

Introduzione al processo tributario

Aspetti basilari del rito tributario
e questioni pratiche

a cura di
Studio Legale Tributario Prof. Avv. Dario Stevanato

in collaborazione con
ADAPT
ANCL Padova e Regione Veneto

ADAPT
LABOUR STUDIES
e-Book series
n. 49

ADAPT
www.adapt.it
UNIVERSITY PRESS

ADAPT LABOUR STUDIES E-BOOK SERIES

ADAPT – Scuola di alta formazione in relazioni industriali e di lavoro

DIREZIONE

Michele Tiraboschi (*direttore responsabile*)

Lilli Casano

Pietro Manzella (*revisore linguistico*)

Emmanuele Massagli

Flavia Pasquini

Pierluigi Rausei

Francesco Seghezzi (*direttore ADAPT University Press*)

Silvia Spattini

Davide Venturi

SEGRETERIA DI REDAZIONE

Gabriele Gamberini

Laura Magni (*coordinatore di redazione*)

Maddalena Magni

Francesco Nespoli

Giulia Rosolen

Francesca Sperotti



@ADAPT_Press @adaptland @bollettinoADAPT

Introduzione al processo tributario

Aspetti basilari del rito tributario
e questioni pratiche

a cura di

Studio Legale Tributario Prof. Avv. Dario Stevanato

in collaborazione con

ADAPT

ANCL Padova e Regione Veneto

ISBN 978-88-98652-54-9

© **Copyright Prof. Avv. Dario Stevanato**

Redatto nel luglio 2015 a cura dello Studio del Prof. Avv. Dario Stevanato

Tutti i diritti connessi alla traduzione, all'adattamento totale o parziale, alla riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm, i film, le fotocopie), nonché alla memorizzazione elettronica, sono riservati.

INDICE-SOMMARIO

<i>Prefazione</i> di Dario Stevanato.....	XV
---	----

Capitolo I

GIURISDIZIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE E NATURA ED OGGETTO DEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. Natura impugnatoria-amministrativa del processo tributario	1
1.1. Premessa.....	1
1.2. Caratteristiche e natura del processo.....	3
2. Giudizio sull'atto o giudizio sul rapporto	5
3. Azione di annullamento e azione di condanna	9
4. Atti impugnabili e giurisdizione del giudice tributario.....	12
4.1. L'oggetto della giurisdizione tributaria: la materia tributaria	13
4.2. La natura tributaria o extra-tributaria delle entrate al vaglio della Corte costituzionale.....	15
4.3. La irrilevanza della provenienza dell'atto dall'amministrazione finanziaria.....	18
4.4. Le altre voci ricomprese nella materia tributaria dall'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992.....	20
4.5. L'oggetto della giurisdizione tributaria: gli atti impugnabili	21
4.6. La giurisdizione del giudice amministrativo e del giudice ordinario.....	24
5. La competenza territoriale e di funzione, organi e poteri	25

Capitolo II
LE PARTI E I REGIMI PROBATORI

1. Le parti del processo tributario, la capacità di stare in giudizio e l'assistenza tecnica.....	27
1.1. Le parti del processo tributario	27
1.2. La capacità di stare in giudizio e la <i>legitimatio ad causam</i>	28
1.3. L'assistenza tecnica.....	34
2. Poteri dei giudici tributari	35
2.1. Il giudice tributario.....	35
2.2. Poteri dei giudici tributari	39
3. L'onere della prova e limitazioni in sede probatoria	40
3.1. L'onere della prova	40
3.2. Le limitazioni in sede probatoria.....	44
4. Astensione e ricusazione del giudice tributario	50
5. La conciliazione giudiziale	54

Capitolo III
IL RICORSO ED IL PROCEDIMENTO DI PRIMO GRADO

1. Premessa	57
2. La procedura di accertamento con adesione	57
2.1. Inquadramento	58
2.2. Il procedimento di accertamento con adesione	59
2.3. Il perfezionamento dell'accertamento con adesione	61
2.4. Effetti dell'accertamento con adesione	63
3. Il reclamo e la mediazione	63
3.1. Inquadramento	64
3.2. L'ambito di applicazione.....	64
3.3. L'istanza di "reclamo-mediazione" ed il procedimento.....	68
3.4. La fase conclusiva ed il perfezionamento	71
4. Il ricorso.....	73

4.1. Inquadramento	73
4.2. Caratteristiche e requisiti essenziali del ricorso <i>ex art. 18, d.lgs. n. 546/1992</i>	74
5. La notifica del ricorso	77
5.1. Inquadramento	77
5.2. La notifica del ricorso: modalità e soggetti destinatari	77
5.3. I termini.....	79
6. La costituzione in giudizio.....	80
6.1. Inquadramento	80
6.2. La costituzione in giudizio del ricorrente.....	81
6.3. La costituzione in giudizio del resistente	83
6.4. Il contributo unificato.....	85
7. La produzione di memorie e di motivi aggiunti.....	87
7.1. Inquadramento. La produzione di ulteriori documenti.....	88
7.2. La c.d. “integrazione dei motivi”	88
8. La sospensione cautelare del provvedimento	90
8.1. Inquadramento	91
8.2. La possibilità per il contribuente di richiedere la sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato.....	91
8.3. Il procedimento di sospensione.....	93
8.4. La sospensione delle sentenze di primo e secondo grado	94
9. La fase di trattazione.....	96
9.1. Inquadramento	96
9.2. L’avviso di trattazione.....	97
9.3. Deposito di documenti e memorie	98
9.4. La trattazione della controversia e la decisione	99

Capitolo IV
**IMPOSTAZIONE PRATICA DELLA DIFESA:
I PIÙ COMUNI VIZI FORMALI E SOSTANZIALI**

1. Premessa	101
-------------------	-----

2.	Il vizio di motivazione	102
2.1.	Inquadramento normativo	102
2.2.	Alcuni aspetti relativi all'obbligo di motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria.....	103
3.	Il vizio di notifica.....	109
3.1.	Inquadramento normativo	110
3.2.	Forme di invalidità della notifica: nullità ed inesistenza.....	110
4.	Il vizio di decadenza dall'azione accertativa	116
4.1.	Inquadramento	116
4.2.	Il raddoppio dei termini di accertamento	117
5.	Assenza del presupposto d'imposta.....	120
5.1.	Inquadramento	120
5.2.	L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap): identificazione del presupposto d'imposta	121
6.	Il divieto di doppia imposizione	124
6.1.	Inquadramento normativo	124
6.2.	La doppia imposizione nella sostituzione d'imposta	126
6.3.	La doppia imposizione nel rapporto tra soci e società	127
7.	La richiesta di disapplicazione delle sanzioni.....	129
7.1.	Inquadramento normativo	129
7.2.	L'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997 e l'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992 a confronto	130
7.3.	Le "obiettive condizioni di incertezza"	131

Capitolo V

NATURA COSTITUTIVA DELLA SENTENZA TRIBUTARIA, FASI DI IMPUGNAZIONE E DI ESECUZIONE DELLA SENTENZA

1.	La sentenza tributaria e i suoi effetti costitutivi.....	133
2.	Effetti del giudicato e sua estensione.....	136
2.1.	Limiti oggettivi del giudicato.....	136
2.2.	Principio di autonomia dei periodi d'imposta	137

2.3. Limiti soggettivi del giudicato	140
3. Esecutività della condanna alle spese	144
4. L'appello tributario	145
4.1. Termini di impugnazione e forma dell'appello.....	146
4.2. Istanza di sospensione cautelare <i>ex art.</i> 283 c.p.c.	147
4.3. Costituzione dell'appellato.....	149
4.4. Giudizio di appello.....	150
4.5. Le sentenze di appello.....	152
5. Il giudizio di ottemperanza	153
6. Cenni sul giudizio di cassazione e di rinvio.....	154
6.1. Il ricorso per cassazione	154
6.2. Il giudizio di rinvio.....	156

INDICE ANALITICO

A

Accertamento, raddoppio termini di, IV, 4.2

Accertamento con adesione, III, 2

- effetti, III, 2.5
- perfezionamento, III, 2.4
- procedimento, III, 2.2

Appello tributario, V, 4

- controdeduzioni, I, 4.3
- costituzione in giudizio dell'appellato, V, 4.3
- divieto dei nova, V, 4.4
- effetto devolutivo, I, 4.4
- forma dell'appello, V, 4.1
- incidentale, V, 4.3
- sentenza, V, 4.5
- termini di impugnazione, V, 4.1

Assenza presupposto d'imposta, IV, 5

Astensione del giudice tributario, II, 4

Atti impugnabili, I, 4.5

Atto impugnato

- annullamento parziale, I, 2
- sostituzione, I, 2

Autonomia periodo imposta, principio di, V, 2.2

Azione

- di annullamento, I, 3
- di condanna, I, 3
- accertativa, decadenza dalla, IV, 4

C

Canone

- comunale per l'installazione dei mezzi pubblicitari, I, 4.2
- occupazione spazi ed aree pubbliche, I, 4.2
- per lo smaltimento dei rifiuti, I, 4.2
- scarico e depurazione acque reflue, I, 4.2

Capacità processuale o capacità di stare in giudizio, II, 1.2

Competenza

- organi e poteri, I, 5
- territoriale, I, 5

Conciliazione giudiziale, II, 5

Condanna alle spese, V, 3

Contributo unificato, III, 6.4

Costituzione in giudizio, III, 6

- dell'appellato, V, 4.3
- del resistente, III, 6.3
- del ricorrente, III, 6.2

D

Doppia imposizione

- divieto di, IV, 6
- economica, IV
- giuridica, IV

G**Giudicato**, V, 2

- formale, V, 2.1
- limiti oggettivi, V, 2.1
- limiti soggettivi, V, 2.3
- solidarietà passiva, V, 2.3
- sostanziale, V, 2.1

Giudice tributario

- astensione del, II, 4
- cause di decadenza dall'incarico, II, 2.1
- cause di sospensione dall'incarico, II, 2.1
- Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, II, 2.1
- poteri del, II, 2.2
- ricusazione del, II, 4

Giudizio

- di impugnazione-merito, I, 2
- di ottemperanza, V, 5
- di rinvio, V, 6.2

Giurisdizione

- del giudice amministrativo, I, 4.6
- del giudice del lavoro, I, 4.3
- del giudice ordinario, I, 4.6
- difetto di, I, 4.4

I

Imposta regionale sulle attività produttive, presupposto, IV, 5.2

Inesistenza della notifica, IV, 3.2

Integrazione dei motivi di ricorso, III, 7.2

L

Legittimazione ad agire (*legitimatio ad causam*), II, 1.2

Limitazioni in sede probatoria

- confessione giudiziale provocata, II, 3.2
- dichiarazioni di terzi, II, 3.2
- giuramento, II, 3.2
- perizie giurate, II, 3.2
- prova testimoniale, II, 3.2

Litisconsorzio

- facoltativo, II, 1.2
- necessario, II, 1.2

M**Mediazione tributaria**, III, 3

- ambito di applicazione, III, 3.2
- perfezionamento, III, 3.4
- procedimento, III, 3.3
- proseguimento della lite, III, 3.4

Memorie e motivi aggiunti,

- produzione di, III, 7
- integrazione dei motivi, III, 7.2

Motivazione, vizio di, IV, 2

- completezza della motivazione, IV, 2.2
- per relationem, IV, 2.2
- postuma, IV, 2.2

N**Notifica**

- del ricorso, III, 5
 - modalità, III, 5.2
 - termini, III, 5.3
- inesistenza della, IV, 3.2
- nullità della, IV, 3.2
- vizio di, IV, 3

O

Obiettive condizioni di incertezza, IV, 7.3

Onere della prova, II, 3.1

P**Presunzioni**

- legali, II, 3.1
- semplici, II, 3.1

Processo tributario

- carattere impugnatorio del, I, 1.2.
- fase di trattazione, III, 9
- natura del, I, 1.2
- parti (ricorrente e resistente) del, II, 1.1

R**Rappresentanza**

- legale, II, 1.2
- processuale organica, II, 1.2
- processuale volontaria, II, 1.2

Reclamo, Istanza di, III, 3**Resistente, II, 1.1****Ricorrente, II, 1.1****Ricorso, III, 4**

- contenuto, III, 4.2
- inammissibilità del, 4.2
- per Cassazione, V, 6.1
- *petitum*, I, 3

Ricusazione del giudice tributario, II, 4**Rifiuto espresso e silenzio rifiuto, I, 3****S****Sanzioni, disapplicazione delle, IV, 7****Sentenza, V, 1**

- di accoglimento, V, 1
- di annullamento, V, 1
- di appello, V, 4.5
- di condanna, V, 1
- di merito, V, 1
- di rigetto V, 1
- di rimessione, I, 4.5
- di rito, V, 1

Sospensione cautelare, III, 8

- istanza ex art. 283 c.p.c., V, 4.2
- istanza ex art. 373 c.p.c., V, 6.1
- presupposti, III, 8.2
- procedimento di, III, 8.3
- sentenze di primo e secondo grado, III, 8.4

Sovrimposte ed addizionali, I, 4.4**T****Trattazione, Fase di, III, 9**

- avviso di trattazione, III, 9.2
- decisione, III, 9.4
- deposito di documenti e memorie, III, 9.3

Tributo,

- imposte e tasse, I, 4.1.
- nozione di, I, 4.1

V**Vizio**

- di decadenza dall'azione accertativa, IV, 4
- di motivazione, IV, 2
- di notifica, IV, 3

Prefazione

Il presente e-book nasce da una collaborazione con ADAPT e, prima ancora, da una esperienza di formazione promossa dall'ANCL di Padova e del Veneto. L'obiettivo del testo è quello di fornire ai consulenti del lavoro, che sempre più spesso si interfacciano con le Commissioni tributarie, un focus sui principali aspetti del processo tributario, sia sotto il profilo strettamente normativo, rafforzando la conoscenza teorica della materia, sia sotto il profilo pratico, analizzando casi di interesse per i professionisti del settore.

Il volume è articolato in cinque capitoli; per ogni argomento affrontato l'analisi ed il commento del dato normativo sono accompagnati da approfondimenti giurisprudenziali e di prassi, al fine di fornire al lettore gli strumenti utili per affinare e perfezionare la sua conoscenza, teorica e pratica, del processo tributario.

Il presente testo non vuole certo ritenersi esaustivo di tutte le problematiche attinenti al diritto processuale tributario, ma si propone di fornire un **quadro quantomeno generale della materia, di certo utile nel suo esercizio pratico**.

Non mi resta che augurarvi buona lettura, ringraziando ancora una volta ADAPT, in persona del Presidente Emmanuele Massagli, l'ANCL Padova ed in particolare il Dott. Alessandro Bonzio, per averci trasmesso l'entusiasmo di questo progetto.

Colgo altresì l'occasione per ringraziare gli altri docenti del corso da cui ha tratto origine la presente pubblicazione, Avv.ti Alberto Buscema, Lorenzo Capaldo, Zeila Gola e Sara Serasin. A queste ultime la mia personale riconoscenza per il tempo profuso nell'elaborazione delle linee-guida del presente lavoro.

Prof. Avv. Dario Stevanato
Venezia Mestre, ottobre 2015

Capitolo I

Giurisdizione delle Commissioni tributarie e natura ed oggetto del processo tributario

1. Natura impugnatoria-amministrativa del processo tributario

Normativa	D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545; art. 102 Cost.
Giurisprudenza	C. cost. 27 dicembre 1974, n. 287; C. cost. 3 agosto 1976, n. 215; Cass., sez. un., 6 novembre 1993, n. 10999; Cass., sez. un., 25 maggio 1993, n. 5841; Cass., sez. un., 20 novembre 2007, n. 24011; Cass., sez. un., 15 novembre 2005, n. 23019; Cass. 2 marzo 2011, n. 5050

1.1. Premessa

Dopo una lunga evoluzione, la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie è un dato acquisito.

A conferma di ciò si richiamano le sentenze della Corte costituzionale n. 287/1974 e n. 215/1976.

A tale approdo non ha ostato, nemmeno, il divieto di istituire giudici speciali previsto dall'art. 102, secondo comma, Cost. trattandosi di organi istituiti anteriormente alla sua entrata in vigore.

Tuttavia, non può tacersi sulla permanenza di numerosi elementi di criticità, quali la dipendenza delle Commissioni tributarie dal Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento del Tesoro, nonché la composizione delle medesime.

A tal proposito, basti rilevare come, ai sensi degli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 545/1992, i collegi giudicanti tributari siano composti oltre che da giudici togati anche da altrettanti giudici laici, peraltro appartenenti alle categorie professionali più disparate e non necessariamente connotate da *expertise* tributaria (accanto a laureati in economia e giurisprudenza, possono essere investiti della carica anche ingegneri, geometri, dipendenti pubblici, ecc.).

Approfondimento giurisprudenziale

In relazione alla natura giurisdizionale e non amministrativa delle Commissioni tributarie, la Corte costituzionale ha affermato che «Si legge nell'art. 10 n. 4, della legge di delega [l. n. 825/1971] che al Governo era commesso il compito di procedere “alla revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali delle commissioni tributarie, anche al fine di assicurarne l'autonomia e l'indipendenza, e in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge”. Il che è quanto dire che si intendeva assicurare alle commissioni stesse la struttura, le funzioni e le finalità che sono connaturali ai veri e propri organi giurisdizionali. In relazione a siffatte direttive del legislatore delegante, si può constatare che nella legge delegata sono stati accuratamente eliminati gli aspetti dai quali traeva fondamento la tesi della natura amministrativa e accentuati i caratteri in base ai quali le commissioni venivano considerate come organi giurisdizionali. **Dal che può trarsi la sicura convinzione che le commissioni tributarie, così revisionate e strutturate, debbono ora considerarsi organi speciali di giurisdizione.** Quanto fin qui si è detto riguarda la natura e la qualificazione giuridica delle nuove commissioni tributarie, così come sono state “revisionate” dalla legge di riforma. Ma è evidente che quest'ultima muove inequivocabilmente dal presupposto che giurisdizionali abbiano a considerarsi anche le preesistenti commissioni [...]. **In definitiva la nuova legislazione** – imponendo all'interprete di considerare giurisdizionale il procedimento che si svolge davanti alle nuove commissioni – **esclude che, nell'interpretare la legislazione precedente, si possa attribuire alle vecchie commissioni natura semplicemente amministrativa**» (C. cost. n. 287/1974, cit.).

1.2. Caratteristiche e natura del processo

Il giudizio tributario costituisce un processo di impugnazione di atti amministrativi, salvi i casi in cui il contribuente presenta istanza di rimborso oppure impugna il “silenzio-dissenso” manifestato dall’amministrazione finanziaria.

Trattasi di un giudizio in cui l’attore in senso formale è il contribuente ma l’attore in senso sostanziale è l’amministrazione finanziaria che ha emesso l’atto oggetto di impugnazione.

Con riguardo alla natura della sentenza tributaria, ci si chiede se essa sia costitutiva ed, in specie, di annullamento dell’atto impositivo, oppure accertativa del rapporto d’imposta.

Per cominciare, occorre considerare che il processo tributario ha carattere impugnatorio in quanto presuppone un atto o un comportamento dell’amministrazione finanziaria contro il quale il contribuente reagisce con i mezzi giuridici offerti dall’ordinamento.

Segnatamente, la tutela giurisdizionale del contribuente si svolge mediante ricorso avverso uno degli atti contemplati dall’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992.

Dal carattere impugnatorio del processo tributario discendono i seguenti corollari:

- la inammissibilità delle azioni di accertamento negativo della pretesa erariale aventi carattere preventivo (Cass., sez. un., n. 24011/2007; Cass., sez. un., n. 10999/1993; Cass., sez. un., n. 5841/1993);
- la inammissibilità delle azioni cautelari *ante causam*, finalizzate a inibire o sindacare un’attività amministrativa prima che questa si sia tradotta nell’emanazione di un atto impugnabile;
- l’impossibilità per l’amministrazione finanziaria di fondare la propria pretesa su ragioni giuridiche diverse da quelle indicate nell’atto impugnato;
- l’impossibilità per il ricorrente di sottoporre alla cognizione del giudice questioni estranee all’atto oggetto dell’impugnativa;
- la inammissibilità delle domande riconvenzionali.

Approfondimento giurisprudenziale

Sulla inammissibilità delle azioni di accertamento negativo nel processo tributario si è pronunciato il Supremo Collegio con la sentenza a sezioni unite n. 24011/2007, cit., nella quale si legge che «certamente **l’azione di accertamento negativo è estranea alla struttura del processo tributario**

innanzi alle commissioni tributarie, prevedendo la regola di diritto emergente dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, nel testo applicabile *ratione temporis* (e la situazione non è oggi diversa, alla luce del combinato disposto del novellato art. 2 e dell'art. 19 del medesimo Decreto) che la tutela del contribuente si attui mediante la proposizione di **ricorsi avverso specifici atti di accertamento o di imposizione dell'amministrazione finanziaria ovvero avverso il rigetto di istanze di rimborso di somme indebitamente pagate** [...] sicché qualora non emerga, mediante un atto concreto (e giuridicamente efficace) di esercizio della pretesa tributaria, la volontà impositiva dell'amministrazione nei confronti di un determinato soggetto di imposta, deve ritenersi improponibile l'azione di accertamento negativo. Quest'ultima, infatti, non può che rapportarsi (trovandosi fondamento) ad una specifica (e concretamente esigibile) pretesa erariale che giustifichi l'interesse ad agire del contribuente: **con la conseguenza che in materia tributaria, anche di fronte al giudice ordinario, un'azione di accertamento negativo in via preventiva della pretesa erariale – senza, cioè, che sussista un effettivo esercizio della pretesa stessa – è improponibile».**

Con specifico riguardo al diritto del lavoro, è utile menzionare l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità secondo il quale il carattere impugnatorio del processo tributario non osta alla giurisdizione delle Commissioni tributarie nelle controversie tra datore di lavoro e lavoratore dipendente relative alla legittimità della ritenuta d'acconto.

Approfondimento giurisprudenziale

«Non può neppure porsi un problema di giurisdizione per la mancanza di impugnazione di uno degli atti previsti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, posto che, secondo le SU, **la controversia tra sostituto d'imposta e sostituito, avente ad oggetto la pretesa del primo di rivalersi delle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto non detratta dagli importi erogati al secondo – non diversamente da quella promossa dal sostituito nei confronti del sostituto, per pretendere il pagamento (anche) di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta, rientra nella giurisdizione delle commissioni tributarie, e non del giudice ordinario, posto che, in entrambi i casi, l'indagine sulla**

legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell'amministrazione finanziaria, **senza che l'applicazione di tale principio trovi ostacolo nel carattere "impugnatorio" della giurisdizione delle commissioni tributarie** – il quale presuppone la presenza di un provvedimento dell'amministrazione finanziaria contro cui proporre quel reclamo che costituisce veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione, giacché, come **il sostituto**, nel caso di prelevamento della ritenuta, **potrà promuovere**, presentata la dichiarazione annuale, **la procedura di rimborso**, così **il sostituto**, in caso di versamenti di somme non detratte a titolo di ritenuta, **potrà a sua volta formulare richiesta di restituzione al fisco** [...] **impugnandone quindi il rigetto**, con ricorso rivolto anche nei confronti del sostituto, effettivo debitore verso il fisco e, quindi, da considerarsi litisconsorte necessario» (Cass. n. 5050/2011).

La sentenza di cui si sono appena riportati ampi stralci risulta in linea con l'orientamento espresso nel 2005 dalla Corte di cassazione a sezioni unite secondo il quale «la tutela giurisdizionale dei contribuenti è affidata in via esclusiva alla **giurisdizione delle commissioni tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria e non suscettibile di venire meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile** e, quindi, di impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione. In tal caso, dette situazioni, quando attualmente riscontrate, incidono unicamente sull'accoglibilità della domanda (ossia sul merito), valutabile esclusivamente dal giudice avente competenza giurisdizionale sulla stessa, e non già sulla giurisdizione di detto giudice» (Cass., sez. un., n. 23019/2005).

2. Giudizio sull'atto o giudizio sul rapporto

Giurisprudenza

Cass. 24 settembre 2014, n. 20052; Cass. 9 ottobre 2013, n. 22937; Cass. 25 giugno 2014, n. 14421

Secondo una solida giurisprudenza di legittimità, il processo tributario è un giudizio di impugnazione-merito, piuttosto che di impugnazione-annullamento (cfr., *ex multis*, Cass. n. 20052/2014).

Invero, l'impugnazione dell'atto impositivo costituisce il veicolo attraverso il quale il giudice tributario entra nel merito del rapporto tributario e si pronuncia sullo stesso.

Ovviamente, occorre distinguere a seconda che l'atto risulti essere affetto da vizi formali o sostanziali.

Nel primo caso, infatti, la cognizione del giudice non si estende al rapporto d'imposta ma si arresta al giudizio sull'atto.

Nel secondo caso, invece, il giudice non può limitarsi all'annullamento dell'atto impugnato ma deve esaminare nel merito la pretesa erariale ed effettuare una propria motivata valutazione sostitutiva sulla base degli elementi in atti e sempre entro i limiti posti dalle domande di parte.

Approfondimento giurisprudenziale

«L'impugnazione davanti al giudice tributario attribuisce a quest'ultimo la cognizione non solo dell'atto, come nelle ipotesi di "impugnazione-annullamento", orientate unicamente all'eliminazione dell'atto, ma anche del rapporto tributario, trattandosi di una cd. "impugnazione-merito", perché diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, implicante per esso giudice di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte; ne consegue che il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali, ma di carattere sostanziale, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte» (Cass. n. 20052/2014, cit.).

Tale principio di diritto ha trovato concreta applicazione nei giudizi di impugnazione degli avvisi di irrogazione di sanzioni per l'impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture obbligatorie.

A titolo solo esemplificativo si menzionano le seguenti pronunce.

Con la pronuncia n. 22937/2013, la Suprema Corte ha accolto il ricorso promosso dall'Agenzia delle entrate per avere la CTR Veneto considerato domanda nuova inammissibile quella di rideterminazione della entità delle

sanzioni. Il giudice di appello, difatti, aveva annullato l'avviso di irrogazione delle sanzioni con riferimento al loro ammontare e aveva rimesso all'ufficio la loro rideterminazione, senza provvedervi d'ufficio.

Approfondimento giurisprudenziale

«Costituisce ormai *ius receptum* nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo cui il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento, bensì tra quelli di impugnazione-merito, in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato, bensì alla pronuncia di una **decisione di merito sostitutiva, sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria**. Ne discende che, qualora il giudice tributario ravvisi la parziale infondatezza – il principio non si attaglia, invero, per evidenti ragioni, all'ipotesi di totale nullità dell'atto impositivo – della pretesa fiscale dell'amministrazione, non deve, né può, limitarsi ad annullare l'avviso di accertamento, ma deve quantificare la pretesa tributaria ritenuta corretta, **entro i limiti posti dal *petitum delle parti***» (Cass. n. 22937/2013, cit.).

Con la sentenza n. 14421/2014, il principio di diritto suddetto è stato confermato con l'aggiunta di ulteriori indicazioni.

Nel caso in parola, la sentenza di secondo grado era stata impugnata dal contribuente il quale eccepiva che la CTR Campania (I) aveva rideterminato la sanzione per l'impiego di lavoratori subordinati non iscritti nei libri obbligatori, su eccezione dell'amministrazione, costituente domanda nuova e (II) aveva determinato la sanzione pecuniaria in misura diversa da quella prevista nell'atto impositivo annullato dai giudici di prime cure, senza svolgere un'approfondita disamina sulle questioni nuove introdotte dal contribuente con l'atto di appello.

Ebbene, sul punto il Supremo Collegio adito ha statuito che:

«L'irrogazione della sanzione prevista dal D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, art. 3, comma 3 [...] non richiede, da parte dell'Amministrazione, alcun onere di dimostrare l'effettiva durata del rapporto di lavoro irregolare, essendo sufficiente il mero accertamento dell'esecuzione di prestazione lavorativa

da parte di soggetto che non risulti da scritture o da altra documentazione obbligatoria. **È, invece, specifico onere del datore di lavoro dimostrare l'effettiva durata della prestazione lavorativa per evitare che l'entità della sanzione pecuniaria sia determinata "ex lege", "per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione"** (Sez. 5, Sentenza n. 21778 del 20/10/2011). Nella fattispecie i giudici di appello hanno rideterminato la durata del rapporto di lavoro in misura inferiore e più favorevole rispetto a quella originariamente indicata dall'Amministrazione, senza alcuno specifico motivo di gravame idoneo a inficiare la valutazione di merito della CTR, gravando l'onere della prova sul datore di lavoro» (Cass. n. 14421/2014, cit.).

In sostanza, può dirsi che la materia del contendere è delimitata, da un lato, dalla motivazione dell'accertamento e, dall'altro, dai motivi di impugnazione proposti nel ricorso.

Il giudice, cioè, pur essendo "giudice del rapporto" non è affatto libero di rideterminare la pretesa su basi nuove o diverse da quelle utilizzate dall'amministrazione finanziaria. Invero, il processo tributario non mira a stabilire se l'imposta sia dovuta, ma se sia dovuta per le ragioni indicate dall'ufficio nell'atto impositivo.

Ne consegue che se l'amministrazione finanziaria contesta la deducibilità di un costo per mancanza di competenza o per connessione dello stesso ad un reato, il giudice non può confermare la pretesa impositiva sulla base di un diverso fondamento giuridico, ossia motivando l'indeducibilità per il difetto di inerenza.

Secondo un orientamento più rigoroso, se è vero che il carattere dispositivo del processo e il ruolo della motivazione dell'atto amministrativo impongono al giudice tributario di rideterminare la pretesa entro il perimetro tracciato dall'atto impositivo, da un lato, e dall'atto di impugnazione, dall'altro, deve però riconoscersi che il giudice è sempre tenuto ad annullare l'atto affetto da vizi invalidanti, come il difetto di motivazione, il vizio di incompetenza, l'emissione oltre il termine di decadenza e la violazione del contraddittorio.

3. Azione di annullamento e azione di condanna

Normativa	D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; artt. 37-38, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602
Giurisprudenza	Cass. 18 giugno 2009, n. 14143; Cass. 9 luglio 2014, n. 15646

L'azione di annullamento è un'azione di impugnazione esercitata dal contribuente per ottenere l'annullamento totale o parziale dell'atto emesso nei suoi confronti dall'amministrazione finanziaria.

Sono suscettibili di impugnazione gli atti elencati all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992.

Il ricorso per l'annullamento deve essere proposto entro 60 giorni dalla notificazione dell'atto impugnato e può fondarsi sia su vizi formali che su vizi sostanziali del medesimo.

Ai sensi dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992, ove il valore della controversia non superi l'importo pari a 20mila euro, chi intende proporre ricorso per l'annullamento dell'atto emesso a proprio carico è tenuto preliminarmente a proporre reclamo. In assenza di reclamo, il ricorso è infatti dichiarato improcedibile.

Quanto all'azione di rimborso o di condanna, occorre sin subito evidenziare che la stessa presupponga la presentazione di un'istanza di rimborso da parte del contribuente seguita dal rifiuto espresso o tacito della medesima da parte dell'amministrazione.

La fase giurisdizionale, cioè, deve essere necessariamente preceduta da una fase amministrativa. Segnatamente, l'*iter* per la richiesta di rimborso delle ritenute dirette e dei versamenti diretti è disciplinato dagli artt. 37 e 38 del d.P.R. n. 602/1973.

Art. 38**Rimborso di ritenute dirette**

Il contribuente assoggettato a ritenuta diretta può ricorrere all'intendente di finanza della provincia nella quale ha il domicilio fiscale, per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria entro il termine di decadenza di quarantotto mesi chiedendo il rimborso.

Avverso la decisione dell'intendente di finanza, ovvero trascorsi novanta giorni dalla data di presentazione del ricorso senza che sia intervenuta la decisione dell'intendente di finanza, il contribuente può ricorrere alla commissione di primo grado secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636.

Al rimborso l'intendente di finanza provvede mediante ordinativo di pagamento entro il termine di trenta giorni dalla data in cui il provvedimento di accoglimento del ricorso si è reso definitivo.

Art. 39**Rimborso di versamenti diretti**

Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso il quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

L'istanza di cui al primo comma può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata.

L'intendente di finanza, sentito l'ufficio delle imposte, provvede al rimborso mediante ordinativo di pagamento.

Si applicano il secondo e terzo comma dell'articolo precedente.

[omissis]

Nel caso in cui l'ufficio interpellato emetta un provvedimento di rifiuto, il termine per impugnarlo è fissato dalla legge in 60 giorni.

Diversamente, qualora decorsi 90 giorni dall'istanza di rimborso la pubblica amministrazione richiesta non risponda, il ricorso avverso il silenzio-rigetto è soggetto al termine di prescrizione decennale del diritto al rimborso.

L'azione di condanna, dunque, costituisce anch'essa un'azione impugnatoria. A confermarlo è la previsione tra gli atti impugnabili del «rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti» (art. 19, comma 1, lett. g, d.lgs. n. 546/1992).

Tuttavia, autorevole dottrina ha evidenziato che il contegno inerte avente valore di rifiuto (c.d. silenzio-rifiuto) non costituisce un “provvedimento”, pertanto il carattere impugnatorio dell'azione di rimborso deve essere riconosciuto solo nei casi di rigetto espresso (F. Tesaurò, *Lineamenti del processo tributario*, 1991, Rimini, 108-109).

Passando ora all'esame del *petitum*, esso risulta essere complesso.

Invero, quand'anche l'azione di condanna faccia seguito ad un rigetto espresso, essa non può essere meramente finalizzata all'annullamento del provvedimento in parola. Affinché gli interessi del contribuente siano tutelati appieno occorre che nel ricorso siano richiesti: l'**accertamento del credito dedotto** e, per l'effetto, la **condanna dell'amministrazione finanziaria al rimborso**.

In caso di inerzia dell'ufficio, il contribuente che disponga di sentenza di condanna passata in giudicato avrà titolo per avviare l'esecuzione forzata o il giudizio di ottemperanza.

Approfondimento giurisprudenziale

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che **la legittimazione a richiedere il rimborso spetta sia al sostituto che al sostituito**.

Nella sentenza n. 14143/2009, la Corte ha enucleato il seguente principio di diritto: «il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, attribuisce la legittimazione a richiedere il rimborso dei versamenti diretti sia al soggetto che ha effettuato il versamento diretto (da individuarsi nel sostituto d'imposta, nel caso di ritenute sui redditi ai fini delle imposte dirette), sia, in base al comma 2, al percipiente delle somme assoggettate a ritenuta, e cioè al sostituito (Cass. n. 14911/07), con la precisazione che, in tema di rimborso di imposte sui redditi, a seguito di versamento diretto delle stesse, il fatto che la disciplina di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, preveda la concorrente legittimazione dei due soggetti a presentare istanza di rimborso non significa che, ai fini della successiva fase dell'instaurazione del processo tributario

relativo all'eventuale rifiuto (esplicito o implicito) dell'Amministrazione finanziaria, ciascuno dei soggetti possa beneficiare dell'istanza presentata esclusivamente dall'altro, sostituendosi processualmente allo stesso in caso di eventuale inerzia di quest'ultimo, successivamente alla presentazione dell'istanza di rimborso (Cass. n. 1433/00)».

In relazione ai termini di decadenza fissati dall'art. 38 del d.lgs. n. 546/1992, va altresì richiamata la pronuncia con cui il Supremo Collegio ha riconosciuto **l'irrelevanza della controversia circa la corretta determinazione dell'imponibile da assoggettare a ritenuta.**

Invero, la Corte di cassazione ha affermato: «atteso il chiaro tenore testuale della norma appare irrevocabile in dubbio che l'istanza di rimborso va effettuata con istanza da rivolgere all'Amministrazione competente, a pena di decadenza, entro un termine decorrente dall'effettuazione della ritenuta, con la conseguenza della totale irrilevanza, ai fini che ci occupano, della controversia instauratasi tra sostituto d'imposta e sostituito, avente ad oggetto la corretta determinazione dell'imponibile da assoggettare a ritenuta cui l'Erario sia rimasto, come nel caso di specie, estraneo» (Cass. n. 15646/2014).

4. Atti impugnabili e giurisdizione del giudice tributario

Normativa	D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; l. 27 luglio 2000, n. 212; l. 28 dicembre 2001, n. 448 (c.d. finanziaria 2002), art. 12, comma 2; d.l. 31 maggio 2010, n. 78, art. 14, comma 33; art. 96 c.p.c.
Giurisprudenza	C. cost. 14 maggio 2008, n. 130; C. cost. 11 febbraio 2010, n. 39; C. cost. 14 marzo 2008, n. 64; C. cost. 8 maggio 2009, n. 141; C. cost. 24 luglio 2009, n. 238; Cass. ord. 5 giugno 2008, n. 14831; Cass., sez. un., 7 luglio 2009, n. 15846; Cass. 6 febbraio 2015, n. 2205; Cass. 28 maggio 2014, n. 11922; Cass., sez. un., ord. 1° luglio 2010, n. 15647; Cass., sez. un., ord. 14 marzo 2011, n. 5928; Cass. 7 marzo 2014, n. 5388

4.1. L'oggetto della giurisdizione tributaria: la materia tributaria

La giurisdizione tributaria ha ad oggetto la materia tributaria e trova un limite nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992.

Volendo per il momento concentrare l'attenzione sul contenuto della materia tributaria, occorre sottolineare che l'art. 12, comma 2, della legge Finanziaria per il 2002 (l. n. 448/2001), con l'introduzione della nuova previsione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, ha determinato un notevole ampliamento della stessa. Invero, prima della modifica legislativa entrata in vigore il 1 gennaio 2002, la giurisdizione tributaria aveva per oggetto soltanto le controversie concernenti i tributi specificamente e tassativamente elencati nella disposizione di cui all'art. 2 del decreto predetto.

In base alla norma vigente, invece, la giurisdizione tributaria è estesa ai tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli di carattere locale.

Di conseguenza, la definizione di tributo non solo è divenuta problematica ma altresì di estrema rilevanza.

A dimostrazione di ciò, si richiamano le pronunce della Corte costituzionale con le quali l'art. 2 è stato dichiarato illegittimo «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**» (C. cost. n. 130/2008), «nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario le **controversie relative alla debenza**, a partire dal 3 ottobre 2010, **del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue**, quale disciplinato dagli artt. 13 e 14 della legge 5 gennaio 1994, n. 36 (Disposizioni in materia di risorse idriche)», e «nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla **debenza**, a partire dal 29 aprile 2006, **del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue**, quale disciplinato dagli artt. 154 e 155 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale)» (C. cost. n. 39/2010).

Art. 2

Oggetto della giurisdizione tributaria

1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio

sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio.

Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'art. 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

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

Per la individuazione dell'oggetto della giurisdizione tributaria, occorre dunque soffermarsi sulla **nozione di tributo**.

La definizione che può essere fornita è la seguente: trattasi di una obbligazione generalmente di carattere pecuniario, che ha fondamento legale, che comporta una erogazione a titolo definitivo, non avente carattere di sanzione e è assistita dalla coattività.

A tal proposito, vale la pena ricordare che la categoria dei tributi include sia le imposte che le tasse.

Le prime afferiscono a fatti che manifestano la capacità contributiva del soggetto e sono dirette ad approntare i mezzi finanziari per il perseguimento dei fini generali dello Stato o di altri enti impositori.

Le seconde, invece, sono legate al finanziamento in particolare di un'attività o di un servizio pubblico e riguardano specificamente il contribuente, potenziale o effettivo fruitore dello stesso, ma senza che da ciò emerga un rapporto di commutatività, e meno ancora di sinallagmaticità: per descrivere questo nesso tra entrata pubblica e servizio erogato si parla di para-commutatività, che caratterizza appunto le tasse rispetto alle imposte, da una parte, e, dall'altra, rispetto ad altre entrate pubbliche extra-tributarie.

4.2. La natura tributaria o extra-tributaria delle entrate al vaglio della Corte costituzionale

Sulla natura tributaria o non di talune entrate si è reso necessario l'intervento del giudice delle leggi.

In particolare, la giurisdizione tributaria è stata esclusa con riguardo:

- al **canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap)**. La Corte costituzionale con la sentenza n. 64/2008 ha avvallato la tesi della natura extra-tributaria del Cosap, già sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità a sezioni unite. Invero, in base a quest'ultima, il Cosap, essendo il corrispettivo di una concessione dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici, è una entrata appartenente alla c.d. "finanza patrimoniale", ossia una entrata originaria e non derivata, che l'ente pubblico ricava dallo sfruttamento economico del proprio patrimonio («questa Corte deve preliminarmente prendere atto che la disposizione censurata è stata oggetto di numerose pronunce della Corte di Cassazione. Tale giurisprudenza [...] ha costantemente dichiarato che le controversie attinenti al COSAP **non hanno natura tributaria** [...]. In particolare la Cassazione, dopo aver rilevato che il COSAP si applica in via alternativa al tributo denominato "tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche" (TOSAP), ha precisato che detto canone, da un lato, "è stato concepito dal legislatore come un *quid* ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (Tosap) in luogo del quale può essere applicato" e, dall'altro, "risulta disegnato come **corrispettivo di una concessione**, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), **dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici**"»);
- al **canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue**. «la suddetta tariffa si configura, infatti, in tutte le sue componenti, ivi comprese quelle riferite alla fognatura e alla depurazione, come corrispettivo di una prestazione commerciale complessa, il quale, ancorché determinato nel suo

ammontare in base alla legge, trova fonte non in un atto autoritativo direttamente incidente sul patrimonio dell'utente, bensì nel contratto di utenza. L'inestricabile connessione delle suddette componenti è evidenziata, in particolare, dal fatto [...] che, a fronte del pagamento della tariffa, l'utente riceve un complesso di prestazioni, consistenti sia nella somministrazione della risorsa idrica, sia nella fornitura dei servizi di fognatura e depurazione» (C. cost. n. 39/2010, cit.).

Viceversa, la natura di tributo e, per l'effetto, la giurisdizione tributaria sono state riconosciute con riguardo:

- al **canone comunale per l'installazione dei mezzi pubblicitari** (C. cost. n. 141/2009);
- al **canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani e la tariffa di igiene ambientale**.

Approfondimento giurisprudenziale

Sulle caratteristiche strutturali e funzionali della Tia, sostitutiva della tassa per l'asporto dei rifiuti solidi urbani, c.d. Tarsu, si richiama la sentenza della Corte costituzionale n. 238/2009 in cui si legge: «Quanto all'irrelevanza della denominazione, lo stesso art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce espressamente che i tributi vanno individuati indipendentemente dal *nomen iuris* ("comunque denominati"). Inoltre, il termine "tariffa" – nella tradizione propria della legislazione tributaria – ha un valore semantico neutro, nel senso che non si contrappone necessariamente a termini quale "tassa" e "tributo" [...]. Per una corretta valutazione della natura della tariffa di igiene ambientale (TIA), è invece opportuno muovere dalla constatazione che tale prelievo, pur essendo diretto a sostituire la TARSU, è disciplinato in modo analogo a detta tassa, la cui natura tributaria non è mai stata posta in dubbio né dalla dottrina né dalla giurisprudenza. Conseguentemente deve procedersi ad una approfondita comparazione tra il prelievo tributario sostituito e quello che lo sostituisce, sotto i profili della struttura, della funzione e della disciplina complessiva della fattispecie dei prelievi [...] entrambi mostrano un'identica **impronta autoritativa** e somiglianze di contenuto con riguardo alla **determinazione normativa, e non contrattuale, della fonte del prelievo** [...] in primo luogo, quanto al fatto generatore dell'obbligo del pagamento e ai soggetti obbligati [...] in secondo luogo, in relazione ad entrambi i presupposti, sussiste una medesima **struttura autoritativa e non sinallagmatica** [...] in terzo luogo, sono analoghi i criteri di determinazione dei due prelievi [...] i due prelievi, pertanto, sono dovuti,

sia pure in misura ridotta, anche nel caso in cui il produttore di rifiuti dimostri di aver adeguatamente provveduto allo smaltimento. Il che esclude per entrambi la sussistenza di un rapporto di sinallagmaticità tra pagamento e servizio di smaltimento dei rifiuti [...] in quarto luogo, [...] ha la funzione, cioè, di coprire anche le pubbliche spese afferenti a un **servizio indivisibile, reso a favore della collettività** e, quindi, non riconducibili a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente [...]. In altri termini, la mera circostanza che la legge assegni a un pagamento la funzione di coprire integralmente i costi di un servizio non è sufficiente ad attribuire al medesimo pagamento la natura di prezzo privatistico[...] infine, un altro significativo elemento di analogia tra la TIA e la TARSU è costituito dal fatto che ambedue i prelievi sono estranei all'ambito di applicazione dell'IVA».

Tuttavia, occorre segnalare che la natura tributaria della Tia, affermata dalla Corte costituzionale sulla base dei criteri consistenti nella **doverosità della prestazione**, nella **mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti** e nel **collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante**, è stata esclusa dal legislatore.

Segnatamente, l'art. 14, comma 33, del d.l. n. 78/2010, convertito dalla l. n. 122/2010, ha disposto che:

Le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 [tariffa per la gestione dei rifiuti urbani], si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria.

Con la sentenza n. 64/2008, cit., la Corte costituzionale ha chiarito che la giurisdizione tributaria non può essere ampliata mediante l'attribuzione alla stessa di controversie non aventi natura tributaria né attraverso la erronea qualificazione delle entrate extra-tributarie come tributarie.

In caso contrario, sarebbe violato il divieto di istituire giudici speciali di cui all'art. 102 Cost. Sul punto, peraltro, il giudice delle leggi ha chiarito che la revisione dei giudici speciali è consentita purché le materie originariamente attribuite alla loro giurisdizione non vengano snaturate («l'identità della "natura" delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce, cioè,

una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possano qualificarsi come una consentita “revisione” dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un “nuovo” giudice speciale»).

4.3. La irrilevanza della provenienza dell'atto dall'amministrazione finanziaria

Da quanto sinora dedotto, si comprende che la giurisprudenza delle Commissioni tributarie dipende dall'inerenza della lite ad uno o più tributi.

Per converso, deve ritenersi del tutto irrilevante la provenienza dell'atto impugnabile dall'amministrazione finanziaria.

A tal proposito, possono richiamarsi due filoni giurisprudenziali, l'uno concernente il **fermo su beni mobili registrati disposto a tutela di crediti non tributari**, l'altro afferente le sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari ma connesse alla violazione di obblighi non tributari.

Quanto al primo, si richiama l'ordinanza n. 14831/2008 in cui la Corte di cassazione si è pronunciata su un preavviso di fermo di beni mobili registrati ai sensi del d.P.R. n. 602/1973, art. 86, notificato al contribuente per la riscossione di contributi Inps. La CTP adita aveva rigettato l'istanza di sospensiva per difetto di giurisdizione e il contribuente aveva proposto ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione.

Ebbene, sulla scia della sentenza della Corte costituzionale n. 130/2008, cit., le sezioni unite civili hanno sottolineato la necessità di una lettura integrata degli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546/1992 e, per l'effetto, hanno osservato che se il fermo è previsto all'art. 19 predetto, comma 1, lett. *e-ter*, tra gli atti impugnabili, esso deve però essere disposto in relazione a crediti tributari ai sensi dell'art. 2.

Ciò spiega il motivo per cui, nel caso in esame, l'analisi sia stata concentrata sulla natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di fermo, ossia sui contributi previdenziali.

A tal proposito, è stato rilevato che i contributi Inps per le assicurazioni sociali dei lavoratori dipendenti appartengono alla giurisdizione del giudice del lavoro.

Nella sentenza in parola, la Corte di cassazione ha enucleato i seguenti principi di diritto:

- «La giurisdizione sulle controversie relative al fermo di beni mobili registrati di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86, appartiene al giudice tributario ai sensi del combinato disposto di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1 e art. 19, comma 1, lett. e ter), solo quando il provvedimento impugnato concerne la riscossione di tributi»;
- «Il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86, deve accertare quale sia la natura – tributaria o non tributaria – dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di sé, interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della *translatio iudicii*».

Applicando i principi predetti alla fattispecie oggetto del giudizio, il Supremo Collegio ha osservato che i crediti esposti nella cartella esattoriale posta a fondamento del fermo consistono in contributi Inps per le assicurazioni sociali dei lavoratori dipendenti i quali non hanno natura tributaria e che, pertanto, la giurisdizione spetta al giudice ordinario, in specie al giudice del lavoro.

Posto che il criterio discretivo per la individuazione dell'oggetto della giurisdizione tributaria è il carattere tributario dell'entrata, se si considera che un atto potrebbe riferirsi a plurime e diverse entrate è possibile che in relazione allo stesso si verificano dei frazionamenti della giurisdizione.

A titolo esemplificativo, si ipotizzi il caso di una cartella emessa sia a titolo di imposte che di contributi previdenziali.

Passando ora al secondo filone giurisprudenziale, si rappresenta che la Corte costituzionale con la sentenza n. 130/2008, cit., ha disatteso l'interpretazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 nella parte in cui menziona «le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari» fornita sino a quel momento dalla giurisprudenza di legittimità.

Invero, nonostante il tenore letterale della norma, i giudici delle leggi hanno statuito che gli atti di irrogazione delle sanzioni emessi da uffici finanziari appartengono alla giurisdizione tributaria solo se ineriscono a rapporti di natura tributaria.

Nel caso di specie, trattavasi di **atti di irrogazione di sanzioni per l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o da altra**

documentazione obbligatoria. Posto che prima della modifica normativa intervenuta con l'art. 36-*bis* del d.l. n. 223/2006, la competenza ad irrogare tali sanzioni spettava all'Agenzia delle entrate, si poneva il problema di stabilire a chi spettasse la giurisdizione sui relativi atti di irrogazione.

Orbene, la Corte costituzionale adita, sul punto, ha dichiarato «l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), 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».

Successivamente a tale pronuncia della Corte costituzionale, si registra la sentenza della Corte di cassazione a sezioni unite n. 15846/2009 la quale ha riconosciuto che le controversie aventi ad oggetto gli atti di irrogazione di sanzioni amministrative per l'utilizzo di manodopera irregolare (c.d. lavoro sommerso) appartengono alla giurisdizione ordinaria (segnatamente, del tribunale in funzione di giudice del lavoro).

In particolare, il Supremo Collegio ha escluso la natura tributaria della disposizione in tema di registrazioni dei lavoratori occupati, «e ciò in considerazione delle più generali finalità perseguite con i provvedimenti volti a favorire l'emersione del lavoro irregolare, cui l'obbligo di registrazione dei lavoratori impiegati è legato da rapporto di strumentalità» (Cass., sez. un., n. 15846/2009, cit.).

4.4. Le altre voci ricomprese nella materia tributaria dall'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992

Proseguendo l'analisi dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, risultano altresì appartenenti alla giurisdizione tributaria le controversie aventi ad oggetto il **contributo per il Servizio sanitario nazionale**.

A conferma della natura tributaria del contributo SSN, si segnala la sentenza n. 2205/2015 con cui la Corte di cassazione ha riconosciuto la giurisdizione tributaria di una controversia sull'omesso versamento di contributi SSN in riferimento a prestazioni di lavoro subordinato e relative sanzioni.

Ancora, risultano ricomprese nella giurisdizione tributaria le liti aventi ad oggetto **le sovraimposte e le addizionali**. Si pensi, a titolo esemplificativo, alle addizionali Irpef regionali e comunali, all'addizionale Ires per la Robin Tax o per le società di comodo, ecc.

Infine, particolarmente problematica risulta l'interpretazione della nozione “**ogni altro accessorio**”. In forza di un principio di concentrazione della tutela, è riconosciuta natura tributaria anche a tutti gli elementi aventi natura strettamente complementare ed aggiuntiva rispetto alla domanda principale.

Tra gli accessori possono includersi le seguenti voci:

- gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori e i danni da svalutazione monetaria;
- il rimborso del costo delle fideiussioni di cui all'art. 8, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Diversamente è a dirsi per il risarcimento del danno derivante dalla attività illecita dell'amministrazione finanziaria, ad esempio per mancato annullamento in autotutela dell'atto impositivo. Rispetto a quest'ultimo, invero, la giurisdizione è stata tendenzialmente riconosciuta in favore del giudice ordinario.

Mette conto rilevare che la giurisdizione delle Commissioni, anche se generale, non è però esclusiva.

Ad esempio, sono esclusi dalla giurisdizione tributaria «gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento». Tuttavia, nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 sono compresi sia l'iscrizione di ipoteca sugli immobili (lett. *e-bis*) sia il fermo di beni mobili registrati (lett. *e-ter*) i quali pure appartengono alla fase esecutiva successiva alla cartella.

Ne discende che la questione della giurisdizione o dei limiti esterni alla materia tributaria, da una parte, e quella degli atti impugnabili o dei limiti interni, dall'altra, sono tra loro strettamente connessi.

4.5. L'oggetto della giurisdizione tributaria: gli atti impugnabili

Fermo restando che la controversia deve avere ad oggetto un rapporto tributario, l'accesso al processo tributario è condizionato dalla presenza di un atto incluso nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992.

Il ricorso può essere proposto avverso:

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

- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973, e successive modificazioni;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;
 - g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
 - h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
 - i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti le Commissioni tributarie.

In sostanza, il carattere degli atti impugnabili avanti le Commissioni tributarie è eterogeneo, rientrandovi: atti della funzione impositiva e di quella sanzionatoria, atti di riscossione, atti di esecuzione forzata, nonché rifiuti espressi o taciti di rimborsi di imposta.

Approfondimento giurisprudenziale

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 11922/2014, ha escluso la impugnabilità del silenzio-rifiuto opposto dall'amministrazione finanziaria ad una istanza tesa ad ottenere un ulteriore credito d'imposta, rispetto a quello già goduto dal contribuente, per l'incremento all'occupazione (l. n. 388/2000, ex art. 7).

In particolare, il Supremo Collegio ha riconosciuto la impugnabilità del silenzio-rifiuto nel solo caso di cui alla lett. g, ove è espressamente previsto, sulla base di tale motivazione: «è vero che la giurisprudenza di questa Corte è ormai costantemente orientata nel senso che l'elencazione di detta norma, pur dovendosi ritenere tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della pubblica amministrazione, che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001, ma, tale possibilità viene, dalla medesima giurisprudenza (che il Collegio condivide), pur sempre ancorata all'esistenza di un atto, adottato dalla Amministrazione finanziaria, che con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria ovvero il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario [...]. Rimane, pertanto, attuale il principio già espresso (sia pure in fattispecie diversa e a cui si ritiene di dare continuità) per il quale – a fronte dell'espressa limitazione dell'impugnabilità del silenzio rifiuto alle ipotesi specificamente previste dalla lettera g) – il diniego di agevolazioni o il

rigetto di domande di definizione agevolata, di cui alla successiva lettera h), per rientrare nella previsione normativa deve essere esplicito non essendo prevista l'impugnazione di un provvedimento implicito».

La *ratio* sottostante all'art. 19 è quella di precisare in quali occasioni e in quale momento è possibile adire i giudici tributari. In altri termini, l'art. 19 rappresenta il tentativo del legislatore di predeterminare l'insorgere dell'interesse ad agire e tipizzarlo.

La scelta di elencare gli atti impugnabili sembra comportare l'estraneità alla giurisdizione tributaria delle liti che, pur avendo ad oggetto un tributo:

- a. si collocano in una fase anteriore all'emissione di un atto impugnabile (impositivo o della riscossione), quali gli atti della istruttoria o di conclusione della stessa (per esempio, il P.v.c.);
- b. non riguardano la manifestazione di una pretesa (per esempio, dinieghi di autotutela, dinieghi su interPELLI, ecc.);
- c. si collocano in una fase successiva alla funzione di riscossione, come accade per gli atti di esecuzione forzata, per previsione espressa dell'art. 2.

Ad ogni buon conto, la questione degli atti istruttori non indicati nell'art. 19 viene pragmaticamente risolta con la tutela c.d. "differita", da far valere attraverso l'opposizione ad uno dei successivi atti impugnabili.

Del resto l'art. 19, comma 3, del decreto predetto dispone che «**Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente.** Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri».

Ne consegue che gli atti non previsti nell'elenco possono comunque essere impugnati purché assieme ad un atto successivo della serie.

Rimane, invece, una questione dibattuta quella di una loro tutela immediata, evidentemente avanti un'autorità diversa da quella tributaria.

Tuttavia, il carattere generalizzato e, per certi versi, esclusivo della giurisdizione tributaria – ove il carattere esclusivo si riferisce alla materia trattata, al particolarismo della stessa e alla difficoltà che avrebbe l'autorità giurisdizionale ordinaria ad occuparsene – ha influito sulla giurisprudenza, inducendola a negare l'azionabilità di una diversa giurisdizione in relazione agli atti non previsti nell'elenco.

Il che spiega l'affermata impugnabilità dei c.d. avvisi bonari, del rifiuto su autotutela e dei dinieghi su interPELLI, nonché la creazione della figura giurisprudenziale degli atti impugnabili in via facoltativa.

4.6. La giurisdizione del giudice amministrativo e del giudice ordinario

In base all'art. 7, comma 4, della l. n. 212/2000, «La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti».

Difatti, nonostante l'ampliamento della giurisdizione tributaria, sono impugnabili avanti il giudice amministrativo gli atti amministrativi generali, quali le tariffe d'estimo, le delibere degli enti locali, i decreti ministeriali riguardanti coefficienti, studi di settore, ecc.

In altri termini, i regolamenti e gli atti generali sono atti impugnabili avanti il giudice amministrativo, che può disporre l'annullamento.

Tuttavia, ciò non preclude ai giudici tributari di disapplicare l'atto generale ritenuto illegittimo ai fini della specifica controversia sull'atto impositivo.

Giova ricordare che, ai sensi dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546/1992, «Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente».

Ne consegue che in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento sintetico emesso nei confronti del contribuente è possibile dedurre l'illegittimità del regolamento approvativo del redditometro.

A parte gli atti amministrativi generali, la giurisdizione amministrativa ha ad oggetto gli **atti individuali** di:

- variazione del domicilio fiscale;
- sospensione della riscossione;
- esercizio di poteri discrezionali da parte dell'amministrazione finanziaria;
- accesso ai documenti amministrativi.

Diversamente, vanno ricomprese nella giurisdizione tributaria le liti concernenti le rateazioni di pagamento (cfr. Cass., sez. un., ord. n. 15647/2010; analogamente Cass., sez. un., ord. n. 5928/2011).

Quanto ai rapporti tra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria, si rappresenta che devono ricondursi alla seconda:

- le opposizioni nella fase esecutiva della riscossione;
- le azioni di condanna per crediti riconosciuti dall'amministrazione finanziaria su cui non sussistono dubbi (sul punto, però, la dottrina è contraria);
- le cause risarcitorie per responsabilità aquiliana dell'amministrazione, salvo si tratti della responsabilità aggravata di cui all'art. 96 c.p.c.

Infine, occorre puntualizzare che la giurisdizione tributaria ha ad oggetto i rapporti tributari nei quali l'amministrazione finanziaria o altro ente impositore costituisce parte necessaria.

Conseguentemente, non appartengono alla giurisdizione tributaria le liti che, sebbene aventi un oggetto tributario, riguardano rapporti tra privati, quali:

- le liti tra sostituto e sostituito, salvo quelle riguardanti l'esistenza o la quantificazione dell'obbligazione tributaria;
- le liti di regresso tra condebitori solidali;
- le liti sulla validità di clausole contrattuali di accollo di mutuo;
- le liti nella fase di rivalsa dell'Iva.

Il difetto di giurisdizione dei giudici tributari deve essere eccepito nei gradi del giudizio di merito, a pena di formazione del c.d. giudicato implicito e conseguente declaratoria di inammissibilità della eccezione sollevata in sede di legittimità (cfr. Cass. n. 14421/2014, cit.).

In particolare, dalla sentenza della Corte di cassazione n. 5388/2014 si ricava un'ulteriore precisazione. Invero, allorquando il medesimo ricorrente nutra dei dubbi sulla giurisdizione tributaria egli è tenuto a darne atto sin da subito al fine di evitare che, ove soccombente in primo grado, l'eccezione gli sia preclusa in sede di appello in ragione del divieto di abuso del diritto e dei principi di correttezza e affidamento (cfr. § 1 della sentenza).

5. La competenza territoriale e di funzione, organi e poteri

Normativa

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545

Nel processo tributario, la competenza non è ripartita per materia o per valore ma esclusivamente per territorio.

Al fine illustrare come operi la distribuzione secondo la competenza per territorio, pare opportuno richiamare brevemente gli organi della giurisdizione tributaria e i rispettivi poteri.

In base al d.lgs. n. 545/1992, costituiscono organi della giurisdizione tributaria:

- le CTP dei Capoluoghi di ogni Provincia e le Commissioni tributarie di primo grado di Trento e Bolzano, le quali svolgono le funzioni di giudice di primo grado;

- le CTR dei Capoluoghi di ogni Regione e le Commissioni tributarie di secondo grado di Trento e Bolzano, le quali svolgono le funzioni di giudici di appello.
- la Corte di cassazione quale giudice di legittimità;
- i presidenti delle CTP e delle CTR, ai quali competono poteri di organizzazione e di vigilanza;
- i presidenti delle sezioni delle Commissioni tributarie, titolari di poteri organizzativi;
- il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, avente potere disciplinare.

Quanto alle sezioni staccate, esse costituiscono una articolazione interna delle Commissioni tributarie dunque devono considerarsi irrilevanti ai fini della competenza e della validità degli atti processuali.

Un tanto precisato, si rappresenta che la competenza territoriale è così distribuita.

Innanzitutto, la CTP competente in primo grado è quella nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio o l'ente che ha emesso l'atto impositivo contro il quale il contribuente reagisce.

Nonostante la semplicità del criterio, si registrano orientamenti diversi nel caso in cui il concessionario del servizio di accertamento e riscossione dei tributi locali abbia sede in un Comune diverso da quello del concedente.

A titolo esemplificativo, si segnala la sentenza della Corte di cassazione 23 marzo 2012, n. 4682, con cui è stata dichiarata competente la CTP nella cui circoscrizione aveva sede il concessionario.

In secondo luogo, la funzione di giudice di appello spetta alla CTR nella cui Regione ha sede la CTP che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Le norme sulla competenza territoriale sono inderogabili e la incompetenza è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce (art. 5, d.lgs. n. 546/1992).

Se la CTP dichiara la propria incompetenza, le parti possono riassumere la causa davanti al giudice indicato dalla prima come competente oppure proporre appello contro la sentenza.

In mancanza, il processo si estingue e l'atto impugnato diviene definitivo.

Ove il processo venga riassunto, la Commissione adita indicata come competente non può, a sua volta, dichiararsi incompetente.

Infine, ove la sentenza di primo grado sia impugnata, la CTR che dichiara la competenza declinata dal primo giudice rimette la causa alla Commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata.

Capitolo II

Le parti e i regimi probatori

1. Le parti del processo tributario, la capacità di stare in giudizio e l'assistenza tecnica

Normativa	D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; artt. 39, 75, 100, 102-107, 182 c.p.c.
Giurisprudenza	Cass. 20 dicembre 2006, n. 27263; Cass., sez. un., 19 marzo 2007, n. 6476; Cass. 17 dicembre 2014, n. 26495; Cass. 21 marzo 2014, n. 6691; Cass. 24 aprile 2015, n. 8370; Cass. 7 maggio 2014, n. 9762; C. cost. ord. 3 giugno 1998, n. 210

1.1. Le parti del processo tributario

Ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. n. 546/1992 sono parti del processo tributario:

- il **ricorrente**, ossia colui che propone ricorso avanti la Commissione tributaria per ottenere dal giudice una pronuncia sulla propria azione di annullamento e/o di condanna. Stante il carattere impugnatorio del processo tributario, sono possibili ricorrenti i contribuenti, ovverosia tutti i soggetti passivi dell'imposizione tributaria, siano essi persone fisiche, persone giuridiche o enti privi di personalità giuridica, quali le associazioni non riconosciute, i comitati, le società di fatto, le società di persone, i condomini degli edifici, ecc.;

- il **resistente**, ossia colui nei cui confronti il ricorso è proposto e contro il quale viene richiesto il provvedimento del giudice. Trattasi, cioè, della autorità che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto (a titolo esemplificativo, ufficio dell'Agenzia delle entrate o del territorio o delle dogane, ente locale o agente della riscossione).

Art. 10
Le parti

Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'Ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici dell'Agenzia, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

1.2. La capacità di stare in giudizio e la *legitimatio ad causam*

Quanto alla **capacità processuale o capacità di stare in giudizio** (c.d. *legitimatio ad processum*), essa indica la capacità della parte di svolgere le attività e di esercitare direttamente i propri poteri all'interno del processo ed è disciplinata dall'art. 11 del d.lgs. n. 546/1992, oltre che dall'art. 75 c.p.c.

Art. 11
Capacità di stare in giudizio

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

non autenticata.

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

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

In base all'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, la **parte privata** può stare in giudizio e compiere gli atti processuali personalmente o mediante un procuratore personale o speciale («Le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale»).

La procura deve essere conferita con atto pubblico o scrittura privata autenticata, fatta eccezione per il caso previsto dal secondo periodo dell'art. 11, comma 1, predetto, il quale dispone che: «La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata».

La scissione tra la parte e il soggetto che compie gli atti processuali può aversi non solo quando la parte preferisce avvalersi nel processo di un rappresentante (c.d. **rappresentanza processuale volontaria**), ma altresì nei seguenti casi:

- la parte è una persona incapace di agire nel processo e dunque necessita di essere rappresentata, assistita o previamente autorizzata. Per esempio, la **rappresentanza legale** è prevista per gli interdetti, gli inabilitati, i minori, i minori emancipati, i falliti con riguardo ai rapporti compresi nel fallimento, ecc.;
- la parte è una persona giuridica, pubblica o privata, che deve avvalersi di un rappresentante (c.d. **rappresentanza processuale organica**).

Approfondimento giurisprudenziale

Circa la **legittimazione processuale del fallito** in materia fiscale, occorre rilevare che l'orientamento più severo secondo cui essa va attribuita al curatore fallimentare è stato superato. La *ratio* di tale deroga alla carenza di

legittimazione processuale del fallito risiede nel suo diritto costituzionalmente garantito alla tutela giurisdizionale ed alla difesa a fronte dei presunti crediti tributari (art. 24, primo e secondo comma, Cost.). In particolare, il Supremo Collegio ha statuito che «**il fallito, il quale, di massima, conserva la titolarità dei rapporti tributari sorti prima dell'apertura della procedura concorsuale, ha in linea di principio, la facoltà di avvalersi personalmente della tutela giurisdizionale nei confronti degli atti impositivi emessi con riguardo a detti rapporti onde evitare di trovarsi esposto agli eventuali riflessi negativi della definitività di tali atti**» (Cass. n. 27263/2006). Inoltre, in una successiva sentenza del 2007, ha precisato: «ancorché l'impugnazione del fallito resti condizionata al verificarsi dell'inerzia del curatore, qualora quest'ultimo si sia disinteressato del rapporto tributario» (Cass., sez. un., n. 6476/2007).

In relazione alla capacità processuale di una società estinta, invece, è stato enucleato il seguente principio di diritto: «La **cancellazione della società dal registro delle imprese** priva la stessa, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società cancellata, della capacità di stare in giudizio. Tuttavia, ove l'evento estintivo si verifichi nel corso del giudizio di secondo grado, prima che la causa sia trattenuta per la decisione e senza che lo stesso sia stato dichiarato, né notificato, dal procuratore della società medesima, ai sensi dell'art. 300 cod. proc. civ., il suddetto difensore continua a rappresentare la parte come se l'evento non si fosse verificato, sicché il ricorso per cassazione notificato alla (pur estinta) società contribuente, presso il difensore costituito nei gradi di merito, risulta ritualmente proposto» (Cass. n. 26495/2014).

Quanto alla capacità processuale degli **uffici dell'amministrazione finanziaria**, la medesima disposizione prevede che essi possono stare in giudizio direttamente, avvalendosi del loro titolare (il direttore) o di un suo delegato, oppure mediante l'ufficio del contenzioso della Direzione regionale.

Approfondimento giurisprudenziale

Circa la capacità di stare in giudizio dell'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate, si richiama la sentenza n. 6691/2014, con cui il Supremo Collegio ha statuito che gli artt. 10 e 11, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 «riconoscono la qualità di parte processuale e conferiscono la capacità di

stare in giudizio all'ufficio locale dell'agenzia delle entrate nei cui confronti è proposto il ricorso, organicamente rappresentato dal direttore o da altra persona preposta al reparto competente, da intendersi con ciò stesso delegata in via generale a sostituire il direttore nelle specifiche competenze».

Con riguardo all'**agente della riscossione**, esso può stare in giudizio per mezzo del proprio rappresentante ovvero di un dipendente munito di specifica delega.

Passando ora alla **legittimazione ad agire** o attiva (c.d. *legitimatio ad causam*) – che, come noto, consiste nella titolarità formale ed astratta del diritto di azione – essa nel processo tributario spetta ai destinatari dell'atto impugnato. Viceversa, la legittimazione passiva – attribuita, come noto, al soggetto che, secondo la prospettazione dell'attore stesso, è la sua controparte nel rapporto sostanziale dedotto in giudizio – va riconosciuta all'ufficio dell'agenzia fiscale, all'ente locale o ad altro soggetto impositore e all'agente della riscossione dal quale proviene l'atto impugnato o che non ha emanato l'atto richiesto. Nelle cause di rimborso, la legittimazione passiva spetta a chi ha rigettato l'istanza del contribuente o è rimasto inerte.

In forza della natura impugnatoria del processo tributario, cioè, il legittimato attivo e passivo corrispondono rispettivamente all'**autore** e al **destinatario dell'atto impugnato (o del silenzio-rifiuto)**, anziché ai soggetti titolari del relativo rapporto d'imposta.

Approfondimento giurisprudenziale

In relazione al problema della individuazione dei legittimati passivi nei ricorsi per l'annullamento delle cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, la giurisprudenza di legittimità sostiene che «Nel processo tributario, invero, il concessionario del servizio di riscossione è parte, ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. cit., quando oggetto della controversia è l'impugnazione di **atti viziati da errori ad esso direttamente imputabili** e, cioè, nei casi di vizi propri della cartella di pagamento e dell'avviso di mora [...]. In tali ipotesi **l'atto va, dunque, impugnato chiamando in causa esclusivamente il concessionario**, al quale è direttamente ascrivibile il vizio del provvedimento, seppure reso in forma tacita, non essendo configurabile

un litisconsorzio necessario con l'ente impositore. Con la conseguenza che deve considerarsi inammissibile il ricorso proposto esclusivamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, non potendosi disporre successivamente l'integrazione del contraddittorio nei confronti del concessionario medesimo» (Cass. n. 8370/2015).

Tuttavia, il principio di diritto suddetto deve ritenersi operante quando a fondamento dell'impugnazione sono posti dei vizi formali.

Diversamente è a dirsi quando vengono contestati dei vizi sostanziali, come la decadenza.

Sul punto, è possibile richiamare una sentenza del Supremo Collegio concernente una cartella di pagamento dichiarata illegittima dai giudici di seconde cure per vizio di notifica, avvenuta fuori dal termine di cui all'art. 17 del d.P.R. n. 602/1973.

Contrariamente alla CTR di Napoli, la quale aveva dichiarato inammissibile l'appello proposto dall'ufficio per difetto di legittimazione di quest'ultimo e per la spettanza della legittimazione al solo concessionario, la Corte di cassazione ha affermato che «la cartella di pagamento svolge la funzione di portare a conoscenza dell'interessato la pretesa tributaria iscritta nei ruoli, entro un termine stabilito a pena di decadenza della pretesa tributaria [...].

La mancata notificazione della cartella di pagamento comporta pertanto un vizio della sequenza procedimentale dettata dalla legge, la cui rilevanza non è esclusa dalla possibilità [...] di esercitare il proprio diritto di difesa a seguito della notificazione dell'avviso di mora, e che consente dunque al contribuente di impugnare quest'ultimo atto, deducendone la nullità per omessa notifica dell'atto presupposto o contestando, in via alternativa, la stessa pretesa tributaria azionata nei suoi confronti. In entrambi i casi, **la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario**, al quale, se è fatto destinatario dell'impugnazione, incombe l'onere di chiamare in giudizio il predetto ente, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario» (Cass. n. 9762/2014).

Ciò premesso, anche il processo tributario può essere un processo con pluralità di parti.

In base all'art. 14 del d.lgs. n. 546/1992, nel processo tributario vi è **litisconsorzio necessario** quando «l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti».

A titolo esemplificativo, tale presupposto deve ritenersi sussistente quando da un accertamento nei confronti di una società di persone discendono “a cascata” gli avvisi di accertamento ai fini delle imposte dirette nei confronti dei soci persone fisiche. Fatta eccezione per i casi in cui il socio deduca motivi di carattere personale, come l’estraneità alla compagine sociale, la società e i soci sono parti dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.

Ne consegue che il ricorso deve essere proposto dagli stessi congiuntamente. In caso contrario, i ricorsi distintamente proposti devono essere riuniti (art. 14, comma 2, d.lgs. n. 546/1992).

In particolare, qualora i ricorsi siano proposti avanti Commissioni diverse, l’integrazione del contraddittorio deve essere disposta dal giudice adito per primo (art. 39 c.p.c.).

Diversamente è a dirsi per il **litisconsorzio facoltativo** che ricorre quando l’obbligazione tributaria dedotta in giudizio è connotata da solidarietà passiva. Atteso che l’obbligazione solidale è caratterizzata da una pluralità di vincoli, il condebitore solidale può agire in giudizio autonomamente deducendo il rapporto obbligatorio di cui è parte con l’amministrazione finanziaria, quale propria controparte.

In forza dell’art. 14, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, però, «possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell’atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso».

L’intervento di tali soggetti si distingue in volontario o coatto, a seconda che avvenga per volontà propria oppure a seguito di chiamata in giudizio, su istanza di parte o per ordine del giudice.

Partendo dall’assunto che l’intervento volontario si distingue in litisconsortile o principale, a seconda che l’interveniente faccia valere un suo diritto nei confronti di alcune parti in giudizio, nel primo caso, o di tutte le parti del processo originario, nel secondo, va precisato che l’intervento principale non è configurabile nei processi tributari di impugnazione ma soltanto in quelli di rimborso. In concreto, si ha intervento principale del terzo quando costui afferma di essere titolare del diritto di credito fatto valere dal ricorrente nei confronti dell’amministrazione finanziaria (per esempio, si pensi ai rapporti tra sostituto e sostituito).

Quanto, invece, all’intervento litisconsortile volontario compiuto dai terzi destinatari dell’atto impugnato, esso riguarda sostanzialmente i terzi ai quali l’atto in parola non sia stato regolarmente notificato.

Invero, l'intervento volontario dei terzi che abbiano ricevuto la notifica dell'atto non equivale affatto alla proposizione di un ricorso, con la conseguenza che essi provvederanno ad agire autonomamente.

1.3. L'assistenza tecnica

Il d.lgs. n. 546/1992 disciplina l'assistenza tecnica all'art. 12.

Dal combinato disposto dei commi 1 e 5 risulta che nelle controversie di valore pari o superiore ad euro 2.582,28, le parti diverse dall'ufficio tributario e dall'ente locale devono avvalersi in giudizio dell'assistenza tecnica di un difensore abilitato.

I soggetti abilitati all'assistenza tecnica avanti le Commissioni tributarie sono indicati al secondo comma del predetto articolo.

A titolo esemplificativo, rientrano nell'elenco:

- avvocati, dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro, per qualsiasi controversia;
- ingegneri, architetti, geometri, per le controversie catastali;
- spedizionieri doganali, per le controversie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane.

Approfondimento giurisprudenziale

La Corte costituzionale ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, nella parte in cui non riserva esclusivamente agli avvocati l'assistenza tecnica davanti alle Commissioni tributarie, sollevata con riferimento agli artt. 3, primo comma, e 24, secondo comma, Cost. Segnatamente la Corte ha affermato che «la norma denunciata, nell'estendere a soggetti diversi dagli avvocati l'abilitazione all'assistenza tecnica davanti le Commissioni Tributarie, non comprime in alcun modo il diritto di difesa della parte alla quale è attribuita la facoltà di avvalersi, oltre che dell'assistenza degli avvocati, anche di quella di soggetti aventi diversa qualificazione professionale [...] in ogni caso, non può ritenersi irragionevole la facoltà, prevista dalla norma in esame, di farsi assistere e rappresentare in giudizio da ragionieri e dottori commercialisti i quali, per la loro formazione professionale, devono ritenersi in possesso di adeguate nozioni tecniche nella materia di competenza delle Commissioni

Tributarie» (C. cost. ord. n. 210/1998).

I soggetti rispondenti ai requisiti di cui al secondo comma, peraltro, possono stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori (art. 12, ultimo comma).

Ciò premesso, il difensore che assiste il contribuente deve essere munito di una procura alle liti sottoscritta da quest'ultimo, a pena di inammissibilità del ricorso.

La procura può essere generale o speciale e deve rivestire la forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata. La procura *ad litem* può altresì essere apposta a margine o in calce all'atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato.

Ove la parte ricorrente sia una persona giuridica, la procura dovrà contenere la generalità e la qualifica della persona fisica che conferisce al difensore l'incarico di rappresentare e difendere la predetta.

Ai sensi dell'art. 12, comma 3, l'incarico può essere conferito oralmente nel corso della pubblica udienza e di ciò deve essere dato atto a verbale.

2. Poteri dei giudici tributari

Normativa

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545; artt. 32-33, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; artt. 51-52, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

2.1. Il giudice tributario

I giudici tributari devono essere in possesso dei requisiti generali di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 545/1992 e appartenere alle categorie indicate dagli artt. 4 e 5 riguardanti rispettivamente le CTP e CTR.

Stante la complessità della materia e delle controversie, si suole sollevare il problema che la magistratura tributaria non costituisce una magistratura professionale.

Invero, i giudici tributari non sono selezionati a seguito di pubblico concorso ma sono nominati a mezzo del procedimento descritto all'art. 9 tra i soggetti rientranti negli elenchi previsti dagli artt. 4 e 5.

Fatta eccezione per i presidenti delle Commissioni tributarie e i presidenti e vicepresidenti di sezione che devono essere giudici togati o giudici tributari alle condizioni di cui all'art. 3, i componenti delle Commissioni tributarie possono, dunque, essere scelti tra professionisti non aventi una adeguata preparazione ed esperienza pluriennale nelle discipline economico-giuridiche. In particolare, i componenti delle Commissioni tributarie sono nominati con un decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze, previa deliberazione del Consiglio di Presidenza.

Ne consegue che l'individuazione dei soggetti idonei a soddisfare i requisiti prescritti spetta sostanzialmente a quest'ultimo organo che stila una graduatoria sulla base dei criteri fissati dal d.lgs. n. 545/1992 e dei punteggi ottenuti dai candidati.

Con riguardo al conferimento dell'incarico di componente delle Commissioni tributarie, occorre altresì rilevare che, in base all'art. 11, la nomina non è costitutiva di un rapporto di pubblico impiego e cessa, in ogni caso, al compimento del 75° anno d'età.

Ai sensi del terzo comma del predetto articolo, i giudici tributari non possono essere assegnati alla stessa sezione della medesima Commissione per più di 5 anni consecutivi.

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria è un organo di autogoverno della magistratura tributaria avente sede a Roma presso il Ministero dell'economia e delle finanze.

La disciplina del medesimo è contenuta nel capo III del d.lgs. n. 545/1992 (artt. 17-29-*bis*).

Quanto alla sua composizione, esso è costituito da undici componenti eletti dai giudici tributari e da quattro componenti eletti dal Parlamento, tra i professori di università in materie giuridiche o i soggetti abilitati alla difesa dinanzi alle Commissioni tributarie iscritti ai rispettivi albi da almeno 12 anni (art. 17).

Ai sensi dell'art. 18, il Consiglio di Presidenza così composto ha una durata quadriennale.

Le attribuzioni spettanti al Consiglio di Presidenza sono molteplici e di varia natura. Dall'elenco di cui all'art. 24, si ricava che ad esso spettano sia poteri di gestione ed organizzazione in senso lato, sia poteri di controllo e disciplinari nei confronti dei componenti le Commissioni tributarie.

Art. 24
Attribuzioni

1. Il consiglio di presidenza:

- a) **verifica i titoli di ammissione dei propri componenti** e decide sui reclami attinenti alle elezioni;
- b) **disciplina con regolamento interno il proprio funzionamento;**
- c) delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle commissioni tributarie;
- d) formula al Ministro delle finanze proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti delle commissioni tributarie;
- e) predispone elementi per la redazione della relazione del Ministro delle finanze di cui all'art. 29, comma 2, anche in ordine alla produttività comparata delle commissioni;
- f) stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti;
- g) stabilisce i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle commissioni tributarie divise in sezioni;
- h) **promuove iniziative intese a perfezionare la formazione e l'aggiornamento professionale dei giudici tributari;**
- i) esprime pareri sugli schemi di regolamento e di convenzioni previsti dal presente decreto o che comunque riguardano il funzionamento delle commissioni tributarie;
- l) esprime parere sulla ripartizione fra le commissioni tributarie dei fondi stanziati nel bilancio del Ministero delle finanze per le spese di loro funzionamento;
- m) esprime parere sul decreto di cui all'art. 13, comma 1 [il decreto che determina il compenso fisso mensile spettante ai componenti delle Commissioni tributarie];
- m-bis) dispone, in caso di necessità, l'applicazione di componenti presso altra commissione tributaria o sezione staccata, rientrante nello stesso ambito regionale, per la durata massima di un anno;
- n) **delibera su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge.**

2. Il consiglio di presidenza **vigila sul funzionamento dell'attività giurisdizionale delle commissioni tributarie e può disporre ispezioni nei confronti del personale giudicante** affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti.

Quanto alle cause di incompatibilità con la nomina di giudice tributario, si richiama l'art. 8 del d.lgs. n. 545/1992 in base al quale non possono essere componenti delle Commissioni tributarie, finché permangono in attività di servizio o nell'esercizio delle rispettive funzioni o attività professionali:

- a. i membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo;
- b. i consiglieri regionali, provinciali, comunali e circoscrizionali e gli amministratori di altri enti che applicano tributi o hanno partecipato al gettito dei tributi indicati nell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 nonché coloro che, come dipendenti di detti enti o come componenti di organi collegiali, concorrono all'accertamento dei tributi stessi;
- c. i dipendenti dell'amministrazione finanziaria che prestano servizio presso gli uffici delle Agenzia delle entrate, delle dogane e del territorio, di cui al d.lgs. n. 300/1999, e successive modificazioni;
- d. gli appartenenti al Corpo della Guardia di finanza;
- e. i soci, gli amministratori e i dipendenti delle società concessionarie del servizio di riscossione delle imposte o preposte alla gestione dell'anagrafe tributaria e di ogni altro servizio tecnico del Ministero delle finanze, ecc.

In aggiunta alle cause di incompatibilità che attengono alla qualifica professionale, l'art. 8 assegna rilevanza ai rapporti personali sussistenti tra i giudici disponendo che «Non possono essere componenti dello stesso collegio giudicante i coniugi, i conviventi, nonché i parenti ed affini entro il quarto grado» (comma 2).

Le cause di decadenza dall'incarico o di sospensione dello stesso sono previste e regolamentate dal d.lgs. n. 545/1992.

Per cominciare, in base all'art. 12, sono cause di decadenza dall'incarico:

- a. la perdita di uno dei requisiti generali previsti dall'art. 7;
- b. l'insorgere di uno dei motivi di incompatibilità di cui all'art. 8;
- c. se magistrati o altri dipendenti dell'amministrazione pubblica in attività di servizio, la cessazione dall'impiego per causa diversa dal collocamento o a riposo o dalle dimissioni volontarie;
- d. l'omessa assunzione dell'incarico, senza giustificato motivo, entro 30 giorni dalla comunicazione del decreto di nomina;
- e. la mancata partecipazione, senza giustificato motivo, a tre sedute consecutive.

La decadenza è dichiarata dal Ministro dell'economia e delle finanze, previa deliberazione del Consiglio di presidenza.

Quanto alle cause di sospensione, l'art. 8, quarto comma, prevede le seguenti:

- assunzione dell'incarico di parlamentare nazionale o di europarlamentare (comma 1, lett. a);

- assunzione di uno degli incarichi di cui al comma 1, lett. *b*;
- nomina di giudice costituzionale.

La sospensione dall'incarico si protrae fino al venir meno della causa di incompatibilità.

2.2. Poteri dei giudici tributari

Passando ora all'analisi dei poteri dei giudici tributari, occorre spostare l'attenzione sul d.lgs. n. 546/1992 ed, in specie, sull'art. 7 riguardante i poteri istruttori.

Art. 7

Poteri delle commissioni tributarie

1. **Le commissioni tributarie**, ai fini istruttori e **nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.**
2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, **possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici** compreso il Corpo della Guardia di finanza, **ovvero disporre consulenza tecnica.**
[omissis]

Ebbene, il primo comma dell'art. 7 identifica i poteri istruttori delle Commissioni tributarie con quelli previsti in favore degli uffici dalle singole leggi d'imposta.

Ne consegue che il modello base dell'istruttoria va ricostruito essenzialmente in considerazione degli artt. 32 e 33 del d.P.R. n. 600/1973 con riguardo alle imposte dirette e degli artt. 51 e 52 del d.P.R. n. 633/1972 in ambito Iva.

Segnatamente, i giudici tributari possono:

- disporre accessi e ispezioni;
- richiedere dati, informazioni e chiarimenti;
- richiedere apposite relazioni ad organi dello Stato e di altri enti pubblici (compresa la Guardia di finanza);
- disporre consulenze tecniche.

Stante il rinvio alla disciplina dei poteri istruttori degli uffici, i giudici tributari possono altresì invitare i contribuenti a comparire, inviare ai ricorrenti o ad altri contribuenti con i quali i primi hanno intrattenuto rapporti dei questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento per cui è causa, ecc.

Come espressamente previsto dalla disposizione su richiamata, i poteri di acquisizione probatoria sono riconosciuti ai giudici tributari ai soli fini istruttori e devono essere dai medesimi esercitati nei limiti dei fatti dedotti dalle parti. Ciò significa che le Commissioni tributarie non possono avvalersi dei poteri alle stesse spettanti a fini esplorativi o allo scopo di individuare circostanze fattuali ulteriori rispetto a quelle dedotte dalle parti.

L'acquisizione dei mezzi di prova deve avvenire collegialmente e nel rispetto del principio del contraddittorio nonché dei diritti e delle garanzie previste dallo Statuto dei diritti del Contribuente. Sul punto, pertanto, si richiamano le disposizioni a tutela del contribuente di cui all'art. 12 della l. n. 212/2000.

3. L'onere della prova e limitazioni in sede probatoria

Normativa	D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; artt. 2697, 2724, n. 3, 2729 c.c.; art. 115 c.p.c.; art. 32, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 52, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
Giurisprudenza	Cass. 15 gennaio 2007, n. 673; Cass. 22 ottobre 2010, n. 21695; Cass. 6 dicembre 2011, n. 26167; Cass. 23 settembre 2011, n. 19524; Cass. 4 marzo 2011, n. 5182; C. cost. 21 gennaio 2000, n. 18; Cass. 26 gennaio 2015, n. 1290; Cass. 27 giugno 2011, n. 14055; Cass. 13 ottobre 2008, n. 25014; Cass. 19 aprile 2006, n. 9127; Cass. 25 gennaio 2010, n. 1344; Cass. 11 aprile 2014, n. 8539

3.1. L'onere della prova

Il processo tributario è un processo dispositivo in cui l'onere della prova grava sulle parti ed è distribuito secondo le regole generali che valgono per il rito civile.

In particolare, si richiamano le disposizioni di cui all'art. 2697 c.c. e 115 c.p.c.

Art. 2697 c.c.
Onere della prova

Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.

Art. 115 c.p.c.
Disponibilità delle prove

Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalla parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita.

Il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza.

In primo luogo, seguendo l'orientamento prevalente che riconosce l'applicabilità dell'art. 2697 c.c., nel processo tributario va rilevato che mentre l'**amministrazione finanziaria** ha l'onere di fornire la prova dei fatti sui quali si fonda l'atto impugnato ovvero dei **fatti costitutivi del presupposto del tributo**, il **contribuente** ha l'onere di provare i **fatti che riducono o elidono gli effetti normalmente riconnessi alla situazione-base**. In termini concreti, da un lato, all'amministrazione finanziaria spetta l'onere di provare il conseguimento di maggiori ricavi o proventi rispetto a quelli dichiarati dal contribuente e, dall'altro, a quest'ultimo spetta l'onere di dimostrare i costi, i debiti, i presupposti per l'applicazione di una norma agevolativa o esentativa (in quanto fatto impeditivo) nonché i presupposti delle deduzioni dall'imponibile o delle detrazioni.

Diversamente è a dirsi nei processi di rimborso ove l'onere di provare i fatti costitutivi del diritto fatto valere grava sul contribuente con la conseguenza che spetta all'amministrazione finanziaria provare i fatti estintivi, modificativi o impeditivi del diritto al rimborso (si pensi, per esempio, al trasferimento dell'onere tributario su altri soggetti).

In secondo luogo, attesa l'operatività dell'art. 115 c.p.c. nel processo tributario, occorre evidenziare che il giudice deve porre a fondamento della

decisione le prove proposte dalle parti e i fatti che non necessitano di essere provati in quanto pacifici (ovvero non specificamente contestati).

Ai sensi del secondo comma, inoltre, la Commissione tributaria può fondare la propria decisione su fatti notori (i.e. incontestabili).

Approfondimento giurisprudenziale

Con riguardo ai poteri istruttori delle Commissioni tributarie, in un caso in cui l'Agenzia delle entrate aveva contestato il mancato esercizio da parte dei giudici di secondo grado del potere di ordinare il deposito di un documento ritenuto necessario ai fini della decisione previsto dall'art. 7, comma 3, del d.P.R. n. 546/1992 (abrogato il 2 dicembre 2005 con l'art. 3-bis, comma 5, del d.l. n. 203/2005), il Supremo Collegio ha chiarito che «La portata della disposizione [l'art. 7, comma 1, D.P.R. n. 546/1992] – assai ampia se ci si attiene al solo dato letterale – è stata definita dalla giurisprudenza di questa corte, che ha reiteratamente puntualizzato: a) che **l'esercizio dei poteri di acquisizione d'ufficio, attribuiti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, commi 1 e 3, alle commissioni tributarie, non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere della prova, che grava sulle parti in base al criterio di cui all'art. 2697 c.c.** (v. Cass. 905/06, 7129/03), potendo, al più, intervenire **in funzione di mera integrazione, ma mai di integrale sostituzione** (v. Cass. 15214/00); b) che il predetto esercizio costituisce **facoltà discrezionale, ma non arbitraria, del giudice tributario**, sicché in una situazione in cui il documento da acquisire appaia astrattamente presentare incisiva rilevanza ai fini della decisione, l'esercizio di tale potere istruttorio configura un dovere del giudice, il cui mancato assolvimento è illegittimo, se non motivato (v. Cass. 905/06, 7129/03)» (Cass. n. 673/2007).

Stante il divieto della prova testimoniale di cui all'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992, nel diritto tributario le presunzioni rivestono fondamentale importanza.

Le **presunzioni legali** sono stabilite direttamente dal legislatore e consistono in operazioni logico-intuitive con le quali da un fatto noto, tipizzato nella legge, si ricava l'esistenza di un fatto ignoto. Nella materia tributaria, le presunzioni legali sono sempre relative, ossia vincibili dal contribuente, in quanto ammettono la prova contraria (c.d. *praesumptiones iuris tantum*).

Un esempio di presunzione legale relativa a favore dell'Agenzia delle entrate è offerto dall'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78/2009. Invero, dal fatto noto della

detenzione di investimenti ed attività finanziarie all'estero (in particolare, negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato) in violazione della disciplina sul monitoraggio fiscale, il legislatore presume il conseguimento di redditi sottratti a tassazione in Italia da parte del contribuente.

Diversamente, le **presunzioni semplici** sono quelle lasciate alla prudenza del giudice e costruite su un nesso inferenziale da lui liberamente formato. Affinché possano rivestire efficacia probatoria, le presunzioni semplici devono rispondere ai requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c. Ovviamente, il fatto dalla cui conoscenza è desumibile il fatto ignoto non deve derivare a sua volta da presunzioni. Tant'è vero che, in base alla risalente giurisprudenza della Corte di cassazione, sussiste il divieto delle presunzioni "a catena" ovvero della c.d. *praesumptio de praesumpto* (Cass. 23 giugno 1994, n. 6033).

Nell'ambito del processo tributario, è ritenuto una possibile fonte di presunzione semplice il comportamento palesemente antieconomico del contribuente.

Sul punto, si è espresso anche il Supremo Collegio il quale ha affermato che, in presenza di una condotta pluriennale del contribuente non in linea con i criteri di economicità, spetta a quest'ultimo motivare validamente le scelte imprenditoriali intraprese.

In particolare, nella sentenza n. 26167/2011, si legge: «La giurisprudenza è da tempo orientata a sostegno dell'affermazione che, a fronte di condotte aziendali che risultano in netto contrasto con le leggi del mercato, **compete all'imprenditore dimostrare, in modo specifico, che la differenza negativa tra costi di acquisto e prezzi di rivendita, emersa dalle scritture contabili, non è dovuta all'occultamento di corrispettivi, ma trova valide ragioni economiche che la giustificano** (*ex pluribus*, Cass. n. 8068/2010; n. 11242/2011). La circostanza, invero, che una impresa commerciale dichiara, ai fini dell'imposta sul reddito, per più anni di seguito rilevanti perdite, nonché una ampia divaricazione tra costi e ricavi, costituisce una condotta commerciale anomala, di per sé sufficiente a giustificare da parte dell'erario una rettifica della dichiarazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, cui corrisponde, in materia di Iva, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, **a meno che il contribuente non dimostri concretamente la effettiva sussistenza delle perdite dichiarate** (v. Cass. n. 21536/2007, nonché, da ultimo, quanto all'omologa affermazione di presunta esistenza di proventi non dichiarati, correttamente desunta dall'anomalia contabile costituita dal disavanzo di cassa, Cass. n. 11987/2011; n. 24509/2009; n. 27585/2008)» (Cass. n. 26167/2011, cit.).

3.2. Le limitazioni in sede probatoria

Volendo ora passare in rassegna i mezzi di prova a disposizione delle parti, occorre sin da subito rilevare come il processo tributario sia un processo essenzialmente scritto e documentale ove sono previsti numerosi limiti probatori.

Il primo è rappresentato dalla **confessione giudiziale provocata** in quanto nel processo tributario non è previsto l'interrogatorio formale. Per converso, sono ammesse sia la confessione giudiziale spontanea sia la confessione stragiudiziale.

A conferma della ammissibilità della confessione stragiudiziale, si richiama la sentenza n. 19524/2011 ove le dichiarazioni rese dal legale rappresentante della società contribuente in sede di verifica sono state giudicate «dichiarazioni che non assumono contenuto testimoniale, ma “possono invece essere apprezzate come una **confessione stragiudiziale** e costituiscono pertanto **prova** non già indiziaria, ma **diretta** del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti della società, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri”» (Cass. n. 19524/2011, cit.).

Il secondo è previsto dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992 che contiene il **divieto sia del giuramento che della prova testimoniale**.

Posto che «Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale», non risultano applicabili le disposizioni di cui agli artt. 2721-2726 e 2736-2739 c.c. e 233-257-*bis* c.p.c.

In relazione al divieto di testimonianza nel processo tributario, la Corte EDU si è pronunciata sostenendo la sua compatibilità con il principio del giusto processo di cui all'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo ma precisando che da tale divieto non deve scaturire un grave pregiudizio alla posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio.

Una eccezione al divieto della prova testimoniale di cui all'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992 è stata riconosciuta al verificarsi dell'ipotesi di cui all'art. 2724, n. 3, c.c., ossia allorché il contribuente dimostri di trovarsi nell'impossibilità di produrre un documento senza sua colpa.

Approfondimento giurisprudenziale

Sul punto, è possibile richiamare il principio di diritto enucleato dalla Corte di cassazione in un caso in cui il contribuente aveva perduto a causa di un incendio le scritture contabili e l'ufficio aveva applicato l'art. 54 del d.P.R. n. 633/1972 anziché, come lamentava il ricorrente, procedere con l'accertamento induttivo previsto dall'art. 55 e, per l'effetto, procedere alla ricostruzione della contabilità. Ebbene, il Supremo Collegio ha riconosciuto che «l'ufficio, in presenza di una denuncia annuale che faccia valere le suddette poste a credito, è legittimato ed è tenuto all'accertamento in rettifica, depennando tali poste, ove non trovino rispondenza in quelle fatture ed in quel registro (art. 54, comma 2). Detta disciplina, quindi, si conforma al criterio secondo cui **la dimostrazione dei fatti costitutivi di un credito deve essere offerta da chi lo faccia valere, e, sul piano probatorio, introduce limitazioni ai mezzi di prova**, esigendo atti scritti, compilati e tenuti con specifiche modalità. La citata normativa, peraltro, non si occupa dell'ipotesi dell'incolpevole impossibilità di produrre gli indicati scritti (nella specie, per incendio avvenuto nei locali degli uffici prima della dichiarazione del fallimento della società). Pertanto, **ove il contribuente**, nella specie, il curatore fallimentare **dimostri di esser nell'impossibilità** di acquisire presso i fornitori dei beni o dei servizi copia delle fatture, si deve fare riferimento alla **regola generale fissata dall'art. 2724 c.c. n. 3**. Secondo tale disposizione la **perdita senza colpa del documento**, che occorra alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole, non integra ragione di esenzione dall'onere della prova, né sposta il medesimo sulla controparte, ma **rileva esclusivamente come situazione autorizzativa della prova per testimoni (o per presunzioni)**, in deroga ai limiti per essa previsti» (Cass. n. 5182/2011).

Inoltre, il divieto della prova testimoniale non implica la inutilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi:

- che sono state assunte in sede amministrativa;
- che sono state rilasciate per iscritto in favore delle parti private e che questi hanno prodotto;
- che sono state rese dai terzi sentiti in qualità di testi in giudizi civili o processi penali.

Tuttavia, le **dichiarazioni di terzi** hanno una efficacia probatoria limitata in quanto rivestono un valore meramente indiziario.

A tal proposito, si richiama la sentenza n. 18/2000 con cui la Corte costituzionale ha affermato che il divieto della prova testimoniale non impedisce al giudice tributario di prendere in considerazione le dichiarazioni di terzi, purché a titolo di meri indizi.

Approfondimento giurisprudenziale

In particolare, i giudici delle leggi hanno riconosciuto che «la limitazione probatoria stabilita dall'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non comporta poi [...] l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale. Va infatti considerato che le dichiarazioni di cui si tratta – rese al di fuori e prima del processo – sono essenzialmente **diverse dalla prova testimoniale**, che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio. La norma denunciata non può perciò essere interpretata nel senso di ricomprendere nella sua previsione anche l'inammissibilità di tali dichiarazioni. La possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, [...] non è d'altro canto in contrasto né con il principio di eguaglianza né con il diritto di difesa del contribuente medesimo. **Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari**, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi"» (C. cost. n. 18/2000, cit.).

L'esclusione della efficacia probatoria autonoma delle dichiarazioni di terzi è stata fermamente ribadita anche dalla Corte di cassazione.

Approfondimento giurisprudenziale

Per esempio, in un caso in cui i giudici di secondo grado avevano riconosciuto efficacia probatoria alle dichiarazioni sostitutive di notorietà esibite in primo grado dal contribuente, il Supremo Collegio ha statuito: «l'attribuzione di efficacia probatoria alla **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà** che, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale, trova, con specifico riguardo al contenzioso tributario, ostacolo invalicabile nella previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario – eludendo il divieto di giuramento e prova testimoniale – un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo» (Cass. n. 1290/2015).

Sicché, deve concludersi che nel processo tributario le dichiarazioni del terzo «hanno, quanto meno, valore indiziario, **concorrendo a formare il convincimento del giudice, unitamente a tutti gli altri elementi di prova acquisiti agli atti**. Tuttavia, tali dichiarazioni – in presenza di peculiari circostanze ed, in particolare, nel concorso di elementi ulteriori di prova idonei a renderli particolarmente attendibili – possono rivestire i caratteri delle presunzioni [...] gravi, precise e concordanti, ai sensi dell'art. 2729 c.c., dando luogo, di conseguenza, non ad un mero indizio, bensì ad una prova presuntiva, idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria» (Cass. n. 14055/2011).

Parimenti, deve riconoscersi efficacia meramente indiziaria alle **perizie giurate**, atteso che il Supremo Collegio ha statuito che «ad esse si può solo riconoscere valore di indizio, al pari di ogni documento proveniente da un terzo, il cui apprezzamento è affidato alla valutazione discrezionale del giudice di merito, il quale però non è obbligato in nessun caso a tenerne conto» (Cass. n. 25014/2008).

Proseguendo l'analisi delle limitazioni probatorie caratterizzanti il processo tributario, l'art. 32, quarto comma, del d.P.R. n. 600/1973 dispone:

Le notizie e i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta.

Specularmente alla disposizione predetta, l'art. 52, quinto comma, del d.P.R. n. 633/1972 (c.d. decreto Iva) prevede:

I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione.

Le disposizioni su richiamate contengono una preclusione probatoria in danno del contribuente che abbia tenuto un comportamento omissivo nei confronti dell'amministrazione finanziaria: esse, infatti, impediscono al medesimo di produrre, sia in fase amministrativa che contenziosa, la documentazione a suo discarico che abbia precedentemente rifiutato di esibire.

Tuttavia, come esplicitamente affermato dall'art. 32, quarto comma, del d.P.R. n. 600/1973, affinché possa determinarsi l'effetto preclusivo occorre che l'ufficio effettui una **richiesta di informazioni e documenti sufficientemente determinata** e, cioè, concretamente suscettibile di adempimento.

Il contribuente, inoltre, deve essere portato a conoscenza della preclusione all'atto della richiesta della documentazione, a pena di inoperatività della preclusione stessa.

Non solo. La Corte di cassazione, con la sentenza n. 9127/2006, ha avuto modo di affermare che la preclusione probatoria in parola presuppone un **rifiuto o un occultamento da parte del contribuente, non essendo sufficiente un mero comportamento omissivo.**

Approfondimento giurisprudenziale

Con riguardo all'art. 52, quinto comma, del d.P.R. n. 633/1972, il Supremo Collegio ha statuito che «La disposizione deve essere letta ed interpretata in coerenza e alla luce del diritto alla difesa, scolpito nell'art. 24 Cost., e del principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.) [...]. Appare, in proposito, di particolare rilievo l'esigenza che vi sia stata una attività di ricerca della documentazione da parte del contribuente (rifiuto cui è equiparata la dichiarazione di non possedere i documenti o la sottrazione dolosa di essi al controllo) [...]. In altre parole, la limitazione della possibilità della prova è collegata ad **uno specifico comportamento del contribuente, che si sottrae alla prova stessa, e dunque fornisce validi elementi per dubitare della genuinità di documenti che abbiano a "riaffiorare" nel corso del giudizio.** Ciò costituisce una giustificazione ragionevole della loro inutilizzabilità; del resto temperata dalla possibilità riconosciuta al contribuente di dimostrare la "non volontarietà della sottrazione originaria della documentazione"» (Cass. n. 9127/2006, cit.).

Il principio di diritto suddetto è stato confermato anche dalla giurisprudenza di legittimità successiva, come attesta la sentenza n. 1344/2010 in cui la Suprema Corte ha esplicitato e chiarito entrambi i presupposti della limitazione probatoria in esame («Secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, [...] presuppone uno **specifico comportamento del contribuente**, che, in quanto volto a sottrarsi alla prova, fornisca validi elementi per dubitare della genuinità dei documenti la cui esistenza emerga nel corso del giudizio. La norma, pertanto, trova applicazione soltanto in presenza di una **specifico richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione** e di un rifiuto o di un occultamento da parte del contribuente, non essendo sufficiente che quest'ultimo non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti successivamente prodotti in sede giudiziaria (v. tra le altre Cass. n. 9127 del 2006), con la conseguenza che parte ricorrente [l'Agenzia delle entrate] avrebbe dovuto allegare (e in maniera autosufficiente, ossia riportando in ricorso gli atti e/o documenti dai quali tali circostanze emergevano) che vi era stata una specifica richiesta dell'amministrazione in ordine alla documentazione *de qua* e che il contribuente ne aveva rifiutato l'esibizione dichiarando di non possederla o comunque sottraendola al controllo, con uno specifico comportamento volto a sottrarsi alla prova»), nonché la sentenza n. 8539/2014.

Con l'ultima sentenza menzionata, gli Ermellini hanno aggiunto che la preclusione probatoria deve essere interpretata ed applicata in osservanza del principio di collaborazione e buona fede di cui all'art. 10 della l. n. 212/2000. Segnatamente, essi hanno affermato che «Il divieto di utilizzazione dei documenti non prodotti va letto alla luce del **principio di collaborazione e buona fede** (in senso oggettivo), espressamente enunciato nell'art. 10 dello Statuto del Contribuente, 1.212/2000, gravante su entrambe le parti, nel corso del procedimento amministrativo: se, da un lato, l'Amministrazione procedente deve formulare una **richiesta di informazioni e documenti specifica ed adeguata al caso concreto**, dall'altro lato, il contribuente deve assumere un comportamento collaborativo e trasparente, anch'esso rispettoso dei canoni di correttezza e diligenza».

Ad ogni modo, ai sensi dell'art. 32, quinto comma, del d.P.R. n. 600/1973, la causa di inutilizzabilità può essere superata dal contribuente.

Invero, la preclusione probatoria in parola non opera nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

4. Astensione e ricsuazione del giudice tributario

Normativa	D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; artt. 51-54 c.p.c.
Giurisprudenza	Cass. 28 giugno 2002, n. 9483

L'astensione e la ricsuazione dei componenti delle Commissioni tributarie sono previste e regolate dall'art. 6 del d.lgs. n. 546/1992, il quale al primo comma rinvia alle disposizioni del codice di procedura civile, in quanto applicabili.

Art. 6**Astensione e ricusazione dei componenti delle commissioni tributarie**

1. L'astensione e la ricusazione dei componenti delle commissioni tributarie sono disciplinate dalle disposizioni del codice di procedura civile in quanto applicabili.
2. Il giudice tributario ha l'obbligo di astenersi e può essere ricusato anche nel caso di cui all'art. 13, comma 3, e in ogni caso in cui abbia o abbia avuto rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti.
3. Sulla ricusazione decide il collegio al quale appartiene il componente della commissione tributaria ricusato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro della stessa commissione designato dal suo presidente.

Ora, ai sensi dell'**art. 51 c.p.c.** l'astensione del giudice è obbligatoria quando:

- il giudice ha interesse nella causa o in altra vertente su identica questione di diritto;
- il giudice o il coniuge è parente fino al quarto grado o legato da vincoli di affiliazione o è convivente o commensale abituale di una delle parti o di alcuno dei difensori;
- il giudice o il coniuge ha causa pendente o grave inimicizia o rapporti di credito o debito con una delle parti o alcuno dei suoi difensori. Si segnala, però, che alcune Commissioni non ritengono sussistente la predetta causa di astensione obbligatoria, nonché di ricusazione, nei casi di coincidenza soggettiva tra il collegio che ha emesso la sentenza di appello e quello chiamato a pronunciarsi sulla istanza di sospensione della sentenza *de qua* impugnata in pendenza del ricorso per cassazione *ex art. 373 c.p.c.*;
- il giudice ha dato consiglio o prestato patrocinio nella causa, o ha depresso in essa come testimone, oppure ne ha conosciuto come magistrato in altro grado del processo o come arbitro o vi ha prestato assistenza come consulente tecnico;
- il giudice è tutore, curatore, amministratore di sostegno, procuratore, agente o datore di lavoro di una delle parti, è amministratore o gerente di un ente, di un'associazione anche non riconosciuta, di un comitato o di una società o stabilimento che ha interesse nella causa.

Approfondimento giurisprudenziale

Al fine di circoscrivere la portata del caso di astensione obbligatoria contemplato dall'art. 51, n. 1, c.p.c., la CTP Campobasso ha osservato che «Il giudice tributario è pur sempre un contribuente per cui può sovente verificarsi che egli abbia con l'Amministrazione Finanziaria rapporti che implicano questioni di diritto identiche a quelle che viene chiamato a decidere. La disciplina dell'astensione è concepita in relazione a fatti, situazioni ed interessi inerenti singoli magistrati e non già ad intere categorie di giudici o ai giudici componenti dell'intero collegio» (CTP Campobasso 11 novembre 2013, n. 204).

Inoltre, in base all'**art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992**, il giudice tributario ha l'obbligo di astenersi quando ha o ha avuto rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti.

Con riguardo, invece, alle ipotesi di astensione facoltativa, l'**art. 51, secondo comma, c.p.c.** dispone che il giudice può richiedere al capo dell'ufficio l'autorizzazione ad astenersi – se l'astensione riguarda il capo dell'ufficio, la richiesta va indirizzata al capo dell'ufficio superiore – in ogni altro caso in cui esistono **gravi ragioni di convenienza**. Posto che le motivazioni che legittimano l'astensione non sono state codificate dal legislatore, l'apprezzamento delle stesse è rimesso in prima battuta al giudice stesso e, successivamente, al capo dell'ufficio titolare del potere di emettere il relativo provvedimento autorizzativo.

Analogamente alla astensione, la ricusazione dei giudici tributari ad opera delle parti è sostanzialmente disciplinata dal codice di procedura civile.

Innanzitutto, le parti possono proporre la ricusazione del giudice:

- a. quando ricorrono i presupposti della **astensione obbligatoria** (art. 52, primo comma, c.p.c.);
- b. quando il giudice ha o ha avuto rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti (art. 6, comma 2, d.lgs. n. 546/1992).

Ai sensi dell'art. 52 c.p.c., la ricusazione del giudice deve essere richiesta con **ricorso**. In particolare, il ricorso va presentato, a pena di inammissibilità, almeno 2 giorni prima dell'udienza se al ricusante è noto il nome dei membri del collegio. In caso contrario, il ricorso va presentato prima dell'inizio della discussione.

Circa il giudice competente a decidere sulla ricusazione, si sottolinea che nel processo tributario non opera l'art. 53, primo comma, c.p.c.

Infatti, l'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992 dispone che l'istanza è decisa dal collegio al quale appartiene il giudice ricusato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di un altro membro della stessa Commissione designato dal suo presidente.

Ciò premesso, l'istanza di ricusazione sospende il processo e viene decisa con ordinanza non impugnabile che può essere di accoglimento o di rigetto.

L'ordinanza che accoglie l'istanza di ricusazione conferisce rilevanza giuridica all'incapacità del giudice ricusato e determina altresì la nullità della sentenza nel caso in cui egli abbia fatto parte del collegio che ha deciso la controversia per cui è stato ricusato.

Tale provvedimento, inoltre, designa il giudice che deve sostituire quello ricusato ed è comunicato, a cura della Cancelleria, al giudice stesso e alle parti.

L'ordinanza che respinge l'istanza di ricusazione o la dichiara inammissibile per l'inosservanza della forma e/o dei termini prescritti dalla legge, invece, provvede sulle spese e può condannare la parte che l'ha proposta ad una pena pecuniaria non superiore a euro 250.

Indipendentemente dal contenuto dell'ordinanza, sia essa di accoglimento oppure di rigetto, le parti hanno l'onere di riassumere la causa aventi il giudice – segnatamente, quello designato come sostituto del ricusato, nel primo caso, e quello confermato, nel secondo caso – nel termine perentorio di 6 mesi (art. 54, quarto comma, c.p.c.).

Dalla prassi e giurisprudenza si ricava che l'omessa contestazione del motivo di ricusazione non invalida la pronuncia del collegio giudicante, né può costituire motivo di impugnazione della medesima, ad eccezione dell'ipotesi in cui il giudice abbia un interesse proprio e diretto nella causa tale da portarlo nella veste di parte del processo (cfr. circ. Min. fin. 23 aprile 1996, n. 98/E).

Sul punto il Supremo Collegio ha affermato che «Costituisce "*ius receptum*" infatti il principio secondo cui il potere di richiedere la ricusazione rappresenta un **onere per la parte**, la quale, se non lo esercita nel termine espressamente previsto dall'art. 52 c.p.c., rimane priva di mezzi processuali per far valere il difetto di capacità del giudice, con la conseguenza che la violazione da parte di quest'ultimo dell'obbligo di astenersi non può essere fatta valere successivamente in sede di impugnazione come motivo di nullità della sentenza» (Cass. n. 9483/2002).

5. La conciliazione giudiziale

Normativa	D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74
Giurisprudenza	Cass. 13 febbraio 2009, n. 3560

La conciliazione giudiziale è prevista e disciplinata dall'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992 quale istituto endo-processuale finalizzato a dirimere le controversie tributarie già incardinate avanti le CTP.

La conciliazione può avere luogo solo davanti alla Commissione provinciale o di primo grado e non oltre la prima udienza.

La conciliazione giudiziale o interamente processuale deve essere tenuta distinta dalla conciliazione c.d. abbreviata, la quale è caratterizzata dal raggiungimento di un accordo stragiudiziale sulla materia del contendere. La conciliazione pre-concordata viene raggiunta fuori udienza ma i suoi effetti si ripercuotono sulla conclusione del giudizio in corso (commi 4 e 5).

Un tanto chiarito, in base al primo comma del predetto articolo, la conciliazione della controversia può essere proposta da ciascuna delle parti del giudizio, sia dal ricorrente che dal resistente. Inoltre, l'iniziativa può essere assunta d'ufficio dalla Commissione la quale può sollecitare le parti a raggiungere un accordo.

Con riguardo all'ambito di applicazione oggettivo, la conciliazione può riguardare tutte le controversie devolute alla giurisdizione tributaria, escluse quelle aventi ad oggetto l'irrogazione di sanzioni pecuniarie e quelle per le quali è obbligatorio il ricorso all'istituto del reclamo e della mediazione in base all'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992.

La proposta di conciliazione deve contenere:

- l'indicazione della Commissione tributaria adita;
- i dati identificativi dell'ente impositore e del ricorrente;
- la manifestazione della volontà di conciliare, con l'indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa e dei termini economici;
- la liquidazione delle somme dovute per effetto dell'accordo.

In base all'art. 48, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, se la conciliazione ha luogo, deve essere redatto apposito **processo verbale** nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi e che rappresenta il titolo per la riscossione delle somme dovute.

La conciliazione giudiziale si perfeziona con il **versamento dell'intera somma dovuta o della prima rata entro 20 giorni dalla redazione del processo verbale di conciliazione.**

In caso di omesso versamento, la sentenza che dichiara la cessazione della materia del contendere è appellabile e il decreto di estinzione del giudizio reclamabile.

Diversamente è a dirsi in caso di inadempimento successivo ovvero di mancato pagamento di una o più rate diverse dalla prima. In tal caso, infatti, l'ufficio provvede alla iscrizione a ruolo delle residue somme, applicando il doppio della sanzione dovuta sul residuo importo richiesto a titolo di tributo (art. 48, comma 3-*bis*).

Quanto agli effetti, deve innanzitutto distinguersi a seconda che la conciliazione sia totale o parziale.

Invero mentre la prima determina l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, la seconda determina l'estinzione della lite solo relativamente alle questioni conciliate.

In ambo i casi, comunque, il contribuente beneficia:

- della **riduzione delle sanzioni al 40% del *quantum* irrogabile** in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione, con un limite. Infatti, la misura delle sanzioni non può in ogni caso essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (art. 48, comma 6, d.lgs. n. 546/1992);
- dei **benefici penali di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000**;

Art. 13

Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario

1. Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. A tal fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1.

- della **compensazione delle spese di lite.**

Approfondimento giurisprudenziale

Con riguardo alla natura della conciliazione giudiziale, si registrano tesi divergenti del Supremo Collegio.

Da un lato, è stato affermato che essa «costituisce un **istituto deflattivo di tipo negoziale**, attinente all'esercizio di poteri dispositivi delle parti, il quale postula la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'Amministrazione e l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante, e si sostanzia in un accordo tra le parti, paritariamente formato, avente **efficacia novativa** delle rispettive pretese, in ordine al quale il giudice tributario è chiamato ad esercitare il controllo di legalità meramente estrinseco, senza poter esprimere alcuna valutazione relativamente alla congruità dell'importo sul quale l'ufficio e il contribuente si sono accordati» (Cass. 18 aprile 2007, n. 9222).

Dall'altro, invece, è stato sostenuto che «la conciliazione tributaria giudiziale **non ha natura negoziale**, e in particolare non ha la natura di novazione, ma ha la natura, unitaria, perché comune a tutte le sue specie, di **fattispecie a formazione progressiva** e procedimentalizzata, caratterizzata dall'identità temporale della sua perfezione e della sua efficacia; la seconda conclusione è che solo nel momento in cui la conciliazione raggiunge la perfezione-efficacia si estingue il rapporto giuridico tributario sostanziale e, pendente una controversia giudiziale, si produce la cessazione della materia del contendere» (Cass. n. 3560/2009).

Capitolo III

Il ricorso ed il procedimento di primo grado

1. Premessa

Nel presente capitolo saranno affrontate alcune delle principali tematiche inerenti il processo tributario di cui al d.lgs. n. 546/1992, ponendo particolare attenzione al procedimento di primo grado.

In primo luogo, inizieremo la nostra analisi affrontando non già il caso di diretta impugnazione degli atti dell'amministrazione finanziaria innanzi al giudice tributario, bensì approfondendo due strumenti deflattivi del contenzioso tributario, e nella specie l'**accertamento con adesione** (disciplinato dal d.lgs. n. 218/1997) e il c.d. "**reclamo-mediazione**" (che trova la sua disciplina all'interno dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992).

Successivamente il nostro esame si focalizzerà sulle seguenti tematiche: la proposizione del **ricorso** (declinando i vari aspetti concernenti, in particolare, l'atto introduttivo del giudizio, il contenuto, i termini entro cui proporlo, le modalità di notifica, ecc.), il proseguimento della c.d. fase introduttiva del giudizio di primo grado (i.e. la **costituzione in giudizio** delle parti), nonché la **trattazione della controversia** innanzi alla Commissione tributaria.

2. La procedura di accertamento con adesione

Normativa	D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218
Prassi	Circ. AE 16 febbraio 2009, n. 4/E, <i>Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti</i>

	<i>dell'invito al contraddittorio. Modifiche alla disciplina della rinuncia all'impugnativa – Art. 27 del decreto legge del 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge del 28 gennaio 2009, n. 2</i>
Giurisprudenza	Cass. 14 gennaio 2015, n. 444; CTR Puglia 4 febbraio 2014, n. 274; CTP Milano 18 gennaio 2013, n. 7

2.1. Inquadramento

Il c.d. “accertamento con adesione” consiste in una particolare procedura che permette al contribuente di definire l'accertamento in via concordata assieme all'amministrazione finanziaria, accordandosi, in contraddittorio, per una parziale riduzione della pretesa impositiva ed altresì beneficiando di alcuni sconti sulle sanzioni.

Tale istituto è stato invero pensato con l'obiettivo di prevenire e ridurre il contenzioso tributario tra contribuente ed amministrazione, cercando di offrire uno strumento alternativo alla definizione della controversia in sede processuale.

Proprio per tale motivo, l'ambito di applicazione dell'adesione riguarda tutti i contribuenti e comprende tutti i periodi d'imposta ancora accertabili, nonché tutte le categorie reddituali ed in generale tutte le possibili questioni che possono formare oggetto delle diverse tipologie di accertamento.

La possibilità di esperire il procedimento di accertamento con adesione è stata tuttavia di recente limitata; invero, prima delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2015, presupposto dell'accertamento con adesione era l'esistenza di un processo verbale di constatazione, di un invito a comparire ovvero di un avviso di accertamento o rettifica (per i cambiamenti intervenuti, si veda il box *Recenti modifiche legislative 2.1*).

Recenti modifiche legislative 2.1

La **legge di stabilità 2015** (i.e. art. 1, commi 637-638, l. n. 190/2014) ha significativamente circoscritto l'ambito di applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione. Invero, tale intervento legislativo ha:

- **eliminato la possibilità di definire in adesione i contenuti dell'invito al contraddittorio di cui agli artt. 5, commi 1-bis-1-quinquies, e 11, comma**

- 1-bis, del d.lgs. n. 218/1997** (i.e. adesione all'invito a comparire);
- **eliminato l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione di cui all'art. 5-bis del d.lgs. n. 218/1997.**

Si segnala tuttavia che per gli inviti al contraddittorio ed i processi verbali di constatazione notificati entro il 31 dicembre 2015 si applica un regime transitorio, tale per cui è ancora possibile esperire il procedimento di accertamento con adesione.

L'istituto dell'accertamento con adesione trova la sua disciplina normativa nel **d.lgs. n. 218/1997**, rubricato *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*, il cui art. 1 prevede che «**L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente**, secondo le disposizioni seguenti. L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale e sull'incremento di valore degli immobili [...] può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati».

Vedremo ora nel dettaglio il funzionamento del procedimento di adesione.

2.2. Il procedimento di accertamento con adesione

Il procedimento di accertamento con adesione può essere suddiviso in alcune fasi (di cui al capo II del d.lgs. n. 218/1997), le quali individuano le modalità di avvio della procedura, lo svolgersi della stessa ed, infine, la sua conclusione ed il perfezionamento.

Per quanto attiene al primo aspetto, il procedimento di accertamento con adesione **può essere avviato**, alternativamente:

- a. a seguito di una *proposta dell'ufficio*, prima della notifica dell'avviso di accertamento, *ex art. 5, comma 1, d.lgs. n. 218/1997*. In merito si specifica che la competenza è attribuita all'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale, ovvero in cui ha sede la società;
- b. ovvero su iniziativa dello stesso *contribuente*, come previsto ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 218/1997.

Per quanto concerne l'**ipotesi sub a**, il contribuente sarà destinatario di un *invito a comparire*, ove saranno indicati i periodi di imposta suscettibili di accertamento, il giorno e il luogo della comparizione per definire

l'accertamento con adesione, le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti, nonché i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi suddetti.

Si precisa che l'invio dell'invito a comparire al contribuente è meramente facoltativo per l'ufficio, ad eccezione del caso in cui l'accertamento sia basato sugli studi di settore; in tale circostanza è invece stabilita l'obbligatorietà dell'invito al contraddittorio ai sensi dell'art. 10, comma 3-*bis*, della l. n. 146/1998.

Documenti di prassi 2.1

Si precisa che le informazioni contenute nell'invito a comparire sono fondamentali, posto che il contribuente deve poter **valutare la convenienza** circa l'ipotesi di adesione all'invito rispetto ad una successiva notifica di un avviso di accertamento. In particolare, l'importanza di tali elementi è stata evidenziata anche dall'Agenzia delle entrate nella circ. n. 4/E/2009, ove viene riconosciuto che essi devono «**consentire al contribuente una immediata e completa cognizione** delle questioni che formano oggetto della possibile pretesa impositiva, non ancora concretizzata in un atto di accertamento».

Con particolare riferimento all'**ipotesi sub b**, il contribuente ha la facoltà di presentare istanza di accertamento con adesione allorquando siano iniziati, nei suoi confronti, accessi, ispezioni o verifiche, ovvero allorquando sia stato destinatario di avviso di accertamento o di rettifica non preceduto da un invito a comparire.

Invero, il dato normativo citato al **comma 1** prevede che «Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche [...] può chiedere all'Ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione» ed al **comma 2** dispone che «Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'articolo 5, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione».

In tale seconda ipotesi, si segnala che la presentazione dell'istanza determina la sospensione dei termini per l'impugnazione per un periodo di 90 giorni (decorrenti dalla data in cui l'istanza è presentata). È inoltre legislativamente previsto che entro il termine di 15 giorni dalla ricezione dell'istanza di

adesione, l'ufficio formuli un invito a comparire al contribuente; in seguito al perfezionamento della definizione, l'avviso di accertamento o di rettifica in relazione al quale il contribuente ha formulato l'istanza di adesione perderà efficacia.

Un elemento importante al fine di giungere ad una rideterminazione condivisa della pretesa impositiva è costituito dal **contraddittorio** tra le parti, in quanto tale momento permette al contribuente ed all'amministrazione finanziaria di avere un confronto diretto circa l'oggetto della pretesa. Ciononostante, il mancato esperimento del contraddittorio non è ritenuto elemento determinante la nullità del procedimento di adesione (sul punto, si veda la posizione della giurisprudenza nell'*Approfondimento giurisprudenziale 2.1*).

Approfondimento giurisprudenziale 2.1

In tema di accertamento con adesione e **contraddittorio** si è recentemente pronunciata la Suprema Corte, la quale ha rilevato che «Nel procedimento di accertamento per adesione l'instaurazione del contraddittorio preventivo da parte dell'amministrazione finanziaria è **del tutto facoltativa e non inficia la validità dell'atto emesso**» (Cass. n. 444/2015).

Siffatta posizione è peraltro in linea con l'orientamento già espresso in altre occasioni dalla giurisprudenza di merito. Si consideri infatti che, in un precedente caso in cui l'appellante lamentava il fatto che l'ufficio non avesse fatto seguire, all'istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente, l'invito al contraddittorio, i giudici non ritenevano integrata alcuna violazione di quanto disposto dall'art. 6 del d.lgs. n. 218/1997. In particolare, veniva infatti affermato: «Preliminarmente ritiene il collegio che non possa farsi carico all'Ufficio di alcuna violazione dell'art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997, poiché **la mancata convocazione del contribuente**, a seguito della presentazione dell'istanza, ex articolo suddetto, **non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge**» (CTR Puglia n. 274/2014).

2.3. Il perfezionamento dell'accertamento con adesione

Gli **esiti** di tale prima fase dell'accertamento con adesione possono essere (alternativamente) i seguenti:

- se non sussistono i presupposti per procedere all'accertamento, vi sarà la chiusura della procedura e quindi la rinuncia, da parte dell'amministrazione, alle pretese impositive che aveva avanzato;
- la procedura si concluderà anche nel caso in cui non venga raggiunto alcun accordo;
- viceversa, nell'ipotesi in cui venga raggiunto un accordo tra contribuente ed amministrazione, si procederà alla redazione dell'**atto di adesione**.

Nel dettaglio, l'art. 7 del d.lgs. n. 218/1997 richiede che in tale atto siano indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, specificando quale sia stato il percorso logico-giuridico che ha condotto alla revisione dell'originaria pretesa, indicando i documenti presentati dal contribuente, nonché i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile e quindi dell'imposta dovuta. Nell'atto di adesione dovrà altresì essere quantificata la maggiore imposta dovuta, congiuntamente ad interessi e sanzioni. L'atto sarà quindi redatto in doppia copia e sottoscritto sia dal contribuente che dall'ufficio.

L'adesione si **perfeziona** con il pagamento delle somme dovute ed indicate nell'atto di adesione, il quale dovrà avvenire per l'intero ovvero per la prima rata in caso di pagamento rateale entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto, ex artt. 8 e 9, d.lgs. n. 218/1997.

Approfondimento giurisprudenziale 2.2

In tema di perfezionamento dell'adesione, si segnala una particolare sentenza della giurisprudenza di merito, che si è espressa nel senso che «**L'accertamento con adesione è validamente concluso o perfezionato anche allorché, come nella fattispecie, la contribuente società versi l'importo dovuto con qualche giorno di ritardo** (nello specifico il pagamento doveva essere effettuato il 5 maggio 2010, mentre invece è avvenuto l'11 maggio 2010) **e giustifichi tale ritardo** – come nel caso “de quo” – **con i tempi necessari all'accredito della provvista finanziaria utile all'adempimento**, ancorché non sia stato pienamente rispettato il disposto degli art. 8 comma 1 e 9 D.lg. n. 218 del 1997, alla stregua dei quali il pagamento deve avvenire nel canonico termine di venti giorni decorrente dal giorno in cui è terminato, con esito positivo, il contraddittorio fra la società e l'ufficio impositore» (CTP Milano n. 7/2013). Si precisa tuttavia che tale pronuncia costituisce una particolare eccezione alla regola di cui agli artt. 8 e 9 richiamati, in quanto il pagamento deve in ogni caso essere

effettuato entro i termini di legge.

Infine, si precisa che l'atto definito in adesione non è impugnabile da parte del contribuente, né integrabile ovvero modificabile su iniziativa dell'ufficio.

2.4. Effetti dell'accertamento con adesione

A seguito del perfezionamento del procedimento di accertamento con adesione il contribuente beneficia della **riduzione delle sanzioni amministrative**, come previsto dall'art. 2, comma 5, del d.lgs. n. 218/1997.

Invero, ai sensi di tale disposizione è sancito che, «A seguito della definizione, le sanzioni per violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, **si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge**».

Quale conseguenza, se viene raggiunto un accordo, le sanzioni per le violazioni concernenti sia i tributi oggetto dell'adesione sia il contenuto delle relative dichiarazioni saranno applicate nella misura minima di un terzo del minimo edittale.

Non solo, la definizione dell'accertamento in adesione presenta altresì **benefici** con riguardo al **profilo penale**: invero, l'estinzione dell'obbligazione tributaria costituisce circostanza attenuante *ex art. 13*, d.lgs. n. 74/2000.

Quale conseguenza, le pene previste per i delitti di cui al d.lgs. n. 74/2000 sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie qualora, prima del dibattimento di primo grado, i debiti tributari siano stati estinti mediante pagamento.

3. Il reclamo e la mediazione

Normativa	Art. 17- <i>bis</i> , d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546
Prassi	Circ. AE 19 marzo 2012, n. 9/E, <i>Mediazione tributaria – chiarimenti e istruzioni operative</i> ; circ. AE 11 giugno 2012, n. 22/E, <i>Programmazione gestione della mediazione e del contenzioso tributario – Anno 2012 – Indirizzi operativi</i> ; circ. AE 3 agosto 2012, n. 33/E, <i>Mediazione tributaria –</i>

	<i>Risposte a quesiti; circ. AE 28 dicembre 2012, n. 49/T, Mediazione tributaria – Atti emessi dagli Uffici Provinciali – Territorio dell’Agenzia; circ. AE 12 febbraio 2014, n. 1/E, Mediazione tributaria – Modifiche apportate dall’articolo 1, comma 611, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 – Chiarimenti e istruzioni operative</i>
Giurisprudenza	C. cost. 16 aprile 2014, n. 98

3.1. Inquadramento

Il d.l. n. 98/2011, convertito dalla l. n. 111/2011, ha segnato una “mini-rivoluzione” per il processo tributario in quanto ha inserito nel d.lgs. n. 546/1992 l’art. 17-*bis*, rubricato *Il reclamo e la mediazione*.

Tale disposizione ha invero introdotto nel nostro ordinamento gli istituti del reclamo e della mediazione: trattasi, nello specifico, di strumenti deflattivi del contenzioso tributario tra contribuente ed Agenzia delle entrate, che perseguono l’obiettivo di rimuovere in via preventiva ed immediata gli eventuali profili di illegittimità e infondatezza di talune tipologie di atti, evitando l’instaurazione del giudizio e contribuendo di tal modo al miglioramento della qualità dell’azione amministrativa.

Tali strumenti consentono infatti al contribuente, che sia destinatario di determinati atti dell’Agenzia delle entrate, di instaurare una fase, preventiva ed obbligatoria, di contraddittorio con l’amministrazione finanziaria, chiedendo il riesame, ed eventualmente proponendo un’istanza di mediazione, dell’atto impugnabile.

In caso di accoglimento del reclamo, l’ufficio annullerà, in tutto ovvero parzialmente, l’atto emesso, con benefici in termini di riduzione delle sanzioni per il contribuente; all’opposto, qualora la fase precontenziosa non abbia esito positivo, il reclamo produrrà gli effetti del ricorso e si instaurerà il consueto procedimento disciplinato dal d.lgs. n. 546/1992 (su cui *infra*, §§ 4 ss.).

3.2. L’ambito di applicazione

La **necessità**, per il contribuente, di esperire la fase pre-contenziosa del reclamo-mediazione e tentare di arrivare ad un accordo condiviso con l’ente impositore circa un determinato atto viziato, risulta essere subordinata al

congiunto verificarsi di talune condizioni, che di seguito verranno esaminate nel dettaglio.

Approfondimento giurisprudenziale 3.1

Si segnala che l'**omessa presentazione**, da parte dell'interessato, del reclamo-mediazione entro i termini di legge comporta osta alla proposizione del ricorso ed al consueto svolgersi del processo tributario (i.e. trattazione della causa e fasi successive) in quanto, ai sensi dell'art. 17-*bis*, comma 2, cit., è previsto che «**La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso**. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni [...] l'Agazia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione».

Di conseguenza, l'esperimento della fase amministrativa pre-contenziosa del reclamo-mediazione risulta obbligatoria e **l'eventuale ricorso depositato anteriormente al predetto termine sarà improcedibile**, nel senso che la trattazione della controversia non potrà procedere secondo le ordinarie fasi del processo tributario in quanto **sarà preliminarmente necessario che le parti (ufficio e contribuente) effettuino un tentativo di mediazione**. Invero, come rilevato dall'Agazia delle entrate nella circ. n. 1/E/2014, «Il ricorso è procedibile alla scadenza del termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, ossia quando, in caso di esito negativo della mediazione, l'istanza produce gli effetti del ricorso. Dal momento in cui il ricorso è procedibile decorrono i termini per la costituzione in giudizio delle parti».

Sul punto, si segnala tuttavia che l'originaria formulazione della citata disposizione imponeva la presentazione del reclamo a pena di **inammissibilità** del ricorso (i.e. l'eventuale mancata presentazione del reclamo-mediazione precludeva totalmente la successiva possibilità di agire in giudizio). Tuttavia, la **Corte costituzionale**, con la sentenza n. 98/2014, ha affermato l'incostituzionalità di siffatta previsione ed è stato affermato che «Va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis*, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nel testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera dell'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, atteso che **la previsione**, di cui al censurato comma 2 dell'art. 17-*bis* del d. lgs. n. 546 del 1992, **secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l'inammissibilità del ricorso** (rilevabile d'ufficio in

ogni stato e grado del giudizio) **comportando la perdita del diritto di agire in giudizio** e, quindi, **l'esclusione della tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l'art. 24 Cost.**».

Invero, l'art. 17-*bis*, comma 1, cit., recita: «Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti [...]». Quale conseguenza, specifici sono i criteri che individuano per quali controversie è necessario esperire questa fase preliminare all'eventuale instaurazione del giudizio: nel dettaglio, i parametri che ne tracciano i confini riguardano la **tipologia** dell'atto, la **parte resistente** nell'eventuale giudizio ed il **valore** della controversia. La contestuale sussistenza di questi requisiti impone quindi al contribuente che intende contestare la pretesa dell'amministrazione finanziaria di intraprendere la via del reclamo-mediazione.

Per quanto attiene alla *tipologia dell'atto*, gli atti che presentano i requisiti richiesti sono gli atti impugnabili *ex art.* 19, d.lgs. n. 546/1992, nonché gli altri atti che risultano impugnabili in ragione del loro contenuto e dei loro effetti preclusivi, che sono emessi dall'Agenzia delle entrate e notificati a decorrere dal 1.4.2012.

In specie, trattasi di:

- avviso di accertamento (in senso ampio);
- avviso di liquidazione;
- provvedimento di irrogazione delle sanzioni;
- ruolo;
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- diniego o revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Sono invece esclusi dalla disciplina del reclamo gli altri atti elencati dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, i quali non sono emessi dall'Agenzia delle entrate, ed in specie:

- cartella di pagamento;
- avviso di mora;
- iscrizione di ipoteca su immobili;
- fermo di beni mobili registrati;

- atti relativi alle operazioni catastali;
- ed infine anche le controversie di cui all'art. 47-*bis* del d.lgs. n. 546/1992.

Non costituiscono inoltre **possibile oggetto di reclamo** gli atti emessi da un'agenzia fiscale diversa rispetto a quella delle entrate, gli atti emessi dall'Agente di riscossione, gli atti relativi a tributi di competenza di Regioni, Province e Comuni.

Bisogna comunque sottolineare come la locuzione “atti emessi dall'Agenzia delle entrate” sia di impronta generica e pertanto non consenta letture restrittive ma, al contrario, porti a ricomprendervi al suo interno tutti gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie e da questa emessi.

In merito al *valore della controversia* l'art. 17-*bis* prevede che l'istituto del reclamo-mediazione trovi applicazione esclusivamente con riferimento alle controversie di **valore non superiore a 20mila euro**. Lo stesso articolo rinvia successivamente all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546/1992, per la determinazione di detto valore, identificandolo nell'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato.

Dall'analisi congiunta di tali disposizioni ne deriva che:

- nel caso in cui un atto si riferisca a più tributi, il valore deve essere calcolato con riguardo al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente;
- nel caso in cui il contribuente decida di presentare una impugnazione cumulativa avverso una pluralità di atti, il valore della lite deve essere individuato con riferimento a ciascun atto impugnato;
- con riferimento alle controversie relative a rifiuti espressi o taciti della restituzione di tributi, il valore va determinato in base all'importo del tributo chiesto a rimborso, al netto degli accessori;
- restano escluse dalla possibilità di mediazione le controversie relative ad atti di valore indeterminabile;
- nel caso in cui l'atto sia un avviso di irrogazione di sanzioni, il valore di tale atto è dato dall'importo delle sole sanzioni.

Documenti di prassi 3.1

In tema di “atti reclamabili” interviene la circ. AE n. 9/E/2012 chiarendo che **l'istanza è improponibile** in caso di impugnazioni di atti:

1. di valore superiore a 20mila euro;
2. di valore indeterminabile;
3. riguardanti attività dell'agente della riscossione;

4. riguardanti atti non impugnabili;
5. in cui non è legittimata passivamente l'Agenzia delle entrate;
6. notificati prima del 1° aprile 2012;
7. concernenti rifiuti taciti di rimborso con riferimento ai quali, dalla data del 1° aprile 2012, siano già decorsi 90 giorni dalla presentazione della domanda di rimborso;
8. riguardanti il recupero di aiuti di Stato;
9. circa provvedimenti emessi ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 472/1997;
10. riguardanti istanze di cui all'art. 2153 del d.lgs. n. 472/1997;
11. circa il diniego della chiusura delle liti fiscali minori pendenti prevista dall'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011.

3.3. L'istanza di “reclamo-mediazione” ed il procedimento

La presentazione dell'istanza di reclamo, congiuntamente all'eventuale proposta di mediazione, avvia una **fase amministrativa** nel corso della quale contribuente e Fisco possono giungere ad una *rideterminazione condivisa della pretesa tributaria*.

Per quanto concerne il **contenuto** del reclamo, esso deve comprendere una **motivata richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto contestato** sulla base di elementi di fatto e di diritto ed è anche possibile includervi una **motivata proposta di mediazione** diretta a un ridimensionamento della pretesa impositiva, *ex art. 17-bis*, comma 7, cit.

Dal punto di vista *formale* inoltre il reclamo deve presentare tutti gli elementi richiesti per il ricorso (i.e. tra cui la Commissione tributaria adita, i dati del reclamante, il destinatario del reclamo, l'oggetto della domanda ed i motivi di impugnazione, il valore della lite, ecc.; si rinvia in proposito al cap. III, § 4), posto che, nell'ipotesi in cui tale fase precontenziosa non trovi conclusione positiva, il reclamo produce gli effetti del ricorso, *ex art. 17-bis*, comma 9, cit., e porta quindi all'instaurazione del processo tributario. Inoltre, sussistendo per l'ufficio l'esigenza di effettuare un preliminare esame dei motivi di impugnazione, congiuntamente all'istanza il contribuente deve anche allegare una copia dell'atto impugnato ed una copia di tutti i documenti che, in caso di esito negativo della fase amministrativa, egli intende allegare al successivo ricorso.

In relazione alle **modalità** di espletamento del reclamo, si applicano le disposizioni del processo tributario richiamate dall'art. 17-bis, commi 5 e 6,

cit.: il procedimento prevede che il reclamo sia presentato dal contribuente alla Direzione provinciale o regionale che ha emesso l'atto tramite consegna diretta all'ufficio che ne rilascia ricevuta, ovvero tramite spedizione a mezzo del servizio postale senza busta, ovvero con notifica a mezzo di ufficiale giudiziario.

Documenti di prassi 3.2

La circ. AE n. 9/E/2012 ritiene applicabili all'istituto del reclamo-mediazione le disposizioni di cui agli artt. 10 e 11 del d.lgs. n. 546/1992 per quanto concerne l'individuazione della *legitimatio ad causam* e della *legitimatio ad processum*. Viene pertanto evidenziato che l'istanza in oggetto può essere **alternativamente presentata** dal contribuente, dal rappresentante legale del contribuente e dal difensore nelle controversie di valore pari o superiore ad euro 2.582,28.

Il reclamo va perentoriamente proposto entro il **termine di 60 giorni** dalla data di notificazione dell'atto a pena di improcedibilità. La notifica dell'istanza produce l'*effetto sostanziale* di interrompere il decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto.

Dal punto di vista *processuale*, **il reclamo-mediazione sospende il termine per la proposizione del ricorso per il periodo di 90 giorni, ma non l'esecutività dell'atto contestato**. Invero, il comma 9 dell'art 17-*bis* prevede che, «Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali».

Peraltro, tale espresso richiamo ai termini processuali implica che si dovrà tenere conto anche del periodo di sospensione feriale dei termini ai sensi della l. n. 742/1969 (dal 1° al 31 agosto di ciascun anno, come da modifica ad opera dell'art. 16 del d.l. n. 132/2014).

Documenti di prassi 3.3

In particolare, la circ. AE n. 9/E/2012 specifica che «dall'analisi di questo comma, quindi, si evince che **la notificazione dell'istanza equivale alla notificazione del ricorso** e che il termine di trenta giorni, per instaurare la controversia innanzi alla Commissione tributaria provinciale mediante il deposito del ricorso deve essere determinato a partire dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, senza che sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero senza che sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;
- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza».

Successivamente alla presentazione dell'istanza si apre una **fase precontenziosa** durante la quale **un ufficio dell'amministrazione finanziaria, diverso ed autonomo rispetto a quello che ha emanato l'atto contestato, a fronte del contenuto del reclamo, ne valuta l'accogliibilità** al fine di verificare se sia possibile evitare di adire il giudice.

In primo luogo sarà quindi necessario esaminare se sussistono i presupposti ed i requisiti richiesti per il raggiungimento di un accordo pregiudiziale, accertando in tal modo che l'istanza contenga tutti gli elementi necessari alla sua trattazione: in questa fase, infatti, la sua priorità riguarda la ricerca di eventuali profili di inammissibilità dell'istanza proposta dal contribuente.

In seguito sarà necessario verificare la fondatezza dei motivi in base ai quali il contribuente contesta l'atto reclamato e considerare la proposta di mediazione eventualmente presentata congiuntamente ovvero, qualora questa non fosse presente, l'ufficio potrà valutare se proporla egli stesso.

A fronte di questa dettagliata analisi, **l'ufficio che riceve un'istanza di reclamo potrà alternativamente porre in essere le seguenti azioni:**

- una prima possibilità riguarda l'**accoglimento totale del reclamo** subordinato al positivo riscontro dell'effettiva fondatezza delle motivazioni addotte dal contribuente ai fini dell'annullamento dell'atto o dei presupposti per il riconoscimento del rimborso. Successivamente si procederà all'annullamento dell'atto emesso, con la conseguenza che si potrà

addivenire alla chiusura della procedura e alla contestuale sostituzione dell'atto viziato con uno privo di vizi;

- **il reclamo potrà però anche essere accolto solo parzialmente**, mantenendo in vita l'atto per la parte non annullata: questo annullamento parziale sembra suggerire che l'Agenzia delle entrate potrà ridurre in parte la propria pretesa, incidendo non solo sull'aspetto meramente quantitativo, ma anche su contenuti e motivazione dell'atto;
- infine l'ufficio ha la facoltà di **respingere il reclamo**.

A questa procedura standard si aggiunge un ulteriore step nel caso in cui il contribuente abbia presentato insieme al reclamo anche una **proposta di mediazione**, oppure se l'ufficio, accertata l'ammissibilità dell'istanza e verificata la possibilità di procedere all'annullamento dell'atto impugnato, valuti l'opportunità di avanzare una proposta in questo senso.

A sostegno dell'ufficio interviene l'art. 17-*bis*, comma 8, cit., che individua i presupposti per la mediazione stabilendo che «L'organo destinatario [...] formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale **incertezza delle questioni controverse**, al **grado di sostenibilità della pretesa** e al **principio di economicità dell'azione amministrativa**». In sede di valutazione l'ufficio dovrà quindi considerare il “rating” della controversia: l'Agenzia delle entrate dovrà infatti elaborare una scheda di valutazione del rating di sostenibilità della pretesa, denominato “*mediarating*”, con cui sarà determinato il grado di probabilità di soccombenza – in alternativa, di vittoria – basandosi sul grado di sostenibilità della prova in giudizio e sulla fondatezza degli elementi adottati dall'istante. Tale calcolo preventivo permetterà di ottenere una verosimile previsione circa l'eventuale sentenza di primo grado e in tal modo indirizzerà gli uffici a seguire il percorso più conveniente.

3.4. La fase conclusiva ed il perfezionamento

Se in seguito alle attente e precise valutazioni effettuate, emerge la sussistenza dei presupposti per giungere ad un accordo, l'ufficio si trova davanti ad una serie di possibilità:

- se il contribuente, congiuntamente all'istanza così presentata, aveva già formulato una proposta di mediazione completa anche della rideterminazione dell'ammontare della pretesa, l'ufficio lo può invitare a sottoscrivere l'accordo stesso;
- se il contribuente invece non aveva già allegato una proposta di mediazione, l'ufficio può comunicare una propria proposta motivata;

- l'ufficio può invitare il contribuente al contraddittorio nel caso in cui non reputi possibile o opportuno formulare immediatamente una proposta. In questa fase il contribuente può partecipare personalmente al contraddittorio oppure conferire procura al proprio difensore; egli può altresì non presentarsi e in questo caso verrà annotata la mancata presentazione. L'esito di questa procedura viene delineato in un apposito verbale che deve essere sottoscritto sia dal contribuente o dal suo difensore sia dal funzionario incaricato del contraddittorio.

L'accordo di mediazione eventualmente definita **si conclude** al momento della *sottoscrizione* delle parti di un atto contenente l'indicazione degli importi dovuti così stabiliti – tributo, interessi, sanzioni – e delle modalità di versamento degli stessi, in soluzione unica o con eventuale rateizzazione. La definizione dell'accordo individua il momento a partire dal quale decorre il termine per effettuare il pagamento.

La procedura di mediazione **si perfeziona** con il *versamento* dell'intero importo dovuto, o della prima rata in caso di pagamento rateale, entro il 20° giorno successivo. È necessario evidenziare che a seguito del perfezionamento dell'accordo, la pretesa tributaria così rideterminata e fissata non è ulteriormente contestabile e pertanto l'accordo non è impugnabile, poiché è venuto meno l'interesse ad agire in giudizio e l'eventuale ricorso sarebbe inammissibile: la pretesa tributaria risulta infatti integralmente soddisfatta.

Si precisa tuttavia che:

- in caso di *mancato pagamento di una delle rate successiva alla prima* entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ufficio provvede all'iscrizione al ruolo dell'intero importo residuo e di una sanzione pari al 60% delle somme ancora dovute, *ex art. 48, comma 3-bis, d.lgs. n. 546/1992*;
- in caso di *mancato versamento integrale delle somme dovute*, ovvero della prima rata, l'accordo non si perfeziona e l'atto originario continua a produrre gli effetti. In tal caso il contribuente ha la possibilità di agire in giudizio ovvero di prestare acquiescenza.

Si segnala che in caso di esito positivo della procedura di reclamo-mediazione, sussistono alcuni **aspetti premiali** per il contribuente. In particolare, in virtù del richiamo all'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992 ad opera dell'art. 17-*bis*, comma 8, cit., le **sanzioni** si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in relazione ai tributi non annullati.

Viceversa, **se il reclamo non viene accolto o la mediazione non costituisce un valido accordo comune**, la controversia prosegue necessariamente in sede contenziosa e scaturisce l'obbligo per il contribuente di costituzione in

giudizio entro 30 giorni mediante il deposito dell'atto e dei relativi documenti. Il termine decorre dalla ricezione da parte del contribuente dell'atto che respinge il reclamo, dalla notifica al contribuente dell'atto di accoglimento parziale dell'istanza, dalla scadenza del 90° giorno dalla presentazione del reclamo senza che l'ufficio abbia notificato accoglimento dello stesso o la mediazione si sia positivamente conclusa.

Una volta verificata la costituzione in giudizio del contribuente, anche l'ufficio procede a esperire questa fase mediante deposito nella segreteria della Commissione tributaria delle controdeduzioni difensive rispetto ai motivi di impugnazione indicati nel reclamo-ricorso dal contribuente, comprensive dell'indicazione delle prove e delle eventuali eccezioni. In questo caso il termine di 60 giorni per la costituzione in giudizio del resistente decorre, alternativamente, dal giorno successivo alla scadenza di 90 giorni dal ricevimento dell'istanza oppure dal giorno successivo alla data di notificazione del provvedimento di diniego o di accoglimento parziale dell'istanza prima del decorso dei 90 giorni.

Una volta istituito, il giudizio prosegue conformemente alle norme proprie del processo tributario, fatta salva la possibilità di avvalersi della conciliazione giudiziale, la quale si presenterebbe come un'ennesima proposta di mediazione, il cui tentativo extra-processuale è tuttavia già fallito. La CTP procederà quindi all'esame della controversia e pronuncerà una sentenza conclusiva di giudizio.

4. Il ricorso

Normativa	Art. 18, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546
Giurisprudenza	Cass. 2 luglio 2014, n. 15029; Cass. 22 febbraio 2011, n. 4315; Cass. 18 maggio 2009, n. 11475; Cass. 3 maggio 2000, n. 5572; CTP Firenze 8 maggio 1998, n. 192

4.1. Inquadramento

Il ricorso è l'*atto iniziale del processo tributario*, il cui contenuto tipico ed essenziale è costituito da una domanda motivata che il contribuente-ricorrente rivolge al giudice tributario.

Nel dettaglio, l'art. 18 del d.lgs. n. 546/1992 stabilisce le modalità di avvio del processo tributario ed indica gli elementi che devono essere necessariamente indicati all'interno del ricorso a pena di inammissibilità.

4.2. Caratteristiche e requisiti essenziali del ricorso ex art. 18, d.lgs. n. 546/1992

L'art. 18 in commento stabilisce in primo luogo che «Il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale», delineando di tal modo il carattere formalmente impugnatorio del processo tributario. In tal senso, quindi, il processo prende avvio tramite presentazione del ricorso alla Commissione tributaria competente nel cui ambito ha sede l'ufficio o l'ente che ha emesso l'atto (si precisa che, come evidenziato al § 3, qualora il valore della controversia sia inferiore a 20mila euro, ed al ricorrere delle altre condizioni evidenziate, il contribuente dovrà esperire la procedura di reclamo-mediazione).

Successivamente, la medesima norma individua il contenuto obbligatorio di tale atto. Si anticipa che il ricorso, quale atto introduttivo del giudizio di primo grado, dovrebbe contenere l'intero programma difensivo del ricorrente.

Nel dettaglio, il ricorso, ai sensi del secondo comma della citata disposizione, deve contenere l'indicazione dei seguenti elementi:

- a. «la **commissione tributaria** cui è diretto». Nello specifico, trattasi della CTP territorialmente competente, e nella specie quella nel cui ambito ha sede l'ufficio dell'Agenzia delle entrate che ha emesso l'atto impugnato col ricorso; la competenza territoriale della Commissione non dipende infatti dalla residenza fiscale del ricorrente, ma dalla sede del soggetto impositore. Come si evidenzierà di seguito, la mancata indicazione della Commissione tributaria determina l'inammissibilità del ricorso; qualora invece sia indicata una Commissione incompetente, sarà pronunciata una declaratoria di incompetenza con possibilità di *traslatio iudicii* mediante riassunzione dinanzi alla Commissione indicata come competente;
- b. «i dati del **ricorrente** e del suo **legale rappresentante**, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata». Si specifica che per il soggetto ricorrente *persona fisica* dovranno essere indicati: nome, cognome, luogo e data di nascita, residenza e codice fiscale; per il soggetto ricorrente *società ovvero ente* deve essere

indicata la denominazione ovvero la ragione sociale, la sede ed il codice fiscale, nonché i dati del legale rappresentante;

Approfondimento giurisprudenziale 4.1

La Suprema Corte ha ritenuto inammissibile e non sanabile il ricorso totalmente privo «delle indicazioni necessarie per la individuazione del legale rappresentante e del ricorrente» (Cass. n. 5572/2000).

- c. «i dati dell'ufficio del **Ministero delle finanze** o dell'**ente locale** o del **concessionario del servizio di riscossione** nei cui confronti il ricorso è proposto». Dovrà essere quindi indicata la c.d. “parte resistente” nel giudizio, e precisamente l'ufficio ovvero l'ente che ha emesso l'atto che si intende contestare;

Approfondimento giurisprudenziale 4.2

La Suprema Corte ha affermato che «Tale indicazione non richiede l'impiego di formule particolari, per cui può essere fatta anche per implicito mediante l'esposizione di dati od elementi che non lascino alcun serio dubbio sull'individuazione del soggetto convenuto in giudizio» (Cass. n. 11475/2009).

- d. «l'**atto impugnato** e dell'**oggetto** della domanda». Dovrà essere indicata la tipologia dell'atto oggetto della controversia (i.e. avviso di accertamento, avviso di irrogazione delle sanzioni, ecc.). Sarà altresì necessario indicare l'oggetto della domanda che si rivolge al giudice (c.d. *petitum*). Il ricorrente deve chiedere che il giudice si esprima sulla legittimità e/o infondatezza del provvedimento impugnato per i motivi di fatto e di diritto che sono analiticamente esposti nel ricorso. In merito, si evidenzia che il ricorrente potrà proporre:
- un'*azione di impugnazione*, con la quale chiede al giudice l'accertamento dell'inesistenza dell'obbligazione tributaria fondante l'atto impugnato, reclamandone quindi l'annullamento;
 - ovvero un'*azione di rimborso*. In questo caso, il ricorrente chiederà al giudice l'accertamento dell'esistenza del diritto al rimborso e, quale

conseguenza, la dichiarazione di illegittimità del silenzio ovvero del diniego espresso dell'ufficio;

Approfondimento giurisprudenziale 4.3

La Suprema Corte ha affermato che, oltre ad indicare l'atto, il ricorrente deve specificare la **data del ricevimento**, anche per consentire al giudice di verificare il rispetto del termine per l'impugnazione. L'indicazione della data di notifica non è però elemento essenziale del ricorso ex art. 18, il giudice può usare altri elementi (CTP Firenze n. 192/1998).

e. «i **motivi**». Il ricorrente ha inoltre l'obbligo di indicare i motivi della domanda, c.d. "*causa petendi*", e precisamente le ragioni in fatto e in diritto su cui si fonda la sua azione. Si precisa che, al fine di evitare una dichiarazione di inammissibilità del ricorso, sarà necessario che il ricorrente esponga i motivi in modo preciso, approfondito e non generico. Peraltro, qualora siano illustrati i motivi del ricorso e purtuttavia gli stessi non siano sufficientemente sviluppati, il ricorrente deve tener presente che gli sarà preclusa la possibilità di integrare l'atto (su cui *infra*, § 7.2).

Infine, il terzo comma del citato art. 18 individua un ulteriore requisito essenziale del ricorso, e precisamente la **sottoscrizione** di tale documento. Invero, la richiamata disposizione sancisce che «Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto disposto dall'art. 12, comma 5. La sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, fatto salvo quanto previsto dall'art. 14, comma 2».

Si rammenta infine che l'art. 18 del d.lgs. n. 546/1992 impone al ricorso un contenuto richiesto a pena di **inammissibilità**, rilevabile dal giudice in ogni stato e grado del giudizio e non sanabile con la costituzione in giudizio della parte resistente. Invero, il comma 4 della citata disposizione prevede che «**Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, o non è sottoscritto a norma del comma precedente**».

L'eventuale omessa indicazione del codice fiscale della parte non determina quindi l'inammissibilità del ricorso, bensì l'**irrogazione di una sanzione**

amministrativa (irrogata anche in caso di inesattezza del codice stesso) e comporta altresì una maggiorazione del contributo unificato dovuto (su cui *infra*, § 6.4).

5. La notifica del ricorso

Normativa	Artt. 16, 20 e 21, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546
Giurisprudenza	Cass. 30 dicembre 2011, n. 30753; Cass. 27 maggio 2011, n. 16572; Cass. 10 febbraio 2010, n. 2937

5.1. Inquadramento

Il ricorso che il contribuente intende proporre avverso un atto impositivo impugnabile *ex art.* 19, d.lgs. n. 546/1992, deve essere portato a conoscenza:

- della Controparte (i.e. ufficio periferico dell’Agenzia delle entrate, ente locale, ecc.), mediante *notificazione*;
- del giudice, mediante *costituzione in giudizio* (si veda *infra*, § 6).

In primo luogo, il contribuente-ricorrente dovrà quindi notificare il ricorso alla Controparte secondo le modalità indicate agli artt. 16 e 20 del d.lgs. n. 546/1992 e, successivamente, costituirsi in giudizio.

5.2. La notifica del ricorso: modalità e soggetti destinatari

Per quanto nello specifico attiene alle modalità di notifica del ricorso nell’ambito del processo tributario, l’art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 dispone che «Il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16».

Per effetto della richiamata disposizione, ne deriva che il ricorso può essere proposto secondo una delle seguenti tre modalità:

1. **a mezzo di ufficiale giudiziario** (*notifica a norma degli artt. 137 ss. c.p.c.*). In tale ipotesi il ricorrente deve consegnare il ricorso in originale e copia conforme all’ufficiale giudiziario il quale, a sua volta, consegnerà o spedirà all’ufficio destinatario la copia e restituirà al ricorrente l’originale con attestazione dell’avvenuta notifica (c.d. *relata di notifica*);

2. **a mezzo del servizio postale**, mediante spedizione dell'atto originale in plico senza busta raccomandato (a pena di inammissibilità) con avviso di ricevimento. Questo accorgimento consente di far sì che il timbro postale recante la data di spedizione risulti direttamente sullo stesso atto, al fine di evitare che possano essere spedite buste prive di contenuto. Si precisa inoltre che ai sensi dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992 su tale plico «non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dall'atto»;

Approfondimento giurisprudenziale 5.1

Secondo i supremi giudici l'invio del plico con **raccomandata senza ricevuta** costituisce mera **irregolarità**. Invero, è stato affermato che «la spedizione del ricorso in raccomandata senza avviso di ricevimento non comporta l'inammissibilità dell'impugnazione, a condizione che sia provato che il resistente abbia ricevuto l'impugnazione» (Cass. n. 16572/2011).

3. qualora il destinatario sia l'ufficio tributario o l'ente locale, mediante **consegna diretta** dell'atto originale all'impiegato addetto, che ne rilascia ricevuta sulla copia ovvero con documento autonomo. Si precisa che tale modalità di notificazione è impiegabile esclusivamente nei confronti dei citati soggetti, e non già qualora i destinatari siano parti private (trattasi di notificazione a c.d. "legittimazione passiva indiretta").

Nel caso di spedizione postale o consegna, il ricorrente spedisce o consegna l'originale del ricorso alla controparte e ne deposita copia conforme per la costituzione in giudizio (cap. III, § 6).

Il ricorso deve essere **proposto nei confronti della controparte che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato il provvedimento richiesto**, e quindi il soggetto destinatario della notifica sarà, ad esempio, l'ufficio periferico dell'Agenzia delle entrate, agente della riscossione, altro ente, ecc.

Approfondimento giurisprudenziale 5.2

Non risulta infrequente che il ricorso venga notificato ad un **ufficio incompetente**.

Sul punto, interessante è il caso di un contribuente che aveva presentato

ricorso avverso un **silenzio-rifiuto** ad un'istanza di rimborso Irap presentata ad un ufficio locale non competente. Invero, in tale ipotesi i supremi giudici hanno affermato un importante **principio di diritto**, secondo cui «la notifica dell'impugnazione avverso il silenzio rifiuto, da parte del contribuente, presso un ufficio della locale agenzia delle entrate diverso da quello che avrebbe dovuto eseguire il rimborso in base all'istanza all'uopo presentata, **non incide sulla validità dell'impugnazione del silenzio-rifiuto medesimo, stante il carattere unitario dell'AdE competente per territorio, e considerata la natura impugnatoria del processo tributario** che attribuisce la qualità di parte all'ente-organo che ha emesso, o in caso di diniego, non ha emesso, l'atto di cui si controverte» (Cass. n. 30753/2011).

Tale principio, peraltro, si inserisce in un orientamento giurisprudenziale già affermato in precedenza, secondo cui i rapporti tra contribuente ed amministrazione sono improntati ai principi di collaborazione e buona fede e, quale conseguenza, «L'amministrazione è tenuta nei confronti del contribuente, in caso di errore nell'identificazione dell'ufficio, ad una condotta collaborativa» (Cass. n. 2937/2010).

5.3. I termini

Per quanto attiene ai termini (decadenziali) per la proposizione del ricorso, l'art. 21, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 dispone che «**Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato**» ed altresì, al comma 2, viene previsto che «Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettera g), può essere proposto solo dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto».

Il termine di cui all'art. 21, cit., è termine di decadenza; tale termine è sospeso per legge, per la durata di 90 giorni, nel caso in cui sia presentata istanza di accertamento con adesione *ex art. 6, d.lgs. n. 218/1997* (su cui *infra*, § 2), ed altresì durante il periodo di sospensione feriale dei termini processuali.

Si ricorda altresì che, ai sensi dell'art. 16, comma 1, del d.l. n. 132/2014, è stato modificato il periodo di *sospensione feriale* dei termini processuali; la norma in questione prevede infatti che «All'articolo 1 della legge 7 ottobre 1969 n. 742 le parole “dal 1 agosto al 15 settembre di ciascun anno” sono sostituite dalla seguenti “dal 1 agosto al 31 agosto di ciascun anno”».

Dal tenore letterale dell'art. 21, cit., risulta quindi fondamentale individuare il momento nel quale la notifica effettuata si considera perfezionata. In tal senso, risulta quindi necessario considerare separatamente le differenti modalità utilizzabili per portare l'atto a conoscenza della controparte.

Invero, nel caso di notificazione effettuata **mediante ufficiale giudiziario (ipotesi sub 1)**, essa si considera perfezionata, ed i termini decorrono:

- per il notificante, dal momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario;
- per il destinatario, dalla data di ricevimento o di ritiro del plico.

Nell'ipotesi in cui la notifica avvenga **mediante utilizzo del servizio postale (ipotesi sub 2)**, la notifica in questione si perfeziona e, di conseguenza, i termini decorrono:

- per il mittente, dalla data di spedizione del plico postale. In tal caso la prova della tempestività risulterà dalla ricevuta dell'ufficio postale;
- per il destinatario, dalla data di ricevimento.

Diversamente, nel caso di **consegna diretta dell'atto (ipotesi sub 3)**, la notifica si perfeziona ed i termini decorrono dal momento della consegna stessa.

6. La costituzione in giudizio

Normativa	Artt. 22 e 23, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546
Prassi	Circ. Min. fin. 23 aprile 1996, n. 98/E, <i>La nuova disciplina del processo tributario</i>
Giurisprudenza	CTR Sicilia 21 luglio 2014, n. 2367; Cass. ord. 28 maggio 2014, n. 12027; CTP Sondrio 18 luglio 2013, n. 30; Cass. ord. 13 febbraio 2012, n. 4002; Cass. 21 aprile 2011, n. 9173; Cass. 19 giugno 2007, n. 14246; C. cost. ord. 7 aprile 2006, n. 144; Cass. 14 ottobre 2004, n. 20262

6.1. Inquadramento

Successivamente alla proposizione del ricorso ed alla notifica dello stesso secondo le modalità indicate ai §§ 4 e 5, le norme del processo tributario disciplinano la c.d. "costituzione in giudizio" del ricorrente e del resistente.

Tale fase risulta essere di fondamentale importanza, in quanto la costituzione in giudizio del ricorrente completa il rapporto processuale, considerato che solamente in seguito all'espletamento di siffatto dovere su impulso del ricorrente il giudice viene formalmente investito della controversia.

Gli artt. 22 e 23 del d.lgs. n. 546/1992 fissano quindi le modalità con cui deve avvenire la costituzione in giudizio per entrambe le parti, indicando le formalità a tal fine richieste, i documenti necessari e altresì fissando dei termini entro cui siffatta fase deve essere portata a termine.

6.2. La costituzione in giudizio del ricorrente

La costituzione in giudizio del ricorrente avviene secondo quanto disposto dall'art. 22 del d.lgs. n. 546/1992, il quale richiede che **il ricorrente depositi presso la segreteria della Commissione tributaria adita:**

- a. l'originale del **ricorso** notificato *ex art.* 137 ss. c.p.c. ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, in tale ultimo caso congiuntamente alla fotocopia della ricevuta di deposito ovvero della spedizione per raccomandata;
- b. la **nota di iscrizione a ruolo**, la quale deve essere redatta utilizzando l'apposito modello approvato dal Dipartimento delle Finanze del Mef e deve indicare le parti in giudizio, il difensore che si costituisce, gli estremi dell'atto impugnato, la materia del contendere, il valore della controversia e la data di notifica del ricorso;
- c. la **ricevuta di versamento del contributo unificato** (su cui *infra*, § 6.4);
- d. il **proprio fascicolo** di causa, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato ed i documenti che vengono prodotti (in originale ovvero in fotocopia).

È altresì possibile, per il ricorrente, costituirsi in giudizio spedendo tali documenti a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Il **termine** previsto per la costituzione in giudizio del ricorrente è **di 30 giorni** «dalla proposizione del ricorso», ove con tale locuzione si deve intendere che il termine decorre non dalla data di notifica ma da quella di **ricezione del ricorso da parte del destinatario**.

Approfondimento giurisprudenziale 6.1

Con specifico riferimento alla decorrenza del termine per la costituzione in giudizio si è a più riprese espressa la Suprema Corte, individuando quale rilevante la data di ricezione dell'atto da parte dell'ufficio destinatario.

Si rammenta infatti che i giudici di legittimità hanno recentemente ribadito: «In tema di contenzioso tributario, **il termine entro il quale la copia del ricorso spedito per posta deve essere depositata nella segreteria della commissione tributaria adita**, ai sensi dell'art. 22 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, **decorre non già dalla data della spedizione, bensì da quella della ricezione dell'atto da parte del destinatario**» (Cass. ord. n. 12027/2014; conforme, Cass. n. 9173/2011). Peraltro, con specifico riferimento alla decorrenza del termine in ipotesi di giudizio di appello, la Suprema Corte confermava che «Il *dies a quo* dal quale computare il termine di trenta giorni per la costituzione del ricorrente in appello è quello della **ricezione dell'atto da parte del destinatario e non della spedizione**» (Cass. ord. n. 4002/2012).

Si evidenzia tuttavia che tale orientamento, seppur attualmente pacificamente condiviso, è relativamente recente, considerato che fino ad una decina di anni fa **si riteneva rilevante il giorno della spedizione dell'atto**. Sul punto, era stato infatti affermato che «nel processo tributario, mentre il deposito in cancelleria del ricorso notificato a mezzo di ufficiale giudiziario deve avvenire entro 20 giorni da quello in cui l'atto è stato ricevuto dal destinatario, **nel caso di ricorso notificato a mezzo del servizio postale il suddetto termine decorre dal giorno di spedizione**» (Cass. n. 14246/2007) ed anche che «il deposito del ricorso notificato per posta deve essere effettuato **entro trenta giorni dalla spedizione postale del documento incorporante il ricorso, e non dalla sua ricezione da parte del destinatario**, atteso che l'art. 22 [...] prevede modalità di deposito [...] che presuppongono solo la spedizione del ricorso e non la sua ricezione» (Cass. n. 20262/2004).

Sempre con riferimento al termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente, si specifica che siffatto termine è stabilito **a pena di decadenza** e che si applica l'istituto della sospensione feriale dei termini.

Approfondimento giurisprudenziale 6.2

Rimanendo in tema di decorrenza del termine per la costituzione in giudizio, si riporta un caso interessante in cui l'agenzia aveva sollevato l'eccezione di inammissibilità del ricorso presentato dal ricorrente in quanto sarebbe stato depositato dopo la scadenza del termine decadenziale di 30 giorni, il quale era stato calcolato a decorrere dal momento di notifica dello stesso.

In tale occasione, tuttavia, i giudici di merito evidenziavano che siffatto termine non era spirato ancora, in quanto «**Il termine decadenziale di trenta giorni per il deposito del ricorso, previsto dall'art. 11, primo comma, del D. Lgs. 546/1992, inizia a decorrere non già dal momento della spedizione, ma dal momento in cui l'atto viene effettivamente ricevuto dal destinatario**» (CTP Sondrio n. 30/2013).

Si precisa infine che **esclusivamente con la costituzione in giudizio del ricorrente si incardina il processo innanzi alla Commissione tributaria**; invero, nel caso in cui il ricorrente non si sia costituito ovvero si sia costituito tardivamente, la causa non potrà essere iscritta a ruolo ed il ricorso sarà viziato dall'**inammissibilità**, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si è costituita in giudizio, *ex art. 22, comma 2, d.lgs. n. 546/1992*.

6.3. La costituzione in giudizio del resistente

Una volta che il ricorrente si è costituito, qualora la parte c.d. "resistente" (i.e. ufficio finanziario, agente della riscossione, ecc.) intenda svolgere un ruolo attivo nel processo, e non invece restare "inerte", dovrà a sua volta costituirsi in giudizio secondo le modalità delineate dal successivo art. 23 del d.lgs. n. 546/1992.

In particolare, il comma 2 della predetta disposizione stabilisce che «La costituzione della parte resistente è fatta mediante **deposito** presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le **controdeduzioni** [...] e i **documenti** offerti in comunicazione». Tali controdeduzioni sono funzionali all'esposizione delle difese della parte resistente, la quale dovrà indicare i motivi circa la pretesa infondatezza delle affermazioni della Controparte, adducendo le prove cui intende valersi ed

altresì può contenere la formulazione di eventuali eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio. Gli eventuali fatti affermati dal ricorrente ma non contestati dal resistente si considerano provati in virtù del c.d. "principio di non contestazione" di cui all'art. 115 c.p.c.

Il **termine** per l'espletamento di tale fase è **di 60 giorni** «dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale», *ex art. 23, comma 1, d.lgs. n. 546/1992.*

Diversamente dal termine imposto per la costituzione in giudizio del ricorrente, il termine *ex art. 23, cit.*, non ha natura perentoria né è imposto a pena di decadenza, essendo la costituzione in giudizio un mero onere soggetto a termine ordinatorio. Invero, alla parte resistente è consentito costituirsi anche **tardivamente**, come riconosciuto dalla giurisprudenza (si veda l'*Approfondimento giurisprudenziale 6.3*).

Approfondimento giurisprudenziale 6.3

In merito alla natura del termine per la costituzione in giudizio della parte resistente erano stati sollevati **dubbi di legittimità costituzionale**, considerato che non è prevista alcuna sanzione di inammissibilità derivante dalla mancata costituzione, come all'opposto accade *ex art. 22, d.lgs. n. 546/1992*, con riferimento alla costituzione del ricorrente.

Sul punto è tuttavia intervenuta la Corte costituzionale, la quale si è pronunciata nel senso di confermare la legittimità costituzionale di tale norma, «essendo la diversa disciplina delle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione evidente riflesso della ben diversa posizione che, specie in un processo di tipo impugnatorio come quello tributario, la legge coerentemente attribuisce al ricorrente ed al resistente» (C. cost. ord. n. 144/2006).

È stata quindi ritenuta ammissibile la c.d. costituzione "tardiva", che quindi avviene decorso il termine di 60 giorni previsto dalla legge; in tal senso si è espressa sia la giurisprudenza di merito che di legittimità (da ultimo, si veda CTR Sicilia n. 2367/2014).

Tuttavia, si evidenzia che rimane controversa la questione in ordine a quale sia l'ultimo momento utile a disposizione del resistente per costituirsi in giudizio *ex art. 23, cit.* Si precisa che la dottrina tende ad individuare siffatto limite temporale nelle data fissata per la prima udienza di trattazione della controversia, ovvero nel termine di 10 giorni liberi prima della data di

trattazione entro il quale possono depositarsi memorie illustrative (di cui all'art. 32, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992).

In ogni caso, si segnala che la **mancata costituzione** del resistente comporta, a suo carico, la **perdita di alcuni diritti di difesa**, in quanto non ha il diritto di ricevere l'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione (art. 31, d.lgs. n. 546/1992), né la notifica dell'istanza di pubblica udienza (art. 33, d.lgs. n. 546/1992), né la comunicazione del dispositivo (art. 37, D Lgs. 546/92).

Documenti di prassi 6.1

In tema di mancata costituzione in giudizio dell'ufficio ovvero dell'ente parte c.d. "resistente" nel procedimento, è intervenuto il Ministero delle finanze, con propria circolare, chiarendo che, «Anche se l'inerzia dell'ufficio non è affatto sufficiente, in linea di diritto, per condurre all'automatico accoglimento della domanda del ricorrente (attesa la sua facoltà di non difendersi e di non partecipare al giudizio), è appena il caso di evidenziare che essa potrà, soltanto in linea pratica, giovare al ricorrente in quanto, ovviamente, questi avrà più facilità nel determinare il convincimento del giudice» (circ. Min. fin. n. 98/E/1996).

6.4. Il contributo unificato

Normativa	Artt. 9 ss., d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115; art. 37, comma 7, d.l. 6 luglio 2011, n. 98 (c.d. "manovra correttiva"); d.l. 13 agosto 2011, n. 138 (c.d. "manovra-bis"); l. 12 novembre 2011, n. 183 (legge di stabilità)
Prassi	Direttiva MEF 14 dicembre 2012, n. 2/DGT, <i>Contributo unificato nel processo tributario – risposte ai quesiti</i> ; risoluzione AE 7 dicembre 2012, n. 104/E, <i>Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F23, del contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario, degli interessi e delle sanzioni di cui all'articolo 9 decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115 – Articolo 37, comma 6, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111</i> ; circ. Min. giust. 11 maggio

2012, n. 10, *Contributo unificato, disposizioni introdotte con l'art. 37 del D.L. 6 luglio 2011 n. 98 convertito nella legge 15 luglio 2011 n. 111 ed art. 28 legge n. 183 del 12 novembre 2011*; circ. MEF 21 settembre 2011, n. 1/DF, *Introduzione del contributo unificato nel processo tributario – Art. 37 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 e art. 2 del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 – Modifiche al testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115*; circ. MEF 26 ottobre 2007, n. 33, *Contributo unificato di iscrizione a ruolo – Modalità di rimborso*

Con il **d.l. n. 98/2011** è stato introdotto anche nel processo tributario il contributo unificato atti giudiziari (a sostituzione dell'imposta di bollo); tali disposizioni si applicano ai ricorsi notificati dal 7 luglio 2011.

Il **presupposto** del contributo unificato è collegato al concetto di **grado di giudizio**; di conseguenza il contributo unificato è dovuto *per ogni grado della lite* (e non già *per ogni lite*) nella misura fissata dall'art. 13, comma 6-*quater*, del d.l. n. 115/2002.

L'entità del contributo unificato che deve essere corrisposta dal soggetto che deposita l'atto introduttivo del giudizio è variabile e segue un andamento progressivo per scaglioni sulla base del valore della lite.

Documenti di prassi 6.2

Il Ministero dell'economia e delle finanze, con direttiva 14 dicembre 2012, n. 2/DGT, ha chiarito alcuni aspetti problematici in relazione alla determinazione del contributo unificato.

Di seguito si riportano alcune risposte a dei quesiti:

- a fronte di cartelle esattoriali che incorporano oltre all'imposta anche interessi e sanzioni, questi ultimi devono essere scorporati o rientrano nel valore della lite ai fini del calcolo del contributo unificato? Secondo il Ministero, «Si ritiene che gli interessi e le sanzioni e gli altri oneri accessori presenti nella cartella di pagamento non debbano concorrere a determinare il valore della lite ai fini del calcolo del c.u.»;

- nel caso in cui con un unico ricorso risultino impugnati più atti di accertamento, il valore della lite su cui calcolare il contributo unificato è dato dalla singola somma dei valori di detti atti ovvero il calcolo deve essere effettuato per ogni singolo atto? Secondo il Ministero, «Soltanto nel caso in cui siano impugnati gli atti di irrogazione delle sanzioni il valore della lite è dato dalla loro somma. In caso di unico ricorso avverso più atti, si ritiene che il calcolo del c.u. debba essere effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma dei valori»;
- di fronte ad una pluralità di ricorrenti, destinatari di un unico atto di accertamento in materia di imposta di registro, è corretto assolvere, per ogni ricorso presentato, al contributo unificato? Secondo il Ministero, «In questo caso non si è di fronte ad un litisconsorzio necessario, ma ad una fattispecie di condebitori solidali. Il c.u. è perciò dovuto per ogni ricorso proposto e autonomamente iscritto a ruolo in base al valore dell'atto di accertamento notificato dall'ente impositore».

Si evidenzia infine che l'**insufficiente od omesso versamento** del contributo unificato, se non sanato entro un determinato termine, comporta l'irrogazione di pesanti **sanzioni amministrative**.

Invero, allorquando, a seguito di invito al pagamento, la parte vi non provveda entro 30 giorni dal deposito dell'atto soggetto a contributo unificato, gli sarà notificata una cartella di pagamento, comprensiva di interessi e sanzioni e la violazione sarà punita con una **sanzione dal 100% al 200% dell'importo dovuto**, ex art. 16, d.P.R. n. 115/2002.

Peraltro, l'**omessa indicazione** della casella PEC del difensore, così come il suo numero di fax ed anche l'omessa indicazione del codice fiscale della parte determinano una **maggiorazione del 50% del contributo unificato**.

7. La produzione di memorie e di motivi aggiunti

Normativa	Art. 24, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546
Prassi	Circ. Min. fin. 23 aprile 1996, n. 98/E, <i>La nuova disciplina del processo tributario</i>
Giurisprudenza	Cass. 24 ottobre 2014, n. 22662; Cass. 8 giugno 2011, n. 12442; Cass. 25 novembre 2005, n. 24970

7.1. Inquadramento. La produzione di ulteriori documenti

Alle parti costituite in giudizio (i.e. ricorrente, resistente ed eventuali altri soggetti chiamati o intervenuti volontariamente) è data la possibilità di produrre, a sostegno delle proprie ragioni, «documenti e motivi aggiunti», come da rubrica dell'art. 24 del d.lgs. n. 546/1992 in commento, i quali possono essere acquisiti agli atti anche successivamente rispetto all'avvenuta costituzione in giudizio.

In particolare, è previsto che tali documenti debbano essere elencati negli atti processuali cui vengono allegati; se invece sono prodotti separatamente, devono essere elencati in apposita nota sottoscritta, da depositare in originale e in tante copie quante sono le parti.

Non è prevista alcuna comunicazione dell'avvenuto deposito di documenti e memorie a cura della Segreteria.

7.2. La c.d. “integrazione dei motivi”

Con l'espressione “integrazione dei motivi” si intende l'**ampliamento dell'oggetto del ricorso introduttivo** (c.d. *petitum*) ovvero la produzione, a sostegno dello stesso, di nuovi ed ulteriori motivi di doglianza.

Sul tema si segnala che il principio generale vigente è nel senso di **negare** la possibilità di integrazione dei motivi, per cui non è consentito al ricorrente, una volta proposto il ricorso e costituitosi in giudizio, integrare i motivi già dedotti in sede di ricorso introduttivo.

Ciononostante, ai sensi dell'art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, è previsto che «**L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa** entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito».

Ecco allora che il dato normativo esplicitamente prevede una **deroga** al generale divieto di integrazione dei motivi di ricorso, stabilendo che ciò possa avvenire esclusivamente nel caso in cui vengano depositati ulteriori documenti ad opera delle altre parti in giudizio ovvero su ordine della Commissione.

Sul punto, si precisa che, affinché il ricorrente possa integrare i motivi già dedotti con ulteriori doglianze, tali nuovi documenti non devono essere da lui né conosciuti né conoscibili con l'ordinaria diligenza ed altresì vi deve essere una chiara e diretta correlazione tra tali nuovi documenti ed i nuovi motivi dedotti ad integrazione dei precedenti.

Approfondimento giurisprudenziale 7.1

In merito al limite concernente la possibilità di integrazione dei motivi del ricorso si è chiaramente espressa la Suprema Corte, avendo affermato che «In tema di contenzioso tributario, la decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, non rilevabile d'ufficio in quanto rimessa alla disponibilità della parte, non può essere eccepita dal contribuente mediante la presentazione di motivi aggiunti, in quanto **l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita dall'art. 24, comma 2, D.Lgs. 546/92 soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti**» (Cass. n. 12442/2011).

Peraltro in precedenza e sempre in tema di decadenza dell'amministrazione dall'azione accertativa, era già stato rilevato dai giudici di legittimità che «Dal punto di vista processuale, la presentazione da parte del contribuente di motivi aggiunti (contenenti l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento [...]) appare tardiva rispetto al dettato normativo (art. 24), che ammette l'integrazione dei motivi di ricorso, ma soltanto in relazione alla contestazione di documenti di controparte fino ad allora non conosciuti» (Cass. n. 24970/2005).

Il divieto di integrazione dei motivi del ricorso principale mediante atto successivo è stato inoltre recentemente riaffermato, essendo stato chiarito che «è infatti inammissibile la deduzione di un nuovo motivo di illegittimità dell'avviso di accertamento nella memoria D.Lgs. 546/1992, ex art. 32 in quanto **il contenzioso tributario ha un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni comprese nei motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo dedotti col ricorso introduttivo (D. Lgs. 546/1992, artt. 18 e 24) i quali costituiscono "causa petendi" rispetto all'invocato annullamento dell'atto (...)**» (Cass. n. 22662/2014).

Documenti di prassi 7.1

Interessante risulta l'analisi di tale disposizione ad opera della circ. Min. fin. n. 98/E/1996, di commento alle (all'epoca) neo-introdotte disposizioni sul processo tributario. Viene infatti evidenziato che «L'articolo in esame, dopo aver regolato le modalità di presentazione dei documenti (comma 1), introduce una rilevante novità in tema di proponibilità di nuovi motivi

d'impugnazione ad integrazione di quelli già dedotti con il ricorso introduttivo. Rispetto al passato, **la ammissibilità della cd. "memoria integrativa" è subordinata al verificarsi di una condizione dipendente da una precisa attività processuale della controparte: il deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione** (comma 2). Si rammenta in proposito che la norma *de qua* non prevede alcuna comunicazione dell'avvenuto deposito di documenti e memorie a cura della segreteria e che quindi **la sua conoscenza rientra nel generale onere delle parti di seguire reciproche attività processuali mediante la consultazione del fascicolo processuale».**

Si precisa infine che, allorquando sussistono i presupposti per l'integrazione dei motivi del ricorso, siffatta integrazione dovrà essere effettuata mediante un atto avente gli stessi requisiti e le stesse modalità previste per il ricorso, *ex art. 24*, comma 4, d.lgs. n. 546/1992, e dovrà essere depositato **entro il termine perentorio di 60 giorni dalla data di notizia del deposito dei nuovi documenti.**

Documenti di prassi 7.2

Sul punto, la circ. Min. fin. n. 98/E/1996 afferma infatti che **«la memoria integrativa, con gli elementi di novità che comporta in ordine ai motivi, ha più la struttura del ricorso che quella della "memoria illustrativa" di cui, ad esempio, all'art. 32, comma 1. A norma dell'ultimo comma, l'integrazione dei motivi, debitamente sottoscritta dal difensore del ricorrente, deve essere perciò proposta con le stesse modalità previste per il ricorso introduttivo, con conseguente notifica a tutte le parti in causa e successivo deposito alla segreteria della commissione».**

8. La sospensione cautelare del provvedimento

Normativa

Art. 47, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Giurisprudenza

CTR Lombardia 12 novembre 2014, n. 1636; CTR Lombardia 8 marzo 2013, n. 9; CTR Sardegna 22 aprile 2013, n. 17; CTR Campania 8 marzo 2013, n. 1; C. cost.

26 aprile 2012, n. 109; CTR Lazio 12 ottobre 2011, n. 86; CTR Lazio 29 settembre 2011, n. 136; CTR Milano 20 giugno 2011, n. 9; CTR Lazio 1° febbraio 2011, n. 7; CTR Lazio 7 ottobre 2009, n. 320; CTR Puglia 9 giugno 2005-16 giugno 2009, n. 31; CTR Lazio 29 marzo 2006, n. 5; CTP Modena ord. 12 aprile 1999, n. 216; CTP Genova ord. 30 luglio 1996, n. 31; CTP Milano ord. 6 luglio 1996, n. 16

8.1. Inquadramento

Il procedimento cautelare consiste in una particolare tipologia di procedimento endoprocessuale ed incidentale che consente al contribuente-ricorrente di chiedere alla Commissione tributaria adita di sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato, ovviamente, alla ricorrenza di taluni presupposti.

Invero, la circostanza che il contribuente proponga ricorso avverso un atto dell'amministrazione finanziaria non impedisce, di per sé, l'esecuzione dell'atto: ad esempio, qualora venga impugnato un avviso di accertamento esecutivo, ovvero una cartella di pagamento, il mero ricorso non ha alcuna efficacia sospensiva. In tal senso, qualora, sulla base dell'atto impugnato, l'amministrazione pretenda il pagamento di quanto accertato, siffatta pretesa dovrà essere soddisfatta dal contribuente.

Tuttavia, egli avrà la possibilità di richiedere, nel ricorso stesso ovvero con un atto separato, la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato alle condizioni che vedremo ai successivi paragrafi.

8.2. La possibilità per il contribuente di richiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato

L'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992 prevede la possibilità, per il contribuente-ricorrente, di chiedere alla Commissione adita la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, ove sussistano determinate condizioni, tramite un'istanza motivata da inserire nel fascicolo introduttivo ovvero in atto separato.

Invero, il comma 1 della citata disposizione sancisce che **«Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto** stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o

con atto separato notificata alle alte parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22».

Come emerge dal dato normativo, ai fini dell'accoglimento dell'istanza di sospensione cautelare devono sussistere congiuntamente il c.d. "*fumus boni juris*" ed il c.d. "*periculum in mora*".

Quanto al "*fumus boni juris*", con tale espressione si intende letteralmente "indizio di buon diritto", ossia la circostanza che il ricorso sia probabilmente fondato.

In tal senso, la Commissione tributaria dovrà effettuare un esame sommario del ricorso ed esprimere una valutazione in merito alle possibilità che il ricorso presentato possa essere accolto, avuto riguardo alle motivazioni ed agli argomenti adottati dal contribuente.

Approfondimento giurisprudenziale 8.1

La giurisprudenza di merito si è espressa in ordine al verificarsi di siffatto primo requisito. In particolare, si ritiene che il *fumus boni juris* sussista:

- in caso di «non manifesta infondatezza» del ricorso, per cui «non si può con certezza asserire che le argomentazioni della ricorrente si presentino totalmente sfondate di fondamento» (CTP Modena ord. n. 216/1999);
- qualora «l'intervenuta consistente riduzione della materia del contendere rende sproporzionata l'iscrizione a ruolo di cui si chiede la sospensione» (CTP Genova ord. n. 31/1996);
- nel caso di «sentenza penale che abbia dichiarato il non luogo a procedere per insussistenza del fatto» (CTP Milano ord. n. 16/1996).

Quanto al c.d. "*periculum in mora*", siffatta situazione di "pericolo del ritardo" si verifica quando, nelle more del processo, il contribuente possa essere concretamente danneggiato da un danno grave ed irreparabile. Siffatto requisito esprime quindi una valutazione del rischio che, nel tempo intercorrente tra la presentazione del ricorso e la trattazione della causa (su cui si veda *infra*, § 9), l'attività di riscossione promossa dall'ente impositore abbia conseguenze gravi ed irreparabili sulla situazione economico-patrimoniale del contribuente.

Sul punto si precisa che la *gravità del danno* deve essere valutata avuto riguardo alle condizioni economiche del ricorrente ed alle conseguenze che potrebbero verificarsi qualora si desse esecuzione all'atto impugnato. In tal

senso, sarà quindi necessario prendere in considerazione la specifica situazione del contribuente in relazione alla consistenza della pretesa erariale. Per quanto attiene all'*irreparabilità del danno*, tale circostanza deve essere interpretata quale irreversibilità delle conseguenze sfavorevoli che il contribuente-ricorrente subirebbe ad esecuzione avvenuta dell'atto impugnato.

8.3. Il procedimento di sospensione

Possono essere **oggetto di sospensione** tutti gli atti diretti alla riscossione. Trattasi, a titolo esemplificativo, di:

- avviso di accertamento;
- avviso di liquidazione dei tributi;
- provvedimento che irroga le sanzioni;
- ruolo e cartella di pagamento;
- altri atti.

Viceversa, non sembrano essere sospendibili i c.d. **atti negativi**, e nella specie i dinieghi di esenzioni tributarie e i dinieghi di richieste di rimborso, anche se non è da escluderne la sospensione qualora l'atto in questione sia tale da produrre un danno grave ed irreparabile in capo al contribuente. Sul punto, vi sono invero Commissioni tributarie che accolgono la sospensione ed altre che invece ritengono di non doverla concedere, considerato che non determina un pregiudizio immediato in capo al contribuente.

Quanto al **procedimento** da seguire per ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, si evidenziano le seguenti fasi.

In primo luogo, sarà necessario che il contribuente presenti un'**istanza motivata** alla Commissione tributaria competente con la quale richieda la sospensione dell'esecuzione dell'atto in sede dello stesso ricorso introduttivo ovvero mediante un atto successivo (il quale dovrà essere notificato alle altre parti costituite e depositato presso la segreteria della Commissione tributaria secondo la medesime formalità stabilite per la costituzione in giudizio, su cui *supra*, § 6).

Ricevuta la domanda, il presidente della Commissione fissa con decreto la **trattazione dell'istanza di sospensione**; in merito la Commissione dovrebbe pronunciarsi entro 180 giorni, siffatto termine è tuttavia ordinatorio e non perentorio, né è normativamente prevista una sanzione nel caso in cui non venga rispettato.

Secondo quanto previsto dalla *procedura ordinaria*, il collegio, sentite le parti in camera di consiglio ed esaminata in modo sommario la sussistenza o meno

dei requisiti per la sospensione, provvede con **ordinanza** motivata e non impugnabile.

Si precisa che ai sensi del comma 5 dell'art. 47, d.lgs. n. 546/1992, la sospensione può essere anche **parziale** ed altresì subordinata alla presentazione di idonee **garanzie**, quali ad esempio una cauzione ovvero una fideiussione bancaria o assicurativa, da rilasciare secondo le modalità ed i termini previsti dal provvedimento che accoglie, totalmente o parzialmente, l'istanza di sospensione. Il contribuente dovrà rispettare tali indicazioni a pena di inefficacia del provvedimento cautelare.

Qualora l'istanza di sospensione non venga accolta, nemmeno parzialmente, la trattazione della controversia principale dovrà essere fissata non oltre 90 giorni da tale pronuncia. Il provvedimento che respinge la domanda di sospensione non può essere impugnato.

Si precisa inoltre che, in caso di mutamento delle circostanze che hanno dato luogo al provvedimento di sospensione, la Commissione tributaria, su istanza motivata di parte, può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza.

Esiste inoltre anche una particolare *procedura d'urgenza*. In tale ipotesi lo stesso presidente della Commissione, previo esame sommario nel merito del ricorso, ha la facoltà di concedere immediatamente, e sino all'udienza di sospensione, la provvisoria sospensione dell'esecuzione dell'atto. L'eventuale provvisorio accoglimento della domanda di sospensione passerà poi al vaglio del collegio.

8.4. La sospensione delle sentenze di primo e secondo grado

Si è fin qui discusso della sospendibilità dell'esecuzione dell'atto impugnato, rimane ora da affrontare il tema della sospensione dell'esecutività delle sentenze di primo ovvero di secondo grado delle Commissioni tributarie, considerato che anche queste, qualora sfavorevoli al contribuente, determinano effetti pregiudizievoli per quest'ultimo (i.e. pagamento di tributi, sanzioni, ecc.).

Sul punto, deve evidenziarsi in ambito tributario tanto un quadro normativo decisamente lacunoso tanto numerose pronunce che si sono nel tempo succedute.

In primo luogo, quanto alla disciplina normativa concernente la **possibilità di sospendere l'esecuzione delle sentenze di secondo grado**, risulta pacificamente applicabile al processo tributario l'art. 373 c.p.c. (su cui si

rinvia al cap. V, § 6.1). Per l'effetto, la CTR che ha pronunciato la sentenza avverso cui si ricorre per cassazione e di cui si richiede la sospensione, ha la possibilità di decidere sulla sospendibilità della stessa, allorquando dall'esecuzione ne possa derivare un danno grave ed irreparabile per il contribuente.

Maggiormente problematica risulta invece la questione concernente la sospensione delle sentenze di primo grado (e cioè quelle pronunciate dalle CTP), avverso le quali si ricorre in appello.

Si rammenta invero che l'art. 49 del d.lgs. n. 546/1992 esclude l'applicazione al procedimento di appello in ambito tributario dell'art. 337 c.p.c., rubricato *Sospensione dell'esecuzione e dei processi*, il quale stabilisce che «L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articolo 283, 373, 401 e 407. Quando l'autorità di una sentenza è invocata in un diverso processo, questo può essere sospeso se tale sentenza è impugnata».

La circostanza che l'art. 337 c.p.c. faccia “salve” talune disposizioni, ed in particolare l'art. 283 c.p.c., il quale – nello specifico – concerne i provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello, ha indotto a ritenere che tale ultima norma risulti comunque applicabile in ambito tributario. Con la conseguenza che deve ritenersi ormai riconosciuta la **possibilità di sospendere anche l'esecuzione delle sentenze di primo grado**.

Attualmente, deve quindi ritenersi ammissibile la tutela cautelare in tutti i gradi di giudizio; per una dettagliata analisi circa l'orientamento della giurisprudenza di merito e di legittimità sul punto si rinvia all'*Approfondimento giurisprudenziale 8.2*.

Approfondimento giurisprudenziale 8.2

In relazione all'operatività dell'istituto della sospensione cautelare, la Corte costituzionale aveva in un primo momento dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 47 e 49 del d.lgs. n. 546/1992 nella parte in cui non consentono, alla CTR, di adottare misure cautelari volte ad impedire l'esecuzione della pretesa tributaria in ipotesi di rigetto totale o parziale dell'appello proposto dal contribuente (C. cost. 17 giugno 2010, n. 217).

Ciononostante, la Corte costituzionale ha recentemente espresso un importante **principio di diritto**, affermando che «Al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle commissioni tributarie regionali si applica la

disposizione di cui all'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, giusta il quale **il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione**» (C. cost. n. 109/2012). Inoltre, nella stessa occasione, la Corte ha riconosciuto che «la lettura dell'art. 49, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 data da questa Corte con la sentenza n. 217 del 2010 ha fornito una condivisibile possibilità di **“rimeditazione interpretativa” dell'intera disciplina relativa alla sospensione cautelare dell'esecuzione delle sentenze tributarie sia di primo che di secondo grado**».

In favore della possibilità di sospendere l'esecuzione della sentenza sia in primo che in secondo grado si è peraltro già copiosamente espressa la giurisprudenza di merito, nel senso di ammettere la sospensione.

In particolare, quanto alla sospensione nel secondo grado di giudizio, si rinvia a CTR Lombardia n. 1636/2014; CTR Lombardia n. 9/2013; CTR Sardegna n. 17/2013; CTR Campania n. 1/2013; CTR Lazio n. 86/2011; CTR Lazio n. 136/2011; CTR Lazio n. 7/2011; CTR Lazio n. 320/2009; CTR Lazio n. 5/2006.

Quanto alla sospensione in primo grado, si richiamano CTR Milano 20 giugno 2011, n. 9, e CTR Puglia n. 31/2005-2009.

9. La fase di trattazione

Normativa	Sezione III, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546
Giurisprudenza	CTR Puglia 8 luglio 2013, n. 75

9.1. Inquadramento

Una volta che parte ricorrente (ed eventualmente) parte resistente hanno eseguito la procedura di costituzione in giudizio (su cui *supra*, § 6), i fascicoli da queste depositati confluiscono nel c.d. *fascicolo del processo*.

Tale fascicolo è formato dalla segreteria della Commissione tributaria, come previsto dall'art. 25 del d.lgs. n. 546/1992, e viene sottoposto all'attenzione presidente della Commissione il quale, effettuato un *preliminare esame del ricorso* in ordine all'evidenza di eventuali profili di inammissibilità dello

stesso *ex art.* 27, d.lgs. n. 546/1992, lo assegna ad una sezione della Commissione.

Inizia così la fase denominata di “trattazione della controversia” davanti al giudice tributario, secondo le norme a tal fine disposte dalla sezione III (artt. 30-35) del d.lgs. n. 546/1992, che ora esamineremo nel dettaglio.

9.2. L'avviso di trattazione

Come appena anticipato, il presidente della Commissione, scaduti i 60 giorni per la costituzione delle parti, assegna il ricorso ad una delle sezioni della Commissione, **fissando con decreto una data per la trattazione della controversia** ai sensi di quanto disposto dall'art. 30 del d.lgs. n. 546/1992.

La segreteria della Commissione tributaria ha quindi l'obbligo di **dare comunicazione** della data di trattazione così fissata alle parti che si sono costituite in giudizio. Siffatta comunicazione dovrà essere effettuata almeno 30 giorni liberi prima della data prevista per la trattazione, a pena di nullità della pronuncia successivamente resa dalla Commissione stessa, posto che la comunicazione dell'avviso di trattazione rappresenta un momento di fondamentale importanza per il corretto instaurarsi del contraddittorio. Si precisa che i termini c.d. “liberi” si computano senza considerare il *dies a quo* (giorno iniziale) ed il *dies ad quem* (giorno finale).

Approfondimento giurisprudenziale 9.1

In tema di rispetto dei termini relativi alla comunicazione della data di trattazione dell'udienza si è recentemente espressa la giurisprudenza di merito. Si rammenta infatti un caso in cui il contribuente-ricorrente proponeva appello, in relazione ad una causa concernente un rimborso Irap, lamentando la violazione delle disposizioni di cui all'art. 31, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992.

Sul punto, i giudici di merito riconoscevano la nullità della sentenza resa in violazione di siffatto termine, **senza nemmeno entrare nel merito della questione**. Invero, è stato affermato che «La eccepita violazione del termine dilatorio di trenta giorni liberi in ordine alla ricezione da parte dell'appellante dell'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione del ricorso di primo grado, attiene alla **garanzia del contraddittorio** e al **diritto della parte ad esercitare la difesa** nelle forme che gli appaiono più

adeguate. E dunque **determina inevitabilmente la nullità della sentenza impugnata, senza che possano venire in rilievo aspetti che attengono al merito della controversia**» (CTR Puglia n. 75/2013).

Si evidenzia infine che la norma in questione prevede l'obbligo che la comunicazione avvenga nei confronti delle *parti costituite*: ciò significa che l'omissione dell'avviso di trattazione alla parte resistente che si sia costituita in giudizio dopo la fissazione della data di trattazione e dopo che tale avviso era stato inoltrato alla parte ricorrente, non comporta la nullità del procedimento e della successiva sentenza.

9.3. Deposito di documenti e memorie

Si segnala la possibilità per le parti di produrre ulteriori documenti e memorie secondo le tempistiche disposte dall'art. 32 del d.lgs. n. 546/1992.

Nel dettaglio, tale norma prevede che:

- **fino a 20 giorni liberi** prima della data di trattazione è consentito alle parti depositare **documenti** presso la segreteria della Commissione tributaria, con apposita nota di deposito in originale e in copie per le altre parti;
- **fino a 10 giorni liberi** prima della trattazione è consentito alle parti depositare **memorie illustrative**, al fine di illustrare e spiegare i motivi già dedotti nel ricorso; anch'esse vanno depositate con atto in originale e in copie per le parti;
- **fino a 5 giorni liberi** prima della data stabilita per la trattazione – ove la stessa avvenga in camera di consiglio – è consentito svolgere **brevi repliche** allo scopo di ribadire le proprie posizioni e sostenere l'infondatezza delle controdeduzioni proposte dalla controparte. Nel caso delle brevi repliche non è previsto il deposito di copie per le controparti, perché sulle stesse non è consentito alle parti controdedurre.

Si precisa che siffatti termini, finalizzati alla concreta attuazione del principio del contraddittorio, sono di *natura perentoria*; quale conseguenza la loro inosservanza impedirà al collegio di tener conto di quanto presentato tardivamente.

9.4. La trattazione della controversia e la decisione

La trattazione della controversia da parte del collegio può avvenire in pubblica udienza ovvero in camera di consiglio.

In assenza di apposita richiesta, la trattazione della controversia avverrà in camera di consiglio, e quindi senza la presenza delle parti. Ciascuna delle parti, però, può chiedere che la discussione avvenga in pubblica udienza. In tal caso, la richiesta potrà essere avanzata già con il ricorso originario ovvero con atto autonomo.

Qualora la trattazione avvenga in **camera di consiglio**, il relatore nominato dal presidente della Commissione *ex art. 30*, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, esporrà i fatti e le questioni della controversia, per cui il convincimento della Commissione si formerà esclusivamente sulla base delle difese scritte e dei documenti prodotti. La trattazione sarà quindi verbalizzata a cura del segretario.

Qualora invece la trattazione avvenga in **pubblica udienza**, le tempistiche saranno le seguenti:

1. in primo luogo, il presidente della Commissione darà la parola al *relatore*, il quale avrà il compito di esporre i fatti e riassumere le posizioni della parti nonché, in sintesi, le motivazioni a sostegno delle loro domande;
2. successivamente, il presidente ammetterà le *parti* alla discussione orale: prima interverrà il ricorrente e successivamente il resistente;
3. una volta illustrate le posizioni delle parti in giudizio a cura dei rispettivi rappresentanti, il presidente darà nuovamente la parola al relatore e agli altri componenti del collegio per eventuali *domande o chiarimenti*;
4. congedate le parti, la Commissione si ritirerà in camera di consiglio, al fine di adottare una delibera.

La controversia è quindi decisa con **sentenza**, la quale, ai sensi dell'art. 36, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, dovrà indicare: la composizione del collegio, delle parti e (qualora vi siano) dei loro difensori; la concisa esposizione dello svolgimento del processo; le richieste delle parti; la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto; ed il dispositivo.

Ai sensi dell'art. 37 del d.lgs. n. 546/1992 è previsto che il testo integrale originale della sentenza sarà reso pubblico mediante deposito nella Segreteria della Commissione tributaria entro il termine di 30 giorni dalla data dell'avvenuta delibera. Il dispositivo sarà inoltre comunicato alle parti costituite entro 10 giorni dall'avvenuto deposito.

Capitolo IV

Impostazione pratica della difesa: i più comuni vizi formali e sostanziali

1. Premessa

Nel presente capitolo saranno affrontati determinati aspetti concernenti la pratica impostazione della difesa per il contribuente destinatario di un avviso di accertamento. Invero, qualora ricorra l'ipotesi in parola, una accorta difesa dovrà concentrarsi nell'eccepire i vizi formali e sostanziali dell'avviso di accertamento notificato.

Tra questi, si evidenziano, in particolare, il **vizio di motivazione**, il quale si riscontra nel caso in cui l'atto ricevuto dal contribuente non contenga sufficiente indicazione e spiegazione del percorso logico-giuridico seguito dall'Erario nella rideterminazione della pretesa impositiva, ed il **vizio di notifica** dell'atto, che si manifesta allorquando l'amministrazione incorra in taluni errori nel portare l'atto a conoscenza della controparte. L'amministrazione potrebbe poi essere **decaduta dall'esercizio del potere accertativo**, per aver esercitato l'azione oltre il termine previsto a pena di decadenza.

Altri vizi dell'atto impositivo potrebbero riguardare aspetti sostanziali dello stesso, ed in specie si potrebbe verificare l'**assenza del presupposto d'imposta** e, di conseguenza, essere la pretesa tributaria illegittima, ovvero potrebbero verificarsi dei casi di **doppia imposizione** (ad esempio in relazione allo stesso reddito contestato in capo a soggetti diversi).

Infine, andrà sempre valutata la possibilità di richiedere la **disapplicazione delle sanzioni** irrogate contestualmente all'avviso di accertamento.

2. Il vizio di motivazione

Normativa	Art. 7, l. 27 luglio 2000, n. 212; art. 42, commi 2 e 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 56, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 52, comma 2- <i>bis</i> , d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 25, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; art. 21- <i>octies</i> , l. 7 agosto 1990, n. 214
Giurisprudenza	Cass. 14 gennaio 2015, n. 407; Cass. 4 luglio 2014, n. 15327; Cass. 26 marzo 2014, n. 7056; Cass. 10 maggio 2013, n. 11202; Cass. 28 gennaio 2010, n. 1825; Cass., sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26638; CTP Asti 8 aprile 2009, n. 28; Cass. 22 febbraio 2008, n. 4624; Cass. 23 gennaio 2008, n. 1418; Cass. 14 febbraio 2003, n. 2254; Cass. 2 novembre 1992, n. 11879

2.1. Inquadramento normativo

Il contenuto dell'avviso di accertamento può essere distinto in:

- a. **parte dispositiva**, contenente l'indicazione della base imponibile e dell'obbligazione tributaria, e
- b. **parte motivazionale**, nella quale sono indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che stanno alla base del provvedimento di accertamento.

L'**obbligo di motivazione** degli atti dell'amministrazione finanziaria è racchiuso in molteplici norme, di portata generale ovvero contenute in singole leggi d'imposta.

In linea generale, l'art. 7 della l. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) stabilisce che «**gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 delle L. 7.8.1990, n. 241**, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama».

In particolare, l'art. 3, comma 1, della l. n. 241/1990, dettato per regolare la motivazione degli atti amministrativi, stabilisce che «Ogni provvedimento amministrativo [...] deve essere motivato [...]. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria» ed altresì, ai sensi del comma 3 della medesima disposizione, «Se le ragioni della decisione

risultano da un altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama».

Pertanto, in coerenza con quanto ivi affermato, la motivazione dell'atto di accertamento deve trovare necessario supporto negli elementi probatori raccolti dall'amministrazione in sede di svolgimento delle indagini.

Per quanto attiene alle specifiche leggi d'imposta, l'**art. 42, secondo e terzo comma, del d.P.R. n. 600/1973**, avente ad oggetto l'accertamento delle imposte sui redditi, espressamente richiede che l'avviso di accertamento sia «motivato in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato» ed anche che, «Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale».

Del tutto analoghe sono le statuizioni di cui all'**art. 56 del d.P.R. n. 633/1972** con riferimento alla disciplina dell'Iva, all'**art. 52, comma 2-bis, del d.P.R. n. 131/1986** recante la disciplina dell'imposta di registro ed all'**art. 25 del d.P.R. n. 602/1973** in tema di cartella di pagamento.

Nel caso in cui l'atto non rechi l'indicazione della motivazione concernente la richiesta impositiva, ovvero la stessa sia carente, le norme suindicate stabiliscono la **nullità** dell'atto di accertamento.

2.2. Alcuni aspetti relativi all'obbligo di motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria

Nella pratica professionale, il vizio di motivazione dell'atto impositivo dell'amministrazione finanziaria può assumere diversi connotati, in quanto molteplici sono gli aspetti concernenti la richiesta di motivazione dello stesso: può essere ravvisato un totale difetto di motivazione dell'atto, ovvero la parte motivazionale dell'atto potrebbe non tener conto di precedenti attività istruttorie, ovvero si potrebbe fare riferimento ad atti non conosciuti dal contribuente, né allegati.

Illustriamo di seguito alcuni casi di particolare interesse.

a. Sulla rilevanza del difetto di motivazione dell'atto dell'amministrazione finanziaria

In primo luogo, giova evidenziare che sussiste in capo al contribuente l'onere – a pena di decadenza – di eccepire il vizio di nullità dell'avviso di accertamento **già al momento dell'impugnazione dell'atto in primo grado**. In tal senso, il difetto di motivazione è quindi una eccezione in senso stretto, che deve necessariamente essere rilevata dal contribuente nei termini.

Approfondimento giurisprudenziale 2.1

Sul punto, la posizione della giurisprudenza è molto chiara, essendo stato espressamente affermato che «il vizio di nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione non è rilevabile d'ufficio e deve necessariamente essere dedotto dal contribuente innanzi alla commissione tributaria di primo grado. La relativa eccezione, se non formulata nel giudizio di primo grado, non è ammissibile qualora sia proposta nelle successive fasi di giudizio» (Cass. n. 11202/2013).

b. Sulla completezza della motivazione

Un altro profilo concernente il contenuto dell'atto di accertamento riguarda gli elementi che devono essere indicati al fine di ritenere completa la motivazione indicata, e quindi fruibili per il contribuente le ragioni che hanno portato ad una rideterminazione della pretesa impositiva.

Sul punto, si rammenta a titolo esemplificativo che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 42, secondo comma, del d.P.R. n. 600/1973 richiede che l'avviso di accertamento rechi l'indicazione 1) dell'imponibile o degli imponibili accertati, 2) delle aliquote applicate e 3) delle imposte liquidate, al lordo e al netto di detrazioni, ritenute d'acconto e crediti d'imposta.

In tal senso, quindi, l'avviso di accertamento dovrà ritenersi illegittimo non solo se non indica i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che lo hanno determinato, ma anche se manca uno degli elementi sopra elencati.

Si precisa tuttavia che l'amministrazione, ove non sia scaduto il termine per l'accertamento, ha comunque la possibilità di sostituire l'avviso di accertamento nullo con un avviso legittimo.

Approfondimento giurisprudenziale 2.2

In merito, si richiama una risalente, seppur ancora attuale, pronuncia della Corte di cassazione con la quale era stato affermato che «la **mancata indicazione delle aliquote Irpef** distinte per scaglione ex art. 42, D.p.r. 600/1973 costituisce vizio dell'accertamento. L'avviso di accertamento è, pertanto, nullo nel suo complesso [...] perché il legislatore ha voluto assicurare un'adeguata tutela sanzionando con la **nullità** dell'atto la **mancata indicazione delle aliquote distinte per scaglione**, essendo questa **parte essenziale della motivazione dell'accertamento**» (Cass. n. 2254/2003).

c. Il caso della motivazione c.d. per relationem

Un ulteriore ed importante aspetto da considerare concerne l'eventualità che l'amministrazione finanziaria emetta un atto la cui motivazione si fondi sul rinvio ad altri atti precedenti (ad esempio processi verbali di constatazione o di verifica). In siffatta circostanza si parlerà di "motivazione *per relationem*", in quanto le ragioni di un atto si rifanno ad un altro documento (o anche più documenti) diverso dall'atto impositivo.

Come intuibile, in tal caso si porrà un rilevante problema: l'atto di accertamento che rinvia ad un altro atto può considerarsi adeguatamente motivato ovvero è possibile per il contribuente eccepirne il vizio di (carente o assente) motivazione?

In un primo tempo, l'orientamento della giurisprudenza era rivolto nel senso di considerare legittimo l'atto la cui motivazione rinviava ad atti conoscibili dal destinatario-contribuente.

Approfondimento giurisprudenziale 2.3

Sul punto, si segnala in particolare una risalente pronuncia della Corte di cassazione concernente un caso in cui era stata dichiarata in secondo grado la nullità dell'avviso di accertamento in rettifica Iva «per la pressoché totale carenza degli elementi prescritti, a pena di nullità dall'art. 56, D.p.r. 633/72».

L'amministrazione allora impugnava detta sentenza, rilevando che «il

verbale di constatazione che viene redatto in occasione delle verifiche contabili consente al contribuente di conoscere con precisione sia le violazioni contestate sia le prove delle infrazioni. Sicché [...] non è necessario indicare nell'avviso di accertamento in rettifica le specifiche infrazioni, essendo sufficiente il richiamo al verbale di constatazione».

In tale occasione, i supremi giudici hanno ritenuto fondato il ricorso dell'amministrazione, e l'hanno accolto affermando che «L'obbligo di indicare specificatamente gli errori, le omissioni, le false ed inesatte indicazioni che hanno determinato la rettifica della dichiarazione [...] è finalizzato [...] a consentire il concreto esercizio del diritto di difesa. Orbene, l'affermazione che il rinvio recettizio ad altri documenti non è consentito [...] non può concernere le ipotesi in cui la rettifica sia fondata sulle sole violazioni menzionate nel verbale di constatazione redatto in occasione dell'ispezione effettuata dall'Amministrazione. **Il verbale [...] se, ed in quanto, riporta le specifiche violazioni contestate, ben può adempiere, se richiamato nell'avviso di rettifica, la medesima finalità che in tale avviso realizza la specifica indicazione degli errori [...] e legittimo è il rinvio a supporto della rettifica**» (Cass. n. 11879/1992).

La motivazione *per relationem* ha poi ottenuto espressa regolamentazione con l'art. 7, comma 1, della l. n. 212/2000, il quale precisa che, «**Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama**».

Anche le singole leggi d'imposta specificano che, «Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama **salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale**» (si veda ad esempio l'art. 42, primo comma, del d.P.R. n. 600/1973 e l'art. 56, quinto comma, del d.P.R. n. 633/1972). In tal senso, quindi, viene ribadito l'**obbligo di allegare l'atto al quale la motivazione dell'avviso di accertamento rinvia, allorquando tale atto non sia conosciuto o ricevuto dal contribuente, sempre nel caso in cui l'avviso di accertamento non ne riporti il contenuto essenziale**.

Tale regola risulta coerente con la *ratio* sottostante l'obbligo di motivazione degli atti dell'amministrazione, e precisamente permettere al contribuente di comprendere le ragioni della pretesa impositiva avanzata ed esercitare al meglio il proprio diritto di difesa.

Approfondimento giurisprudenziale 2.4

Sul punto, è stato chiarito che «l'amministrazione deve dimostrare [...] l'effettiva e tempestiva conoscenza dei documenti da parte del contribuente, **non essendo sufficiente il riferimento ad un atto del quale il contribuente possa semplicemente procurarsi la conoscenza, perché ciò comporterebbe una più o meno accentuata e non giustificata riduzione del lasso di tempo a lui concesso per valutare la fondatezza dell'atto impositivo, con indebita menomazione del diritto di difesa**» (Cass. n. 1418/2008; si veda anche Cass. n. 1825/2010).

Approfondimento giurisprudenziale 2.5

In tema di obbligo di allegazione degli atti cui la motivazione di un altro atto fa riferimento, si evidenziano le seguenti pronunce.

La Corte di cassazione ha recentemente evidenziato che «In tema di motivazione *per relationem* degli atti d'imposizione tributaria, l'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, **non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione**» (Cass. n. 407/2015).

In altra occasione, era stato affermato che «In tema di motivazione *per relationem* [...] l'art. 7, comma 1, dello Statuto del contribuente, nel prevedere che debba essere allegato l'atto dell'amministrazione finanziaria da esso richiamato in motivazione, si riferisce esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza» (Cass. n. 15327/2014).

Ed ancora «Laddove l'Amministrazione finanziaria abbia a notificare un avviso di accertamento la cui motivazione si fonda sul richiamo ai contenuti di ulteriori atti non formalmente conosciuti né conoscibili dal contribuente, costituisce un preciso obbligo inderogabile, la cui omissione presenta violazione del diritto di difesa, allegare tali atti per consentire al destinatario (e al giudice adito) di apprendere esattamente gli elementi di fatto e di diritto posti a base della pretesa tributaria» (CTP Asti n. 28/2009).

d. Particolarità circa l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento preceduto da un'attività in contraddittorio

Quale ulteriore garanzia posta a tutela del contribuente di fronte alle pretese erariali, è previsto che l'avviso di accertamento emesso dall'amministrazione finanziaria debba tener conto delle valutazioni e delle osservazioni rese dal contribuente in sede di contraddittorio con l'ufficio (art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente).

In tal senso, quindi, risulterà illegittimo quell'avviso di accertamento che non indichi espressamente i motivi per cui le deduzioni difensive rese dal contribuente siano state disattese.

Approfondimento giurisprudenziale 2.6

L'importanza di tale argomento è evidenziata dalla circostanza che le sezioni unite della cassazione si sono pronunciate sul punto, affermando che «a prescindere dall'espressa previsione, in ossequio al principio del giusto procedimento amministrativo, **l'esito del contraddittorio deve far parte (e condizionare la congruità) della motivazione dell'accertamento**, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese» (Cass., sez. un., n. 26638/2009).

Era inoltre già in precedenza pacificamente riconosciuto che «qualora il contribuente, ottemperando all'invito a fornire chiarimenti in sede di contraddittorio endoprocedimentale, trasmetta all'Amministrazione finanziaria le proprie osservazioni, **la motivazione dell'avviso di accertamento deve contenere una adeguata replica, tale da superare le deduzioni della parte. In mancanza, l'atto impositivo è illegittimo per difetto di motivazione e deve essere annullato**» (Cass. n. 4624/2008).

e. La motivazione postuma fornita in giudizio

Un ultimo aspetto interessante su cui soffermarsi concerne la motivazione c.d. postuma fornita in giudizio, e cioè la circostanza che il contribuente venga reso edotto delle ragioni alla base delle pretese impositive avanzate dall'amministrazione in un momento successivo (in giudizio) rispetto all'emanazione dell'atto impugnato. La possibilità di operare siffatta motivazione postuma è tendenzialmente negata.

Sul punto, si ravvisano tuttavia dei tentativi di applicazione in materia tributaria dell'**art. 21-octies della l. n. 241/1990**, a mente del quale «**non è annullabile** il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, **sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato**. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato».

Approfondimento giurisprudenziale 2.7

In tema di motivazione postuma fornita in giudizio, si segnala tuttavia che, come affermato da giurisprudenza recente, gli elementi concernenti la motivazione dell'atto impositivo devono essere forniti al contribuente da subito, e non possono essere "integrati" successivamente. Invero, è stato riconosciuto che «l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in modo tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare l'*an* ed il *quantum debeatur*. **Detti elementi devono essere forniti al contribuente non solo tempestivamente (e cioè inserendoli *ab origine* nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permette al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa**» (Cass. n. 7056/2014).

3. Il vizio di notifica

Normativa	Art. 60, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; l. 20 novembre 1982, n. 890; art. 156 c.p.c.; art. 6, l. 27 luglio 2000, n. 212
Giurisprudenza	CTP Parma 28 novembre 2014, n. 688; CTR Sicilia 17 febbraio 2014, n. 521; Cass. 11 dicembre 2012, n. 22551; Cass. 20 dicembre 2006, n. 27263; Cass. 24 febbraio 2006, n. 4235; Cass., sez. un., ord. 13 gennaio 2005, n.

458; Cass. 23 febbraio 2004, n. 513; Cass., sez. un., 14 maggio 2002, n. 6937; Cass. 1° marzo 2002, n. 3001; Cass. 7 gennaio 2002, n. 102; Cass. 21 dicembre 1999, n. 14393

3.1. Inquadramento normativo

In ambito tributario, a mente del disposto dell'art. 60, primo comma, del d.P.R. n. 600/1973 (richiamato peraltro anche dalle leggi speciali concernenti altre imposte: art. 56, d.P.R. n. 633/1972; art. 52, d.P.R. n. 131/1986), è previsto che «la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli art. 137 e ss c.p.c.».

L'importanza della notificazione discende dalla circostanza che tramite essa (a) l'amministrazione manifesta la propria pretesa tributaria, impendendo la decadenza dall'esercizio del potere impositivo (su cui *infra*, § 4) ed altresì (b) il contribuente è posto in condizione di conoscere l'atto ed il suo contenuto, ed eventualmente, qualora ne ricorrano i presupposti, impugnarlo.

Ad ulteriore garanzia del contribuente si espone l'art. 6 della l. n. 212/2000, rubricato *Conoscenza degli atti e semplificazione*, il quale pone un obbligo in capo all'amministrazione finanziaria, la quale deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti che a lui sono destinati. In tal senso, è previsto che «A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente [...] gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario».

Infine, nell'ambito delle norme concernenti le notifiche, riveste notevole importanza la l. n. 890/1982, concernente la notificazione di atti e comunicazioni a mezzo posta: tale legge regola le modalità di notifica degli atti giudiziari tramite il servizio postale e contiene, in particolare, la definizione di “compiuta giacenza”.

3.2. Forme di invalidità della notifica: nullità ed inesistenza

Il vizio notificatorio dell'atto di accertamento può assumere diversi connotati: si distingue, infatti, tra nullità ed inesistenza della notifica.

Si precisa fin da subito che **tale distinzione risulta di fondamentale importanza**, avuto riguardo alle conseguenze pratiche che derivano da una o l'altra delle due ipotesi. Prima di soffermarsi sulle conseguenze, è necessario fornire una definizione dogmatica delle categorie della nullità e della inesistenza.

Approfondimento giurisprudenziale 3.1

Sul punto, si evidenzia che la giurisprudenza ritiene che la **nullità** della notificazione si ha quando, nonostante l'inosservanza di formalità e di disposizioni di legge, una notificazione sia comunque materialmente avvenuta mediante rilascio di copia dell'atto a persona ed in luogo aventi qualche riferimento con il destinatario della notificazione; mentre la notificazione invece è **inesistente** quando la consegna dell'atto avvenga a persona ed in luogo che non abbiano alcun riferimento con il destinatario (Cass. n. 102/2002), ovvero non vi sia stata una qualsiasi conseguenza dell'atto da notificare (Cass. n. 3001/2002; Cass. n. 14393/1999).

Per quanto attiene all'**ipotesi di nullità della notifica**, si deve ritenere di fondamentale importanza il disposto di cui all'**art. 156 c.p.c.**, che sintetizza pressoché l'intero regime della nullità processuale, a mente del quale «Non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge. Può tuttavia essere pronunciata quando l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo. La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato».

La regola posta al primo comma del citato articolo è espressione del c.d. **principio di tassatività** delle forme di nullità, che vale ad escludere la possibilità di sanzionare difformità dallo schema normativo che incidono sui requisiti non essenziali degli atti.

Si evidenzia che la norma citata si riferisce testualmente alle nullità concernenti vizi di forma (al comma 1 fa invero riferimento alla «nullità per inosservanza delle forme») ed altresì all'ultimo comma stabilisce il divieto di pronunciare la nullità dell'atto allorquando questo abbia raggiunto lo scopo (i.e. il fine a questo connesso dalla legge) cui è destinato.

Dal punto di vista pratico, si evidenzia che **la notifica nulla può essere validamente rinnovata** dalla parte, anche su istanza del giudice (sempreché non siano già spirati i termini per effettuare la notifica e l'ufficio non sia

decaduto dal potere di effettuare l'accertamento). In tal senso, quindi, se la notifica di un atto dell'amministrazione finanziaria è affetta da vizio di nullità, l'amministrazione può rinnovarla (e quindi notificare un nuovo atto) entro i termini posti dalla legge per l'esercizio del potere accertativo.

È inoltre previsto che il vizio della nullità della notifica sia **sanabile** a determinate condizioni; in ambito tributario, il rinvio alle forme sulla notificazione processuale e alla loro applicazione determina quale conseguenza che la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento può essere sanata per raggiungimento dello scopo dell'atto e per effetto della proposizione dell'impugnativa.

In altri termini, nel caso in cui l'avviso notificato al contribuente sia gravato da vizio di nullità della notifica ed il contribuente impugni l'atto eccependo tale vizio, **la mera costituzione della parte sana la nullità della notifica, secondo quanto previsto dall'art. 156 c.p.c.** Ciò in quanto si ritiene *in re ipsa* comprovato il fatto che l'atto abbia raggiunto il suo scopo, e cioè sia arrivato alla conoscenza del contribuente, posto che in caso contrario il contribuente non sarebbe riuscito ad impugnarlo.

Approfondimento giurisprudenziale 3.2

In relazione all'ipotesi di sanabilità della notifica nulla, la Corte di cassazione ha avuto modo di precisare che «la nullità di atti impositivi o di riscossione è suscettibile di **sanatoria per raggiungimento dello scopo** ai sensi dell'art. 156 c.p.c. Alle nullità di notifica degli atti impositivi o di riscossione è, senza eccezioni, applicabile la sanatoria per raggiungimento dello scopo di cui all'art. 156 c.p.c., comma 1, e ciò in ragione del richiamo contenuto al D.p.r. n. 600 del 1973, art. 60 e per *eadem ratio*» (Cass. n. 22551/2012).

Per quanto attiene all'**ipotesi di inesistenza della notifica** dell'atto di accertamento, questa si configura allorquando:

a. ricorrano gravi violazioni ovvero manchi del tutto la notifica dell'atto;

Approfondimento giurisprudenziale 3.3

In ambito tributario, la giurisprudenza di merito ha affermato che «la

mancata affissione alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario dell'avviso di deposito nella casa comunale della copia o dell'atto da notificare ai sensi dell'art. 140 c.p.c., richiamato dall'art. 60 del D.p.r. n. 600 del 1973, rende giuridicamente inesistente la notifica stessa» (CTP Latina n. 513/2004).

b. ovvero è stata effettuata in forme non previste dalla legge.

Approfondimento giurisprudenziale 3.4

Sul punto, si segnala un recente caso in cui un contribuente era destinatario di una cartella di pagamento, notificata da Equitalia Emilia Nord S.p.a. Egli aveva impugnato la cartella eccependone la nullità per **inesistenza della relata di notifica** dell'atto stesso. In tale occasione, i giudici di merito hanno affermato che «nella fattispecie, la cartella di pagamento impugnata non può dirsi notificata poiché priva della relata di notifica. [...] **mancando del tutto la relazione di notificazione deve evincersi necessariamente che non vi è stata notifica, ma semmai comunicazione o consegna** [...] quindi è **da considerarsi inesistente la notificazione effettuata in modo non previsto dalla normativa** così da non poter essere assunta nel modello legale della figura e, quindi, di non consentirne la sussunzione nella sfera del rilevante giuridico» (CTP Parma n. 688/2014).

Approfondimento giurisprudenziale 3.5

Particolarmente interessante, ed altresì di estrema attualità, risulta inoltre il tema del soggetto cui effettuare la notifica dell'atto impositivo nel caso in cui il contribuente sia fallito.

Secondo un orientamento giurisprudenziale uniforme e costante nel tempo, l'atto impositivo, se relativo a crediti tributari i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato sia al curatore del fallimento che al contribuente fallito (si veda Cass., sez. un., n. 6937/2002; Cass. n. 4235/2006; Cass. n. 27263/2006).

Peraltro, anche le più recenti pronunce confermano siffatto orientamento.

Sul punto, si rinvia ad una recente pronuncia ove i giudici di merito hanno riconosciuto che l'omessa notifica della cartella di pagamento al contribuente dichiarato fallito ne determina l'inesistenza giuridica. Invero, è stato espressamente affermato che «in assenza di tale notifica, e di iniziative proprie del curatore notificatario, il rapporto tributario del soggetto passivo dell'imposta, non può dirsi – contrariamente a quanto sostenuto dalle parti resistenti – giuridicamente definito [...] la cartella ha la fondamentale funzione, garantista, di mettere il soggetto passivo del tributo a conoscenza della pretesa tributaria, sicché la mancata o tardiva notifica di tale pretesa, attraverso la cartella, può sempre essere eccepita ed addirittura determinare la decadenza della pretesa tributaria» (CTR Sicilia n. 521/2014).

Approfondimento giurisprudenziale 3.6

Si segnala infine una importante pronuncia della Corte di cassazione a sezioni unite in relazione al procedimento di notifica disciplinato dall'art. 140 c.p.c., il quale si riferisce alla notifica in caso di irreperibilità (temporanea) del soggetto destinatario dell'atto al suo indirizzo di residenza o domicilio. Tale norma del Codice di procedura civile precisa che, in ipotesi di destinatario irreperibile, la notifica avviene con il deposito dell'atto nella casa comunale, l'affissione dell'avviso di deposito sulla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda e l'inoltro di una raccomandata AR di avviso del deposito.

Le sezioni unite hanno affermato che, «Nel procedimento disciplinato dall'art. 140 c.p.c., la consegna della copia conforme dell'atto – rivelatasi impossibile nella residenza [...] per irreperibilità, incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'art. 139 – viene eseguita dall'ufficiale giudiziario mediante deposito nella casa del comune in cui la notificazione deve avere luogo. Tale deposito, pur costituendo formalità essenziale del procedimento *de quo*, non è idoneo da solo a porre la copia dell'atto nella sfera di conoscibilità del destinatario, che non ha modo di essere informato del detto adempimento. Perciò la norma stabilisce una prima formalità integrativa, costituita dall'affissione – alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario – ad opera dell'ufficiale giudiziario di un avviso dell'avvenuto deposito, contenente gli elementi di cui all'art. 48 disp. att. cod. proc. civile. Ma anche questo secondo adempimento non è ritenuto dalla legge sufficiente [...]. Pertanto, la norma richiede una

formalità ulteriore e cioè la “notizia” (dell’avvenuto deposito) che l’ufficiale giudiziario deve dare al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento. [...] ad avviso del collegio non può desumersi – come, invece, l’orientamento fin qui seguito ha affermato – che l’allegazione dell’avviso di ricevimento all’originale dell’atto sia adempimento privo di rilevanza. In primo luogo, se il legislatore avesse considerato l’avviso di ricevimento privo di rilevanza, non avrebbe richiesto che la raccomandata di cui all’art. 140 cod. proc. civ. ne fosse corredata. E non a caso, quando la legge, in base ad una scelta operata nell’ambito della discrezionalità legislativa, ha ritenuto sufficiente che la notizia di una avvenuta notificazione fosse data a mezzo di raccomandata semplice, ha disposto in tal senso» (Cass., sez. un., ord. n. 458/2005).

A conclusione della panoramica sin qui effettuata in relazione alla distinzione tra notifica nulla e notifica inesistente, giova evidenziare che:

- l’eventuale notifica inesistente non è rinnovabile (mentre per la notifica nulla è possibile procedere a rinnovazione);
- il vizio di inesistenza della notifica non è sanabile (al contrario del vizio di nullità, sanabile *ex art.* 156 c.p.c.).

Ecco che allora ben si comprende la fondamentale importanza pratica circa la distinzione tra queste due tipologie di vizi della notifica, con riguardo alle **strategie difensive del contribuente**. Invero, si possono distinguere le seguenti situazioni:

1. il contribuente ritiene che l’atto notificatogli sia viziato a causa della nullità della notifica: in tal caso, qualora egli proceda ad impugnare l’atto e ad eccepirne il vizio di nullità, siffatto vizio risulterà automaticamente sanato per effetto stesso dell’impugnazione, in ragione del fatto che l’atto ha comunque raggiunto lo scopo;
2. il contribuente ritiene che l’atto notificatogli sia viziato a causa dell’inesistenza della notifica: in tal caso, egli può impugnarlo ed eccepirne il vizio, senza che l’impugnazione determini la sanatoria del vizio, in quanto l’inesistenza non è sanabile.

Come intuibile, la questione è chiaramente complessa e presenta rilevanti profili di rischiosità; invero, prima di impugnare l’atto affetto da vizio della notifica il contribuente dovrà essere ben sicuro della tipologia di vizio di notifica che lo riguarda (i.e. nullità ovvero inesistenza), al fine di evitare di sanare il vizio proprio tramite l’impugnazione dell’atto.

Tuttavia, **data la difficoltà di inquadramento dei casi di notifica nulla o inesistente, si ritiene più prudente sempre e comunque impugnare l'avviso** cercando di dimostrare l'inesistenza della notifica, ancorché ciò comporti il rischio che la notifica venga qualificata nulla e pertanto sanata dall'impugnazione *ex art. 156 c.p.c.* Ciò in quanto la mancata impugnazione dell'avviso, espone il contribuente al rischio di vedersi qualificata come valida la notifica e pertanto dichiarata la definitività dell'avviso per mancata impugnazione.

4. Il vizio di decadenza dall'azione accertativa

Normativa	Art. 43, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 57, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
Giurisprudenza	CTR Lombardia 4 novembre 2014, n. 9438; CTP Reggio Emilia 9 luglio 2014, n. 325; CTP Brescia 10 aprile 2012, n. 40; C. cost. 25 luglio 2011, n. 247

4.1. Inquadramento

Il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria incontra taluni limiti di tipo temporale, indicati nell'**art. 43 del d.P.R. n. 600/1973** (con riferimento alle imposte dirette) e nell'**art. 57 del d.P.R. n. 633/1972** (per quanto attiene all'Iva).

In particolare, a mente del primo, è sancito che «Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, **entro il 31.12 del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione**» ed altresì che «Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla [...] l'avviso di accertamento può essere notificato **fino al 31.12 del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata**» (in analoghi termini si esprime l'art. 57, cit.).

L'esercizio del potere accertativo incontra quindi dei rigidi limiti temporali posti a garanzia del contribuente; essi rispondono infatti all'esigenza di non rendere eccessivamente difficile la difesa del contribuente a fronte di contestazioni riferite ad avvenimenti risalenti nel tempo.

Secondo l'orientamento dottrinale e giurisprudenziale prevalente, lo spirare del termine decadenziale non estingue il potere impositivo, bensì ne rende

illegittimo l'esercizio. Quale conseguenza, l'eventuale avviso di accertamento emesso non è radicalmente nullo, bensì annullabile, pertanto l'atto deve essere impugnato ed il vizio deve essere espressamente contestato già in primo grado (in quanto la decadenza non è rilevabile d'ufficio dal giudice).

4.2. Il raddoppio dei termini di accertamento

L'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 è stato modificato dall'art. 37 della l. n. 223/2006, per effetto del quale è stato inserito il comma 3, il quale stabilisce che, «in caso di violazione che comporta **obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D. Lgs. 10.3.2000 n. 74**, i termini di cui ai commi precedenti sono **raddoppiati** relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione».

Qualora ricorrano le ipotesi di reato di cui al d.lgs. n. 74/2000, quindi, l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre dell'8° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e, nel caso di dichiarazione omessa o nulla, fino al 31 dicembre del 10° anno successivo a quello in cui la dichiarazione doveva essere presentata.

La maggiore durata (raddoppiata) del termine decadenziale per l'esercizio, da parte dell'amministrazione, del potere di accertamento, viene giustificata dalla maggiore lesività delle fattispecie configuranti ipotesi di reato tributario *ex* d.lgs. n. 74/2000, rispetto ai meri illeciti amministrativi. Sul punto, si segnala che un certo orientamento dottrinale non condivide tale impostazione, posto che non tutti i reati di cui al d.lgs. n. 74/2000 (vengono citati, a titolo esemplificativo, la dichiarazione infedele, l'omesso versamento, ecc.) implicherebbero comportamenti tali da recare un significativo ostacolo all'accertamento e quindi, giustificare una proroga dei termini per lo stesso.

Per effetto di tale modifica, l'indagine fiscale può quindi essere estesa anche ad altri periodi di imposta, già definiti e di regola non più accertabili, allorquando la notizia di reato sia compiutamente acquisita.

Approfondimento giurisprudenziale 4.1

La possibilità di ottenere il raddoppio dei termini lascia aperta la strada a possibili utilizzi "strumentali" di tale normativa: ben potrebbe accadere, infatti, che l'amministrazione notifichi notizie di reato al mero scopo di "riaprirsi" il termine per l'accertamento.

A tal proposito è intervenuta la Corte costituzionale, la quale, al fine di fornire delle indicazioni al giudice tributario chiamato a valutare l'operato dall'amministrazione, nel dettaglio, ha precisato che il giudice tributario «dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "**prognosi postuma**") circa la loro ricorrenza ed accertando quindi se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto uso pretestuoso e strumentale della disposizione denunciata al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine processuale» (C. cost. n. 247/2011).

La posizione della Corte costituzionale è stata quindi ribadita in successive pronunce di merito (si veda ad esempio CTP Brescia n. 40/2012), rendendo condiviso il principio secondo cui allorquando il contribuente lamenta un utilizzo improprio della possibilità di raddoppio dei termini di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, **il giudice tributario deve valutare la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale esaminando la denuncia presentata all'autorità giudiziaria**. Solo in questo modo il giudizio di prognosi postuma potrà quindi evidenziare se l'amministrazione finanziaria ha esercitato correttamente il proprio potere o meno.

Le evidenziate problematiche relative ad un uso improprio del raddoppio dei termini di accertamento (su cui si rinvia all'*Approfondimento giurisprudenziale 4.1*), hanno posto le premesse per ulteriori interventi migliorativi circa la concreta applicazione dell'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600/1973.

In particolare, l'art. 8, comma 2, della l. n. 23/2014 ha stabilito che «Il governo è delegato altresì a definire [...] la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, **prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia** ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, **effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza**, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi».

In tal senso, quindi, per effetto delle disposizioni indicate nella legge delega, il raddoppio dei termini per l'accertamento viene subordinato all'effettivo invio della denuncia penale da parte dell'amministrazione, la quale dovrà obbligatoriamente provvedervi entro l'ordinario termine di decadenza (e cioè il 4° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione alla

quale la denuncia si riferisce) e non in un momento successivo (e cioè, come poteva avvenire in precedenza, successivamente al 4° anno ma entro l'8°).

Nonostante il chiaro merito di tale disposizione, con la quale si è voluto delegare al Governo una parziale revisione della disciplina concernente l'effettivo invio della denuncia *ex art. 331 c.p.p.*, si segnalano delle situazioni di disparità di trattamento tra i contribuenti purtroppo non risolte.

Ci riferiamo, in particolare, alla palese violazione del principio di uguaglianza per quei contribuenti destinatari di avvisi di accertamento notificati successivamente alla legge delega ma prima della sua attuazione, per i quali sembra operare ancora il raddoppio, che sarebbe però da ritenersi illegittimo.

Invero, sia per gli atti già emessi alla data della legge delega sia per quelli notificati entro la data di entrata in vigore del decreto legislativo di attuazione dei principi della legge delega, vengono fatti salvi gli effetti della legge delega stessa. In altri termini, per tali atti non opera la previsione circa l'“effettivo” invio della denuncia penale ad opera dell'amministrazione entro l'ordinario termine accertativo (i.e. 4 anni) per beneficiare del raddoppio dei termini accertativi, lasciando quindi intendere che con riferimento a tali atti l'amministrazione possa inviare la denuncia anche successivamente il 4° anno (ma entro l'8°).

Approfondimento giurisprudenziale 4.2

Riportiamo all'attenzione alcuni casi di concreto interesse in relazione alle problematiche connesse alla presentazione della denuncia da parte dell'amministrazione finanziaria ed al conseguente raddoppio dei termini.

In particolare, si rammenta un caso in cui il ricorrente contestava la nullità dell'avviso di accertamento impugnato per illegittimità del raddoppio dei termini, considerato che **prima dell'emissione dell'avviso impugnato non era stata presentata alcuna denuncia**. In tale caso, i giudici di merito avevano riconosciuto che «Il comportamento dell'ufficio non è stato conforme alle disposizioni di cui all'art. 43 [...] l'avviso di accertamento riguardante l'anno 2006, qui impugnato, è stato notificato l'8.2.2013 in deroga agli ordinari termini di accertamento» ed inoltre che «prima dell'emissione dell'atto impugnato l'ufficio non ha presentato la denuncia penale [...] talché, non essendovi stata denuncia prima, non può ritenersi legittimo il raddoppio dei termini», accogliendo l'appello del contribuente (CTR Lombardia n. 9438/2014).

In altro caso, un contribuente persona fisica era destinatario di avviso di

accertamento Irpef a seguito di un controllo effettuato dall'amministrazione finanziaria sulla sua posizione fiscale per gli anni 2007 e 2008. Il ricorrente eccepiva però che per l'anno 2007 l'agenzia era decaduta dal potere accertativo. In tale occasione, i giudici di primo grado hanno affermato il principio per cui «l'art. 38, D.p.r. 600/1973 nel testo vigente per il periodo d'imposta 2008 va interpretato nel senso che lo scostamento del reddito complessivo netto accertabile sinteticamente, per più di un quarto, rispetto a quello dichiarato, condizione che legittima l'emissione dell'avviso di accertamento di tipo sintetico, deve riferirsi a due o più periodi d'imposta ancora accertabili ai sensi dell'art. 43 D.p.r. 600/1973 al momento in cui l'avviso di accertamento viene notificato» (CTP Reggio Emilia n. 325/2014).

5. Assenza del presupposto d'imposta

Normativa	Artt. 1 e 72, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; art. 2, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446
Giurisprudenza	CTR Toscana 6 novembre 2014, n. 2116; CTP Basilicata 25 giugno 2014, n. 408; Cass. 2 aprile 2014, n. 7609; Cass. ord. 28 novembre 2012, n. 21228; Cass. ord. 20 novembre 2012, n. 20386; Cass. 16 novembre 2012, n. 20190; Cass. 5 marzo 2012, n. 3434; Cass. 21 dicembre 2011, n. 27983; Cass. 16 settembre 2010, n. 19607; CTP Novara 27 gennaio 2010, n. 4; CTP Lucca 7 settembre 2009, n. 119; CTP Ancona 3 aprile 2008, n. 63; Cass. 16 febbraio 2007, nn. 3672-3682; C. cost. 21 maggio 2001, n. 156

5.1. Inquadramento

Con l'espressione "presupposto d'imposta" si intende comunemente la fattispecie concreta da cui trae origine l'imposta; altra terminologia di analogo significato è "fatto imponibile" o "fatto generatore", quest'ultimo usato soprattutto nelle Direttive comunitarie.

Il presupposto dell'imposta coincide, quindi, con quell'evento che comporta il sorgere dell'obbligazione tributaria, ed è con riferimento a tale elemento (e cioè il presupposto) che si usano classificare le imposte, ad esempio in dirette

(che colpiscono una manifestazione diretta di capacità contributiva) ovvero indirette (che incidono su una manifestazione indiretta di capacità contributiva), reali ovvero personali (in base alla rilevanza, o meno, della situazione personale del soggetto passivo), ecc.

A titolo esemplificativo, tra le maggiori imposte dirette possiamo ricordare l'Irpef e l'Ires (ex Irpeg). Con riferimento a tali imposte, l'art. 1 del d.P.R. n. 917/1986, in ambito Irpef, sancisce che «presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6»; allo stesso modo, l'art. 72 del d.P.R. n. 917/1986 stabilisce che «presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6».

5.2. L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap): identificazione del presupposto d'imposta

Posto che le problematiche di diritto tributario sostanziale non rientrano nell'oggetto di questo elaborato, ci limitiamo qui di seguito ad alcuni brevi cenni sulla sussistenza del presupposto d'imposta per quanto riguarda l'Irap, la cui disciplina normativa è racchiusa nel d.lgs. n. 446/1997.

Nel dettaglio, l'art. 2 del d.lgs. n. 447/1997 sancisce che «presupposto dell'imposta è l'**esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata** diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi», stabilendo che realizza comunque il presupposto d'imposta l'attività esercitata da società ed enti, comprese le pubbliche amministrazioni.

Ai fini Irap, quindi, risulta fondamentale comprendere il (nuovo) concetto di “attività autonomamente organizzata”, il quale, congiuntamente al carattere di abitualità con cui tale attività viene posta in essere, determina il realizzarsi del presupposto impositivo e, quindi, il sorgere dell'obbligazione tributaria in capo al soggetto passivo.

Approfondimento giurisprudenziale 5.1

Uno degli aspetti concreti spesso più problematici consiste nell'identificare il significato di “autonoma organizzazione” ed, in particolare, quando la stessa possa ritenersi verificata o meno.

Sul punto, si segnala che la Corte costituzionale, con la sentenza n. 156/2001, ha affermato che **il presupposto Irap** (ex art. 2, cit.) **non si realizza quando un'attività professionale viene svolta senza una organizzazione di capitali e lavoro altrui**. In altri termini, «l'autonoma organizzazione dell'attività professionale sussiste se chi l'esercita sia, in primo luogo, il responsabile dell'organizzazione, in quanto non inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; in secondo luogo, impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che secondo *l'id quod plerumque accidit* costituiscono nell'attualità un minimo indispensabile per l'esercizio della professione, oppure si avvalga in modo non occasione di lavoro altrui» (Cass. nn. 3672-3682/2007).

Con riferimento al primo aspetto appena individuato (responsabilità dell'organizzazione), interessante è un recente caso in cui un professionista svolgente attività di medico chirurgo si era visto notificare una cartella esattoriale Irap sui redditi conseguiti per il 2005. In particolare, il professionista svolgeva la sua attività senza una struttura propria. In tale occasione, i giudici di merito hanno affermato che «un'attività economico-produttiva è da considerare organizzata solo quando il suo svolgimento si basa su una **ben ponderata ed articolata struttura, capace di essere dinamicamente viva e proficua anche nel caso di temporanea assenza del titolare**», ed hanno accolto l'appello del contribuente, affermando la nullità della cartella esattoriale impugnata, non sussistendo il presupposto d'imposta (CTR Basilicata n. 408/2014).

Quanto al secondo aspetto (impiego di beni strumentali), la quantificazione dell'*id quod plerumque accidit* può rivelarsi problematica e fonte di diverse interpretazioni.

Tra queste, si segnala un interessante caso in cui il contribuente, esercente attività di consulente e docente, aveva presentato ricorso avverso il silenzio-rifiuto al rimborso Irap, sostenendo il difetto di presupposto impositivo Irap, considerato che la sua attività era svolta con l'utilizzo di beni strumentali, spese per immobili, quote di ammortamento ed altre spese per circa 25mila euro. In tal occasione, i giudici di primo grado avevano rigettato il ricorso; all'opposto, i giudici di secondo grado hanno accolto l'appello del contribuente, affermando che «nel caso di specie, l'utilizzo di determinati beni strumentali da parte del professionista per le sue prestazioni professionali, rivelatrici dell'autonoma organizzazione, non supera, a parere della Commissione, quel *id quod plerumque accidit* e conseguentemente il collegio ritiene insussistenti i presupposti dell'imposizione contestata dall'Ufficio e non suffragata da sufficienti elementi di prova» (CTR Toscana

n. 2116/2014).

In tal senso, è quindi possibile rilevare che il requisito di autonomia organizzativa risponde alla funzione di escludere dall'applicazione dell'imposta chi svolge un'attività confluyente in un'organizzazione altrui, di mezzi ovvero di capitali.

Approfondimento giurisprudenziale 5.2

In tema di **“organizzazione altrui”**, ben ha la Corte di cassazione affermato che «l'Irap va applicata nei casi in cui il lavoro autonomo-professionale [...] si avvalga di una **significativa o non trascurabile organizzazione di mezzi e/o uomini in grado di ampliarne i risultati profittevoli**, con la conseguenza che **lo svolgimento di una libera professione come quella di medico, avvocato, commercialista, ragioniere, geometra, consulente, si colloca al di fuori dell'Irap solo a condizione** (da provare da parte del contribuente e da accertare da parte del giudice di merito) **che il professionista operi senza dipendenti** (a prescindere dalla circostanza che essi siano o meno in grado di sostituire il professionista medesimo) **e con le risorse umane e strumentali strettamente necessarie allo svolgimento della professione»** (Cass. n. 7609/2014).

Approfondimento giurisprudenziale 5.3

Merita un approfondimento dedicato la questione relativa all'assoggettamento ad Irap dei redditi del professionista esercente attività di dottore commercialista, ma derivanti da impieghi di sindaco, revisore, ecc. In tal senso, invero, unanime è l'orientamento giurisprudenziale nell'affermare la non debenza dell'imposta per difetto del presupposto impositivo. È stato infatti affermato che «la S.C. ha ritenuto **esclusa l'assoggettabilità ad imposizione di quella parte di reddito che un lavoratore autonomo, esercente abitualmente l'attività professionale intellettuale di dottore commercialista, abbia prodotto senza utilizzare la propria autonoma organizzazione**, in qualità di presidente del consiglio di amministrazione di una banca [...] e più in generale dei redditi derivanti

dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazione o altri enti con o senza personalità giuridica» (Cass. n. 19607/2010).

In altri termini, «**non sono soggetti ad Irap i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società**, essendo essi contemplati quali redditi di lavoro autonomo al comma secondo e non al primo del D.pr. 9.5.2007, art. 49» (Cass. n. 27983/2011).

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità e di merito è quindi costante nel ritenere che i compensi percepiti per gli incarichi di sindaco, revisore o membro di organismi di vigilanza non sono da assoggettare ad Irap (Cass. ord. n. 21228/2012; Cass. ord. n. 20386/2012; Cass. n. 20190/2012; CTP Novara n. 4/2010; CTP Lucca n. 119/2009; CTP Ancona n. 63/2008).

6. Il divieto di doppia imposizione

Normativa	Art. 163, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; artt. 37- <i>bis</i> e 67, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600
Giurisprudenza	CTR Sardegna 30 maggio 2014, n. 204; CTR Lombardia 9 maggio 2014, n. 2431; CTR Basilicata 17 aprile 2014, n. 296; Cass. 13 luglio 2012, n. 11983; Cass. 27 settembre 2011, n. 19687; Cass. ord. 10 maggio 2011, n. 10270; Cass. 16 luglio 2003, n. 11114; Cass. 19 marzo 2002, n. 3951

6.1. Inquadramento normativo

Ai sensi dell'**art. 163 del d.P.R. n. 917/1986**, è previsto che «**la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi**».

In tal senso, la disposizione in commento enuncia un importante principio di carattere sostanziale che deve essere sempre tenuto a mente dal legislatore fiscale, ed in specie pone il c.d. "divieto di doppia imposizione" (come peraltro da rubrica dello stesso articolo).

Nello specifico, può accadere che vi sia una duplicazione dell'imposta allorquando, in presenza dello stesso presupposto di fatto al cui verificarsi si

ricollega il sorgere dell'obbligazione tributaria, venga ripetuto il prelievo fiscale nei confronti dello stesso soggetto ovvero di soggetti diversi (anche mediante imposte surrogatorie o sostitutive).

Pertanto, il principio di divieto di doppia imposizione dovrebbe essere in grado di orientare l'interpretazione di norme che possano comportare una doppia imposizione, vincolando l'interprete, il quale, nei casi dubbi, dovrebbe privilegiare l'opzione ermeneutica che esclude la doppia imposizione. Pertanto, laddove siano prospettabili due diverse interpretazioni, di cui una idonea a provocare un fenomeno di doppia imposizione e l'altra no, sarebbe da scartare la prima interpretazione e preferire la seconda.

La portata dell'art. 63 del d.P.R. n. 917/1986 è stata tuttavia ritenuta, da significativa parte della dottrina, come scarsamente significativa, costituendo una mera precisazione del principio di ragionevolezza.

Si ritiene, infatti, che tale disposizione assuma maggiore valenza se messa in relazione con l'**art. 67 del d.P.R. n. 600/1973**, il cui primo comma sancisce che **«La stessa imposta non può essere applicata più volte, in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi»**.

Per effetto del tenore della disposizione in commento, deve ritenersi vietata la c.d. **doppia imposizione giuridica** (ove con tale termine si intende la plurima applicazione della stessa imposta sullo stesso presupposto impositivo, anche nei confronti di soggetti diversi) e non invece la **doppia imposizione economica** (che si ha quando uno stesso fatto, economicamente valutabile, assurge a presupposto di diversi tributi).

In tal senso, non ricadendo la pluri-imposizione economica nella portata del divieto, tale disposizione potrebbe essere invocata esclusivamente nella fase applicativa del tributo, ed essere quindi espressione del c.d. **divieto *ne bis in idem***. In particolare, con tale termine si intende il divieto di emanare più atti impositivi con riferimento al medesimo reddito anche se nei confronti di soggetti diversi. In forza della citata disposizione appare infatti sostenibile che il secondo atto (rivolto al secondo soggetto) debba essere giudicato come radicalmente nullo a meno che, invece di aggiungersi al primo, non lo sostituisca, in ragione dell'annullamento da parte della stessa amministrazione del primo atto, ancorché divenuto definitivo.

Approfondimento giurisprudenziale 6.1

I giudici di legittimità hanno riconosciuto «la facoltà dell'amministrazione

finanziaria di correggere un atto impositivo errato attraverso l'emissione di un nuovo atto, salvi gli ordinari termini di decadenza. Tuttavia, **tale potere di autocorrezione può essere esercitato unicamente previo annullamento del primo atto**» (Cass. n. 11114/2003).

6.2. La doppia imposizione nella sostituzione d'imposta

Il secondo comma dell'art. 67, cit., dispone inoltre che «**L'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente del medesimo reddito**».

Siffatta precisazione conferma l'applicabilità del divieto di doppia imposizione anche nell'ambito del fenomeno della c.d. sostituzione d'imposta a titolo d'acconto.

Invero, la norma permette a colui che percepisce un determinato reddito, per il quale il soggetto erogante ha già pagato un'imposta a titolo definitivo a seguito di un accertamento, di scomputare tale somma dall'imposta da egli dovuta per quel reddito.

Pertanto, a forza dell'art. 67, cit., è consentito al sostituto detrarre la ritenuta accertata in capo all'erogante, qualora la stessa sia già stata pagata dal sostituto a titolo definitivo a seguito di accertamento.

Approfondimento giurisprudenziale 6.2

Segnaliamo, nell'ambito delle controversie aventi ad oggetto i rapporti sostituto/sostituito/erario, due recenti casi.

Il primo di essi riguarda un contribuente destinatario di un avviso di accertamento Irpef con cui erano stati assoggettati a tassazione degli **emolumenti percepiti in nero** nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato. Nello specifico, egli lamentava il divieto di doppia imposizione, considerata la controversia instaurata, sui medesimi compensi, tra il fisco ed il datore di lavoro. In tale circostanza, i giudici di secondo grado hanno affermato che «la **censura** relativa all'asserita violazione del divieto di doppia imposizione è del tutto **infondata**, trattandosi di doglianza che [...] potrà eventualmente rilevare in sede esecutiva, fermo restando che, **come anche di recente ribadito dalla Corte di Cassazione con riferimento**

all'ipotesi di compensi versati in nero, in presenza dell'obbligo di effettuare la ritenuta di acconto, l'intervento del sostituto lascia inalterata la posizione del sostituto» (CTR Sardegna n. 204/2014).

Un altro caso concerne un contribuente destinatario di una cartella di pagamento Irpef, il quale eccepiva il **mancato riconoscimento delle ritenute operate dal datore di lavoro**, le quali tuttavia non erano state documentate a causa del mancato invio dell'attestazione da parte del sostituto d'imposta. In tale circostanza, i giudici di appello hanno ritenuto di accogliere l'appello del contribuente, affermando che **«Qualora il contribuente, per il fatto omissivo dei sostituti d'imposta, non è stato posto in grado di produrre anche nel corso del giudizio la documentazione necessaria per provare di aver subito le ritenute d'acconto, limitandosi alla produzione dell'estratto del libro entrate dal quale risultano subite, le somme dovute non possono essere richieste anche allo stesso contribuente-sostituto, stante il divieto di doppia imposizione posto dargli artt. 7 e 67 del D.p.r. 600/1973»** (CTR Basilicata n. 296/2014).

Un altro interessante caso è il seguente: la società liberava il socio dal versamento della quota capitale da questi sottoscritta ma non ancora versata; il socio non dichiarava il compenso e la società non effettuava la ritenuta d'acconto. Ad avviso di accertamento ricevuto, socio e società contestavano l'avvenuta violazione del divieto di doppia imposizione. Tuttavia, i giudici di merito hanno rigettato l'appello del contribuente, statuendo che **«circa la violazione del divieto di doppia imposizione, si fa rilevare che l'accertamento nei confronti del C. è stato emesso in quanto lo stesso non aveva dichiarato sul modello Unico 2007 di aver percepito il reddito in questione; mentre l'altro accertamento è stato emesso nei confronti della società in qualità di sostituto d'imposta. L'ufficio evidenzia che l'eventuale versamento della ritenuta d'acconto da parte della società sarebbe riconosciuto e scomputato dall'accertamento del socio e viceversa»** (CTR Sicilia 27 novembre 2013, n. 196).

6.3. La doppia imposizione nel rapporto tra soci e società

Si può ritenere che un ulteriore esempio del fenomeno di doppia imposizione riguardi il rapporto tra soci, società di capitali e distribuzione degli utili di questa: può invero esservi un caso di duplicazione dell'imposta allorché il reddito prodotto dalle società di capitali sia soggetto ad imposizione una prima

volta presso le stesse ed una seconda volta, successivamente alla distribuzione degli utili, in capo ai soci persone fisiche.

In tal caso, tuttavia, non siamo di fronte ad un caso di doppia imposizione giuridica, bensì di tipo economica, che come evidenziato non rientra nell'ambito di cui alla citata normativa.

Approfondimento giurisprudenziale 6.3

Sul punto, l'orientamento dei giudici di legittimità è molto chiaro, essendo stato a più riprese affermato che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, **l'operatività del divieto di doppia imposizione, prevista dal D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67, postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto.** Tale condizione non si verifica in caso di **duplicità meramente economica** di prelievo sullo stesso reddito, **quale quella che si realizza, in caso di partecipazione al capitale di una società commerciale, con la tassazione del reddito sia ai fini dell'Irpef, quale utili della società, sia ai fini dell'Irpef, quale provento dei soci, attesa la diversità non solo dei soggetti passivi, ma anche dei requisiti posti a base delle due diverse imposizioni**» (Cass. ord. n. 10270/2011; si veda anche Cass. n. 19687/2011 e Cass. n. 11983/2012).

Approfondimento giurisprudenziale 6.4

Molteplici sono le controversie che nascono in relazione a possibili fenomeni di doppia imposizione tra soci e società.

Sul punto, un interessante caso concerneva due società legate da un rapporto partecipato ed entrambe destinatarie di avvisi di accertamento Iva. Eccepita in primo grado la violazione del divieto di doppia imposizione ex art. 67, la CTP accoglieva il ricorso. L'ufficio tuttavia ricorreva in appello, affermando che all'opposto non vi era stata alcuna doppia imposizione, posto che gli avvisi di accertamento emessi nei confronti delle due società non erano stati oggetto di pagamento.

In tal caso, i giudici di appello hanno ribadito che «**il divieto di doppia imposizione vuole stigmatizzare il comportamento dell'ufficio finanziario che pretenda la medesima imposta da più soggetti, in dipendenza del medesimo titolo**» e, con riferimento al caso di specie, hanno affermato che «non si è trattato di mero accertamento ma, secondo quanto riferito e

provato dall'appellata e non contestata dall'Agenzia delle Entrate, di una ripresa a tassazione già avvenuta» (CTR Lombardia n. 2431/2014).

7. La richiesta di disapplicazione delle sanzioni

Normativa	Art. 6, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; art. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 10, comma 3, l. 27 luglio 2000, n. 212
Giurisprudenza	Cass. ord. 29 luglio 2014, n. 17250; Cass. 4 giugno 2013, n. 14080; Cass. 1° marzo 2013, n. 5210; Cass. 1° marzo 2013, n. 5207; Cass. 23 marzo 2012, n. 4685; Cass. 11 settembre 2009, n. 19638; Cass. 21 marzo 2008, n. 7765; Cass. 28 novembre 2007, n. 24670; C. cost. 24 marzo 1988, n. 364

7.1. Inquadramento normativo

Diverse sono le norme che tutelano il contribuente per una corretta applicazione delle sanzioni tributarie, irrogate nell'ambito dell'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria. In particolare, alle sanzioni tributarie si applicano gli stessi principi delle sanzioni penali (principio di tassatività, principio di personalità, principio di proporzionalità, ecc., su cui *infra*).

Inoltre, il ricorrente ha la possibilità di chiedere alla Commissione tributaria adita la disapplicazione delle sanzioni irrogate, in forza delle seguenti disposizioni:

- **art. 6, comma 2, d.lgs. n. 472/1997**, in virtù del quale «**non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive situazioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento»;
- **art. 8, d.lgs. n. 546/1992**, secondo cui «**la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali** previste dalle leggi tributarie **quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di**

incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce»;

- **art. 10, comma 3, l. n. 212/2000**, ai sensi del quale «**le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizione di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto».

7.2. L'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997 e l'art. 8 del d.lgs. n. 546/1992 a confronto

Il **d.lgs. n. 472/1997** reca la disciplina delle sanzioni tributarie amministrative, individuandone i principi cardine, quali il principio di legalità del sistema sanzionatorio, il divieto di irretroattività, il principio di tassatività della previsione sanzionatoria, ecc.

Il dato normativo si occupa di definire le circostanze che determinano l'applicazione della sanzione, la tipologia della sanzione (pecuniaria ovvero accessoria) ed altresì eventuali **cause di non punibilità**. Tra queste, si richiamano:

1. *l'errore incolpevole sul fatto*;
2. *l'errore di diritto*, derivante da ignoranza inevitabile della legge tributaria;
3. *l'incerta portata della legge tributaria*;
4. *l'imputabilità ad un terzo del mancato pagamento del tributo*;
5. *la forza maggiore*.

Nello specifico, la causa di esclusione della punibilità che in questa sede interessa è quella riportata *sub 3*, in base alla quale l'obiettiva incertezza della normativa tributaria costituisce titolo di non punibilità dell'autore della violazione.

Anche il **d.lgs. n. 546/1992**, recante la disciplina del processo tributario, contiene una importante disposizione concernente l'aspetto sanzionatorio, ed in specie il richiamato art. 8, rubricato *Errore sulla norma tributaria*.

Come già visto, siffatta disposizione consente al giudice tributario di disapplicare la sanzione amministrativa irrogata qualora la violazione sia giustificata da obiettive condizioni di incertezza in relazione alla portata e all'ambito di applicazione della norma considerata violata. L'incertezza va

valutata con riferimento alla capacità interpretativa di un soggetto di media esperienza, scienza e diligenza.

Infine, si evidenzia come, seppur gli artt. 6 e 8, cit., presentano un contenuto pressoché analogo, essi differiscono sotto determinati profili, che si riassumono qui di seguito.

In particolare, l'**art. 6 del d.lgs. n. 472/1997**:

- si applica in relazione a tutti i tributi, in quanto inserito in un provvedimento che riguarda l'intero sistema sanzionatorio tributario;
- opera sul piano della punibilità e dunque obbliga l'amministrazione finanziaria e non irrogare la sanzione amministrativa allorquando ricorra la situazione di obiettiva incertezza;
- opera sul piano sostanziale, sicché il mancato riconoscimento dell'obiettiva incertezza da parte dell'amministrazione finanziaria può essere sindacato dal giudice tributario **su richiesta del contribuente**.

Per quanto concerne, invece, l'**art. 8 del d.lgs. n. 546/1992** si evidenzia che:

- è norma che interviene soltanto a sanzione irrogata, giacché è attributiva di un potere-dovere di disapplicazione della sanzione amministrativa di esclusiva pertinenza delle Commissioni tributarie (e peraltro tale particolarità ha indotto parte della giurisprudenza a ritenere che la disapplicazione non possa essere pronunciata in terzo grado, considerato l'espresso riferimento alle Commissioni tributarie, sul punto si deve però ritenere superato tale problema in considerazione del fatto che l'art. 6, cit., ha ampliato la platea dei soggetti legittimati alla disapplicazione: giudice tributario, giudice ordinario, amministrazione finanziaria);
- opera sul piano processuale, attribuendo alle Commissioni un **potere esercitabile d'ufficio anche in difetto di espressa domanda di parte**.

È inoltre necessario evidenziare che:

- l'art. 6 prevede in più rispetto all'art. 8 l'efficacia esimente dell'indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli nonché la scusabilità dell'ignoranza inevitabile;
- l'art. 6 inoltre richiede che la violazione sia determinata e non soltanto giustificata (come richiede l'art. 8) dall'obiettiva incertezza della norma.

7.3. Le “obiettive condizioni di incertezza”

Problematica può essere la questione concernente la pratica individuazione delle situazioni che possono essere qualificate quali “obiettive condizioni di

incertezza”, il cui verificarsi legittima la disapplicazione delle sanzioni irrogate.

Sul punto, è stato osservato dalla dottrina che l’art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997 recepisce le indicazioni fornite dalla **Corte costituzionale** nella **sentenza n. 364/1988**, con la quale era stata dichiarata l’illegittimità costituzionale dell’art. 5 c.p. nella parte in cui «non esclude dall’inescusabilità dell’ignoranza della legge penale l’errore inevitabile». Nello specifico, tale pronuncia risulta di particolare interesse in quanto sono stati individuati criteri oggettivi e criteri misti in base ai quali si possa valutare come inevitabile l’errore sul precetto.

Tra questi, segnaliamo (a) situazioni caratterizzate dall’impossibilità per il contribuente di una corretta conoscenza della norma a causa dell’assoluta oscurità del testo, ovvero per (b) caotica discontinuità nell’atteggiamento interpretativo.

Approfondimento giurisprudenziale 7.1

La giurisprudenza cerca di fornire delle risposte concrete in relazione all’individuazione delle “condizioni di obiettiva incertezza”.

In tal senso, una recente ordinanza della Corte di cassazione (Cass. ord. 29 luglio 2014, n. 17250/2014), ha specificato che «L’essenza del fenomeno di incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di fatti indice che sono stati individuati:

- 1) nella **difficoltà di individuazione delle disposizioni normative**, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge;
- 2) nella **difficoltà di confezione della formula** dichiarativa della norma giuridica;
- 3) nella **difficoltà di determinazione del significato della formula** dichiarativa individuata;
- 4) nella **mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà**;
- 5) nella **mancanza di una prassi amministrativa o nell’adozione di prassi normative contrastanti**;
- 6) nella **mancanza di precedenti giurisprudenziali**».

Capitolo V

Natura costitutiva della sentenza tributaria, fasi di impugnazione e di esecuzione della sentenza

1. La sentenza tributaria e i suoi effetti costitutivi

Normativa

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; Codice di procedura civile; artt. 2907-2909 c.c.; d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

Per un'analisi delle diverse tipologie di sentenze tributarie, conviene partire dalla distinzione tra sentenze di rito e sentenze di merito.

Costituiscono **sentenze di rito** quelle in cui i giudici tributari non entrano nel merito della pretesa impositiva in quanto ravvisano il difetto della propria giurisdizione (art. 3, d.lgs. n. 546/1992), la propria incompetenza territoriale (artt. 4-5, d.lgs. n. 546/1992) oppure una causa di inammissibilità della domanda (per esempio, l'omessa indicazione nel ricorso degli elementi di cui all'art. 18, il decorso del termine di proposizione dello stesso ai sensi dell'art. 21 oppure la inosservanza delle regole di costituzione in giudizio *ex art. 22*, d.lgs. n. 546/1992).

Inoltre, sono sentenze di rito quelle che dichiarano l'intervenuta estinzione del processo per rinuncia al ricorso e relativa accettazione della Controparte (art. 44, d.lgs. n. 546/1992), per inattività (art. 45, d.lgs. n. 546/1992) o per cessata materia del contendere (art. 46, d.lgs. n. 546/1992).

Viceversa, le **sentenze di merito** si caratterizzano per l'accertamento sull'atto e, per suo tramite, sul rapporto d'imposta da parte dei giudici tributari.

L'ambito di cognizione di questi ultimi è limitato sia dalla motivazione dell'atto impugnato che dai motivi di impugnazione proposti dal ricorrente. Ne consegue che i giudici non possono dichiarare legittimo l'atto impugnato sulla base di motivi diversi da quelli posti dall'amministrazione finanziaria a sostegno della ripresa impositiva né annullare l'atto impugnato per vizi diversi da quelli dedotti nel ricorso.

Ciò premesso, le sentenze di merito possono essere di rigetto, di accoglimento o di condanna.

Le **sentenze di rigetto** contengono l'accertamento negativo del diritto del ricorrente all'annullamento dell'atto impositivo impugnato. Con tali sentenze, cioè, i giudici negano che l'obbligazione tributaria possa essere dichiarata illegittima sulla base dei motivi di impugnazione presentati nel ricorso. Ciò tuttavia non equivale ad un accertamento positivo circa la legittimità della obbligazione tributaria. Invero, rimane possibile l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo da parte dell'amministrazione finanziaria per motivi diversi da quelli vagliati dalla Commissione tributaria e da quest'ultima ritenuti infondati.

Quanto alla natura delle sentenze di rigetto, trattasi di sentenze dichiarative che non sostituiscono l'atto impugnato.

Infine, costituiscono sentenze di rigetto anche quelle che respingono le domande di rimborso avanzate dal contribuente in quanto contengono l'accertamento negativo del diritto di credito vantato dal ricorrente.

Le **sentenze di accoglimento**, per converso, contengono l'accertamento positivo del diritto del contribuente all'annullamento dell'atto impugnato e dispongono l'annullamento del medesimo. L'annullamento può essere pronunciato per vizi formali oppure per vizi sostanziali.

Le *sentenze di annullamento per vizi formali* contengono un giudizio sull'atto e sono di efficacia costitutivo-caducatoria. A titolo di esempio, sono sentenze di annullamento per vizi formali quelle che dichiarano illegittimo e, per l'effetto, annullano l'avviso di accertamento per violazione dell'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 sul c.d. raddoppio del termine accertativo stante l'intervenuta decadenza dell'ufficio dall'esercizio del potere impositivo. Parimenti è a dirsi per le sentenze di annullamento per l'indebito utilizzo della procedura dell'accertamento parziale di cui all'art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600/1973.

La pronuncia delle sentenze di annullamento per vizi formali non osta alla emissione di ulteriori atti impositivi contenenti la medesima pretesa impositiva da parte dell'amministrazione finanziaria, purché la reiterazione del potere impositivo avvenga nel rispetto del termine di decadenza di cui all'art. 43 del

d.P.R. n. 600/1973: entro il decorso del termine predetto, cioè, l'ufficio può sostituire o integrare l'avviso di accertamento già emesso purché questo non contraddica il giudicato ovvero non presenti i vizi formali per i quali è stato accertato il diritto del contribuente all'annullamento dell'atto.

Le *sentenze di annullamento per vizi sostanziali* contengono un giudizio sull'atto e, per suo tramite, sul rapporto d'imposta. Esse, infatti, dichiarano l'illegittimità in tutto o in parte dell'atto impugnato per uno o più vizi sostanziali dedotti dal contribuente e ne dispongono rispettivamente l'annullamento parziale o totale. Le sentenze di annullamento per vizi sostanziali, analogamente a quelle per vizi formali, hanno efficacia costitutivo-rescindente in quanto non si limitano ad accertare la sussistenza del diritto all'annullamento dell'atto per il vizio fatto valere dal ricorrente ma rimuovono dal mondo giuridico l'atto impugnato o una parte dello stesso.

Le sentenze di annullamento, in generale, sono altresì produttive di effetti nei confronti di atti impositivi diversi da quello impugnato. In particolare, esse determinano la caducazione automatica degli atti successivi a quello annullato oppure producono sugli stessi un effetto viziante. Difatti, la declaratoria di illegittimità e il conseguente annullamento dell'avviso di accertamento impugnato determinano l'annullamento della cartella di pagamento ad esso relativa. Inoltre, la sentenza di annullamento di un avviso di accertamento emesso nei confronti di una società produce la illegittimità c.d. derivata, per i motivi che sono stati dal giudice esaminati e ritenuti fondati, degli atti impositivi emessi "a cascata" nei confronti dei soci, purché si tratti di atti che non siano divenuti definitivi con sentenza passata in giudicato od in relazione ai quali il contribuente destinatario non vi abbia prestato acquiescenza pagando gli importi richiesti.

Infine, oltre alle sentenze di annullamento, nella categoria delle sentenze di accoglimento vanno ricomprese le *sentenze di accoglimento dell'istanza di rimborso presentata dal contribuente* con cui viene accertata l'esistenza del diritto di credito fatto valere da quest'ultimo.

Da queste ultime vanno tenute distinte le **sentenze di condanna** le quali non si limitano ad accertare il diritto di credito invocato dal contribuente ma condannano l'amministrazione finanziaria a rimborsare l'importo corrispondente.

Le sentenze di condanna presentano dunque un contenuto complesso così scomponibile: annullamento dell'eventuale provvedimento di diniego espresso dell'istanza di rimborso presentata dal contribuente, accertamento positivo del diritto di credito dedotto da quest'ultimo e condanna dell'amministrazione finanziaria a pagare.

Ai sensi dell'art. 69 del d.lgs. n. 546/1992 sulla condanna dell'ufficio al rimborso, la sentenza di condanna acquista valore di titolo esecutivo solo con il suo passaggio in giudicato.

2. Effetti del giudicato e sua estensione

Normativa	D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 35, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; art. 324 c.p.c.; artt. 1294, 1306 e 2909 c.c.
Giurisprudenza	Cass. 15 febbraio 2013, n. 3804; Cass. 17 settembre 2014, n. 19590; Cass. 5 dicembre 2014, n. 25762; Cass. 14 maggio 2014, n. 10478; Cass. 17 settembre 2014, n. 19580

2.1. Limiti oggettivi del giudicato

Al fine di approfondire l'estensione del giudicato tributario e di conoscerne i limiti oggettivi e soggettivi, occorre preliminarmente richiamare le disposizioni generali sul giudicato.

Il **giudicato formale**, disciplinato dall'art. 324 c.p.c., si forma quando sono decorsi inutilmente i termini per la proposizione dell'appello, del ricorso per cassazione o della revocazione ordinaria di cui all'art. 51 del d.lgs. n. 546/1992 oppure quando sono esauriti i mezzi di impugnazione di cui all'art. 50 del d.lgs. n. 546/1992.

Il **giudicato sostanziale**, come noto, è invece contemplato dall'art. 2909 c.c. Tale disposizione delimita l'efficacia del c.d. giudicato esterno prevedendo che l'accertamento contenuto nella sentenza fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi e aventi causa.

Quanto ai **limiti oggettivi del giudicato**, occorre in primo luogo evidenziare che la sentenza tributaria divenuta definitiva esplica i propri effetti esclusivamente nei confronti dell'atto impositivo oggetto di impugnazione. Il giudicato, cioè, riconosce e attua il diritto all'annullamento di un provvedimento impositivo determinato.

Segnatamente, in forza del principio di autonomia dei tributi, il giudicato su un avviso di accertamento emesso ai fini delle imposte dirette non esplica effetti sul simmetrico atto impositivo emesso ai fini Iva.

Inoltre, sulla base del principio di autonomia dei periodi d'imposta, il giudicato formatosi su un atto impositivo emesso per una determinata annualità non incide su quelli di analogo contenuto concernenti altre annualità. Tuttavia, come si vedrà in dettaglio nel prossimo paragrafo, ciò è vero in linea di principio. Invero, il giudicato tributario può possedere una capacità espansiva in altri giudizi tra le stesse parti relativi ad un diverso periodo d'imposta al verificarsi di talune condizioni. Per esempio, l'efficacia *ultra litem* del giudicato opera allorquando la pronuncia ha ad oggetto fatti a rilevanza pluriennale.

Infine, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992 il giudicato tributario non copre la decisione delle questioni pregiudiziali in senso tecnico le quali sono risolte solo *incidenter tantum*.

2.2. Principio di autonomia dei periodi d'imposta

Di regola, il giudicato di annullamento di un atto impositivo concernente un determinato periodo d'imposta non esplica efficacia esterna sugli atti impositivi di analogo contenuto emessi per annualità diverse. Tuttavia, la giurisprudenza riconosce efficacia di giudicato esterno all'accertamento delle situazioni aventi carattere permanente. Ne consegue che il giudicato relativo all'avviso di accertamento emesso per un determinato periodo d'imposta fa stato anche per altri periodi nella parte in cui riguarda i presupposti fattuali a rilevanza pluriennale. E ciò indipendentemente dall'identità o meno delle questioni di diritto sollevate. A rilevare, infatti, è esclusivamente la identità del presupposto di fatto.

Approfondimento giurisprudenziale

In tal senso si è pronunciato il Supremo Collegio con la sentenza n. 3804/2013, concernente l'estensione del giudicato relativo alla nullità di un processo verbale di constatazione ai periodi d'imposta successivi in relazione ai quali erano stati emessi altrettanti avvisi di accertamento in base al medesimo processo verbale di constatazione dichiarato nullo. «Va, al riguardo, osservato che l'efficacia di giudicato esterno finalizzato ad evitare la formazione di giudicati contrastanti va riconosciuta a quelle **situazioni con la quale si accertano elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta** (ad es. le

qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), **assumano carattere tendenzialmente permanente** [...]. **Il giudicato relativo al periodo d'imposta può, quindi, fare stato anche per altri periodi qualora riguardi presupposti impositivi che si riflettono su diverse annualità** [...]. Né rileva la mancanza d'identità oggettiva delle questioni esaminate nelle due sentenze [...] in quanto **l'applicazione del giudicato esterno produce effetto, indipendentemente dalle questioni oggetto di trattazione dei diversi giudizi, nel caso di situazioni con carattere permanente**».

A confermare tale indirizzo è intervenuta la sentenza n. 19590/2014, con cui la Corte di cassazione ha ammesso l'ultrattività del giudicato esterno nei riguardi degli accertamenti emessi per periodi d'imposta diversi da quello oggetto del giudizio ma fondati sulla medesima documentazione la cui acquisizione era stata dichiarata illegittima. «Conviene premettere che secondo il consolidato orientamento di questa Corte **il giudicato tributario** (salvo che il giudizio non si sia risolto nell'annullamento dell'atto per motivi formali o per vizi di motivazione) **è dotato di una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti**, secondo regole non dissimili – nei limiti della specificità tributaria – da quelle che disciplinano l'efficacia del giudicato esterno nel processo civile, **in quanto l'autonomia di ciascun periodo d'imposta non vale ad escludere che possano esistere elementi comuni a più periodi, il cui accertamento giudiziale, in relazione ad un periodo, possa fare stato, con forza di giudicato, nel giudizio ad un periodo d'imposta diverso** [...]. Gli accertamenti cui si riferivano le sentenze indicate nella CTR, relativi a diversi periodi d'imposta, erano tutti fondati sulla medesima documentazione, onde **la pronuncia giurisdizionale che aveva affermato l'illegittima acquisizione della stessa, in quanto relativa ad un presupposto comune, direttamente incidente sugli stessi elementi costitutivi dei diversi accertamenti, assume efficacia non già limitata alla specifica annualità oggetto della sentenza ma si riverbera su tutti i periodi d'imposta considerati**».

Infine, si richiama la sentenza n. 25762/2014, la quale ha ribadito il principio di diritto sulla efficacia espansiva del giudicato esterno enucleato dalle sezioni unite con la sentenza 16 giugno 2006, n. 13916, estendendolo alle obbligazioni sanzionatorie. Precisamente, il Supremo Collegio ha riconosciuto la estensione del giudicato esterno in ordine alla qualificazione giuridica del contratto ad esecuzione prolungata nel tempo stipulato *inter*

partes, affermando che «L'effetto preclusivo del giudicato esterno [...] viene a prodursi per "espansione della efficacia oggettiva del giudicato esterno" nella diversa causa, **in considerazione della identità dell'accertamento, in entrambe le cause pur se relative a diversi periodi di imposta, del medesimo ed invariato presupposto necessario del rapporto sanzionatorio (la qualificazione giuridica delle prestazioni oggetto del contratto stipulato [...]) cui è indissolubilmente condizionato, in entrambi i giudizi, l'accertamento delle violazioni tributarie [...]** la efficacia espansiva del giudicato esterno, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto **l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso [...]** si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), **assumono carattere tendenzialmente permanente**».

Sulla base di quanto sinora dedotto, il principio di autonomia dei periodi d'imposta opera in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo, quali ad esempio la capacità contributiva, le spese deducibili, nonché la regolarità della contabilità (cfr. Cass. n. 10478/2014: «la regolarità della contabilità non può in alcun modo considerarsi elemento durevole nel tempo»).

Tuttavia, qualora la pronuncia abbia ad oggetto delle fattispecie di asserito abuso del diritto, l'ultrattività del c.d. giudicato esterno deve sempre essere esclusa. E ciò in forza del diritto dell'Unione, atteso che il principio del divieto di abuso del diritto è considerato un principio generale dell'ordinamento comunitario derivante dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri.

Con la sentenza n. 19590/2014, cit., la Corte di cassazione, in recepimento della nota sentenza della Corte di giustizia *Fallimento Olimpiclub Srl* del 3 settembre 2009 (causa C-2/08), ha infatti statuito che l'estensione del giudicato di annullamento non opera quando impedirebbe di rilevare il carattere abusivo di una condotta.

2.3. Limiti soggettivi del giudicato

In base all'art. 2909 c.c., il giudicato produce effetti solo tra le parti del giudizio definito con sentenza. Tuttavia, è possibile assistere ad una estensione *rationae personae* dell'efficacia del giudicato.

In primo luogo, va osservato che nei casi previsti dalla legge i terzi possono far valere il giudicato ad essi favorevole. Invero, in forza dell'**art. 1306, secondo comma, c.c.**, i terzi rimasti estranei al giudizio possono avvantaggiarsi del giudicato favorevole ottenuto dagli altri condebitori solidali nei confronti del creditore comune. Parimenti è a dirsi per i creditori rimasti terzi i quali possono avvalersi del giudicato pronunciato in favore degli altri creditori in solido contro il debitore comune.

In secondo luogo, il giudicato di annullamento dell'avviso di accertamento emesso ai fini Ires nei confronti della società incide necessariamente sugli avvisi di accertamento emessi ai fini Irpef a carico dei soci della stessa con la conseguenza che esso esplica effetti anche in favore di persone diverse dalle parti del giudizio.

In terzo luogo, occorre tenere conto di un indirizzo della giurisprudenza di legittimità incline a riconoscere una estensione *ultra partes* del giudicato in ragione della identità dei rapporti d'imposta.

Partendo dalla prima ipotesi di allargamento della estensione soggettiva del giudicato, occorre evidenziare come la stessa risulti particolarmente rilevante nel settore del diritto del lavoro.

Il datore di lavoro e il lavoratore, infatti, costituiscono rispettivamente il sostituto di imposta e il sostituito. Ebbene, dall'art. 35 del d.P.R. n. 602/1973, riguardante la solidarietà nella riscossione, e dall'art. 1294 c.c. è possibile dedurre che il rapporto tra sostituto di imposta e sostituito determina l'insorgere di una obbligazione solidale passiva nei confronti del Fisco. Invero, la prima disposizione dispone che, «Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sopratasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, **il sostituito è coobbligato in solido**». Inoltre, in base all'art. 1294 c.c., «**I condebitori sono tenuti in solido, se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente**».

Assodato che tra il datore di lavoro e il suo lavoratore dipendente sussiste una solidarietà passiva, deve ritenersi operante l'art. 1306, secondo comma, c.c. cosicché entrambi possono opporre la sentenza favorevole ottenuta dall'altro contro l'amministrazione finanziaria. Occorre, però, sin da subito precisare che l'estensione soggettiva del giudicato *inter alios* è subordinata al verificarsi di alcune condizioni. Segnatamente, il condebitore solidale può avvalersi della

sentenza favorevole ottenuta dall'altro/dagli altri coobbligato/i se (I) quest'ultima è passata in giudicato; (II) nei suoi confronti non si è formato un giudicato; (III) laddove non abbia impugnato l'avviso di accertamento, non abbia provveduto spontaneamente al pagamento della maggiore imposta dovuta.

Approfondimento giurisprudenziale

Sul punto, si è pronunciato recentemente in senso conforme il Supremo Collegio in un caso in cui il contribuente intendeva avvalersi del giudicato intervenuto tra il suo datore di lavoro e l'Agenzia delle entrate. La sentenza invocata aveva infatti affermato la non tassabilità del contributo per il maggior canone di locazione corrisposto dal primo ai dipendenti trasferiti.

Con riguardo alla sussistenza di un rapporto di solidarietà passiva tra datore di lavoro e lavoratore, la Corte di cassazione ha statuito che «**non vi è dubbio che il rapporto che si costituisce tra il sostituto d'imposta e il sostituito è quello dell'obbligazione solidale passiva con il fisco**, con la conseguente applicabilità dei principi disciplinanti tale tipo di obbligazioni, ivi compreso quello di cui all'art. 1306 cod.civ., riguardante l'estensione del giudicato [...]. Infatti, a parte l'espressa previsione della solidarietà nella riscossione – pur limitata al caso della ritenuta d'imposta – di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 53 che male si adatta alla concezione autonomistica dei due rapporti di obbligazione, nella specie opera la presunzione, stabilita dall'art. 1294 cod. civ., secondo la quale i condebitori sono ritenuti obbligati in solido se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente, e ciò in ragione dell'unicità della prestazione, almeno fino a concorrenza della ritenuta dovuta dal sostituto».

Circa la facoltà del condebitore solidale di avvalersi della sentenza favorevole emessa nel giudizio promosso da altro coobbligato, nella stessa sentenza si legge che «la facoltà per il coobbligato destinatario di un atto impositivo di avvalersi della sentenza favorevole emessa in un giudizio promosso da altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 cod.civ., **presuppone che detta decisione sia divenuta definitiva e che l'eventuale giudizio promosso dal primo non si sia definitivamente concluso in modo a lui "sfavorevole"** [...] pertanto, l'esercizio di detta facoltà non è preclusa al condebitore solidale per il solo fatto di non essere rimasto inerte e di avere autonomamente impugnato gli avvisi di accertamento, essendo di ostacolo al detto esercizio solo la definitiva conclusione di siffatto giudizio» (Cass. n. 19580/2014).

Tuttavia, l'estensione del giudicato intervenuto tra uno o più dei coobbligati e il creditore comune (l'amministrazione finanziaria) non opera sempre allo stesso modo. Occorre infatti distinguere tra i condebitori solidali che hanno promosso distinti ricorsi avverso il medesimo avviso di accertamento e quelli rimasti inerti.

Quanto ai primi, essi possono dichiarare di avvalersi del giudicato favorevole ottenuto dall'altro/i coobbligato/i alle condizioni sopra previste.

Quanto ai secondi, essi possono invocare il giudicato *ex art.* 1306 c.c. soltanto per opporsi alla **riscossione** ovvero nel giudizio di impugnazione dell'avviso di liquidazione o dell'iscrizione a ruolo. In altri termini, i coobbligati rimasti inerti non possono avvalersi del giudicato favorevole per ottenere la ripetizione di quanto già pagato, salvo che il pagamento sia avvenuto per impedire l'azione esecutiva. Parimenti è a dirsi per i coobbligati nei cui confronti l'avviso di accertamento sia divenuto definitivo e che intendano invocare il giudicato *ex art.* 1306 c.c.

Va rilevato, comunque, che sul punto si registrano tesi contrarie. Invero, secondo alcuni esponenti della dottrina (si veda F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Giappichelli, 2014), l'inerzia del contribuente non dovrebbe ostare alla estensione nei suoi confronti del giudicato di annullamento ottenuto dagli altri coobbligati ai fini del rimborso del *quantum* già versato in base all'avviso di accertamento, per l'appunto, non impugnato.

Approfondimento giurisprudenziale

La giurisprudenza di legittimità si è pronunciata sul rapporto di solidarietà passiva tra il datore di lavoro e il lavoratore dipendente e, per l'effetto, sulla applicazione dell'art. 1306 c.c. in una pronuncia riguardante il mancato assoggettamento a ritenuta d'acconto dei compensi da lavoro dipendente erogati da una società. In particolare, il lavoratore ricorrente si doleva del diniego di efficacia nei suoi confronti del **condono effettuato dal proprio datore di lavoro in qualità di sostituto d'imposta**, operato dalla CTR Friuli Venezia Giulia.

Orbene, i giudici del Supremo Collegio hanno confermato l'indirizzo secondo cui il sostituto e il sostituito d'imposta sono titolari di una obbligazione solidale nei confronti del fisco e, per l'effetto, ritenuto applicabile l'art. 1306 c.c. Essi hanno statuito che «La definizione agevolata di una controversia avente ad oggetto un'obbligazione tributaria gravante su

più soggetti solidalmente, proposta anche da uno solo dei coobbligati, ha effetto per tutti gli altri poiché **ciò che rileva è l'unicità dell'obbligazione** (quindi del relativo credito), la cui estinzione, benché intervenuta per effetto dell'attività di uno solo degli obbligati, non può che rilevare anche nei confronti degli altri» (Cass. 10 settembre 2014, n. 19034).

Infine, occorre dare conto di un orientamento giurisprudenziale piuttosto recente secondo il quale l'estensione del giudicato *ultra partes* è ammessa sulla base della **identità dei rapporti d'imposta**, a prescindere dalla sussistenza di una obbligazione solidale passiva tra la parte che intende avvalersene e quella nei cui confronti si è formato il giudicato.

Trattasi di un indirizzo piuttosto rilevante atteso che l'ultrattività del giudicato finisce per riguardare tutti i soggetti che si trovano in situazioni identiche o obiettivamente assimilabili a quelle rispetto alle quali esso è intervenuto.

Tale estensione soggettiva poggia, oltre che sull'oggettiva identità dei rapporti d'imposta, su due ulteriori considerazioni. La prima è data dalla parziale coincidenza tra le parti ovvero sia dalla presenza dell'amministrazione finanziaria quale convenuta formale sia nel giudizio definito con la sentenza passata in giudicato sia in quello dove quest'ultima vorrebbe invocarsi. La seconda attiene alla posizione pubblica rivestita dall'amministrazione finanziaria, quale parte in causa, e alla conseguente tutela dell'interesse pubblico sotteso all'art. 53 Cost., nonché al principio di uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3, secondo comma, Cost.

L'estensione *ultra partes* del giudicato è ritenuta conforme a Costituzione in quanto attuativa sia del **principio di uguaglianza** e parità di trattamento di cui all'art. 3 sia del **principio di imparzialità e buon andamento** di cui all'art. 97. In particolare, la facoltà di opporre all'amministrazione finanziaria un giudicato afferente un rapporto d'imposta oggettivamente identico, ottenuto da un altro soggetto non coobbligato, assicura l'economicità ed efficienza dell'azione amministrativa nel senso che evita l'instaurarsi o il protrarsi di giudizi aventi il medesimo oggetto.

Si supponga il caso in cui l'amministrazione finanziaria neghi ad un pubblico dipendente un beneficio riconosciuto a tutti gli altri pubblici dipendenti della medesima categoria che rivestono la stessa posizione e si trovano in condizioni identiche.

Approfondimento giurisprudenziale

La Suprema Corte ha ammesso l'estensione *ultra partes* del giudicato per identità dell'oggetto nella sentenza n. 19580/2014, cit.

Nel caso di specie, il datore di lavoro aveva corrisposto delle somme a titolo di "contributo differenza canone affitto" ai propri lavoratori dipendenti trasferiti in altra sede. In relazione ai contributi *de quibus*, il datore di lavoro aveva ottenuto dei giudicati a sé favorevoli che ne sancivano la non tassabilità. Precisamente, le sentenze definitive intervenute tra il datore di lavoro e l'amministrazione finanziaria riguardavano le somme erogate dal primo a «taluni suoi dipendenti» genericamente intesi.

La questione esaminata e affrontata dal Supremo Collegio verte sulla facoltà del lavoratore-ricorrente, raggiunto da una serie di avvisi di accertamento, di opporre al comune creditore i giudicati formati tra quest'ultimo e il proprio datore di lavoro su rapporti d'imposta oggettivamente identici ma soggettivamente indeterminati. Invero, la CTR Milano, adita nel precedente grado di giudizio, aveva escluso l'applicabilità dell'art. 1306 c.c. nel caso *de quo* proprio in ragione del fatto che il contribuente non aveva dimostrato **l'inerenza dei giudicati invocati al rapporto di lavoro di cui era parte**. In sostanza, i giudici di seconde cure avevano negato l'efficacia *ultra partes* delle sentenze intercorse tra il datore di lavoro in qualità di sostituto d'imposta e l'amministrazione finanziaria nei confronti del terzo-lavoratore perché costui non aveva dimostrato di essere parte di uno dei rapporti di lavoro ivi dedotti.

Sul punto, è sufficiente richiamare il passaggio della sentenza in cui si legge: «Correttamente la difesa dello S. ha riferito la sussistenza di un **caso "identico"**, intendendo in tal modo riferirsi a **decisioni** della S.C., **che**, concernendo la tassabilità del beneficio in questione, **avevano una comune radice con l'oggetto del giudizio in questione**».

3. Esecutività della condanna alle spese

Normativa

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; artt. 92 e 96 c.p.c.

In base all'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992, le spese di lite e gli onorari spettanti agli incaricati dell'assistenza tecnica sono a carico del **soccombente**.

Tuttavia, come previsto dall'art. 92, secondo comma, c.p.c., il giudice può disporre la **compensazione integrale o parziale** delle spese del giudizio nei casi di soccombenza reciproca oppure se sussistono altre gravi ed eccezionali ragioni. Ad esempio, la compensazione delle spese di lite può derivare dalla particolare complessità della fattispecie fondante la pretesa impositiva e sottoposta all'esame del Collegio giudicante.

Analogamente a quanto accade nel processo civile, il giudice può inoltre condannare il soccombente al risarcimento dei danni per responsabilità aggravata (art. 96, primo comma, c.p.c.) oppure al pagamento di una somma equitativamente determinata in aggiunta alle spese di lite (art. 96, terzo comma, c.p.c.).

Occorre precisare che la condanna alle spese o la pronuncia di compensazione possono intervenire anche nei casi di c.d. **soccombenza virtuale** ossia di estinzione del processo per cessazione della materia del contendere o rinuncia al ricorso.

In relazione al giudizio per cassazione, in caso di rigetto del ricorso il Supremo Collegio provvede anche sulle spese; nel caso di accoglimento, esso può decidere di provvedervi direttamente oppure di rimettere la decisione sulle spese di lite al giudice di rinvio.

In ambo i casi, la Corte può disporre la condanna alle spese di lite oppure la compensazione delle spese.

Inoltre, analogamente alle Commissioni provinciali e regionali, la Corte di cassazione può, su istanza di parte o d'ufficio, condannare il soccombente al pagamento di una somma equitativamente determinata in favore della Controparte (art. 96 c.p.c.).

Ai sensi dell'ultimo periodo dell'art. 15, comma 2-*bis*, del d.lgs. n. 546/1992, la condanna alle spese diviene esecutiva solo con il **passaggio in giudicato della sentenza**. Mentre l'amministrazione finanziaria procede alla riscossione a mezzo dell'iscrizione a ruolo, i privati possono ricorrere al giudizio di ottemperanza o alla procedura esecutiva ordinaria.

4. L'appello tributario

Normativa	D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 36, d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175; art. 283 c.p.c.
Prassi	Circ. MEF 21 settembre 2011, n. 1/DF, <i>Introduzione del contributo unificato nel processo tributario – Art. 37 del</i>

	<i>decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 e art. 2 del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 – Modifiche al testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115</i>
Giurisprudenza	C. cost. 26 aprile 2012, n. 109; Cass. 23 maggio 2014, n. 11470; Cass. 25 giugno 2014, n. 14421; Cass. 7 marzo 2014, n. 5388

4.1. Termini di impugnazione e forma dell'appello

Il giudizio di appello costituisce il secondo grado di giudizio del processo tributario.

Esso si svolge avanti le CTR (o Commissioni tributarie di secondo grado per Trento e Bolzano) e ha ad oggetto le sentenze di primo grado pronunciate dalle CTP (o Commissioni tributarie di primo grado).

Dal combinato disposto degli artt. 38, comma 3, e 51, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 risulta che il ricorso in appello deve essere proposto entro 60 giorni dalla data di notificazione della sentenza di prime cure ad istanza di parte (c.d. termine breve) oppure, in mancanza di quest'ultima, entro 6 mesi dalla data di pubblicazione della sentenza oggetto di impugnazione (c.d. termine lungo).

L'atto di appello è presentato dalla parte soccombente del primo grado di giudizio.

Nei casi di accoglimento o rigetto parziale del ricorso, l'interesse ad impugnare deve ritenersi sussistente in capo a tutte e due le parti. Ne discende che potrebbe aversi la contemporanea proposizione di due atti di appello avverso la medesima sentenza. Al verificarsi di tale circostanza, la parte che effettua per prima la costituzione in giudizio rappresenta l'appellante principale.

Con riguardo ai requisiti dell'atto di appello, è necessario che esso rispetti l'art. 53 del d.lgs. n. 546/1992. Tale disposizione richiede, a pena di inammissibilità:

- l'indicazione della CTR adita;
- l'indicazione dell'appellante e degli appellati;
- gli estremi della sentenza impugnata;
- l'esposizione sommaria dei fatti;

- il *petitum* e la *causa petendi*;
- la sottoscrizione.

Prescindendo dai requisiti di forma in senso stretto, occorre focalizzare l'attenzione sulla indicazione dell'«oggetto della domanda e i motivi specifici di impugnazione». Invero, l'atto di appello non può consistere nella mera riproduzione del contenuto del ricorso di primo grado ma deve indicare i vizi di illegittimità della sentenza impugnata (ad esempio, la violazione e falsa applicazione dell'art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 per avere ritenuto legittimi degli avvisi di accertamento parziali emessi in assenza dei presupposti di legge oppure la insufficienza e contraddittorietà della motivazione in violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546/1992, ecc.).

A seguito della redazione dell'atto di appello, l'appellante deve notificare copia originale dello stesso a tutte le parti del primo grado di giudizio svoltosi avanti la CTP. Nel caso in cui il gravame sia proposto dal contribuente, l'atto di appello dovrà pertanto essere notificato all'Agenzia delle entrate che ha emesso l'avviso di accertamento impugnato in primo grado.

Entro 30 giorni da tale adempimento, l'appellante è tenuto a depositare copia conforme all'originale dell'atto di appello notificato a Controparte (ed eventuali terzi chiamati in causa) presso la segreteria della CTR competente. Ovviamente, sarà cura dell'appellante allegare all'atto di appello depositato le ricevute di avvenuta notifica dello stesso alle parti del giudizio di prime cure.

Sul punto, si richiama il disposto dell'**art. 36 del d.lgs. n. 175/2014** il quale ha soppresso l'obbligo di depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Atteso che le disposizioni sui termini di impugnazione e sulla forma dell'appello sono previste **a pena di inammissibilità**, l'osservanza delle stesse è di fondamentale importanza.

Invero, ai sensi dell'art. 60 del d.lgs. n. 546/1992 l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto, indipendentemente dalla circostanza che il termine previsto dalla legge non sia ancora decorso.

4.2. Istanza di sospensione cautelare ex art. 283 c.p.c.

L'art. 49 del d.lgs. n. 546/1992, pur escludendo l'applicabilità dell'art. 337 c.p.c., non preclude l'operatività delle disposizioni di cui agli artt. 283 e 373 c.p.c., concernenti la sospensione dell'efficacia esecutiva delle sentenze impugnate di primo grado e di appello rispettivamente.

Tale norma vale quindi ad escludere solamente l'ordinario effetto non sospensivo dell'impugnazione giacché in sede processual-tributaria opera l'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992, il quale affida all'impugnazione delle sentenze un parziale effetto sospensivo sulla riscossione del tributo.

In tal senso, si è pronunciata la Corte costituzionale con la sentenza n. 109/2012 la quale ha respinto la questione di legittimità costituzionale avanzata in relazione all'art. 49 del d.lgs. n. 546/1992, affermando che «v'è la possibilità di un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione denunciata», posto che «questa Corte con la sentenza n. 217 del 2010 ha fornito una condivisibile possibilità di “rimeditazione interpretativa” dell'intera disciplina relativa alla **sospensione cautelare dell'esecuzione delle sentenze tributarie sia di primo che di secondo grado**».

Un tanto chiarito, al fine di ravvisare l'ambito di applicazione e la finalità dell'istanza cautelare di cui all'art. 283 c.p.c. occorre preliminarmente richiamare l'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992.

In base a tale disposizione, il ricorrente è chiamato al pagamento di:

- 1/3 delle maggiori imposte accertate in pendenza del giudizio di primo grado, a titolo di riscossione frazionata;
- un ulteriore 1/3 delle maggiori imposte accertate e 2/3 delle sanzioni irrogate con gli atti impositivi impugnati, dopo la sentenza della CTP che respinge il ricorso;
- il rimanente 1/3 delle maggiori imposte accertate e delle sanzioni, dopo la sentenza della CTR.

Ora, ai sensi dell'art. 283 c.p.c., «Il giudice dell'appello, su **istanza di parte, proposta con l'impugnazione principale o con quella incidentale, quando sussistono gravi e fondati motivi**, anche in relazione alla possibilità di insolvenza di una delle due parti, sospende in tutto o in parte l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata, con o senza cauzione».

Il contribuente, quindi, può chiedere la sospensione dell'efficacia della sentenza tributaria di primo grado impugnata e, a tal scopo, deve dimostrare la sussistenza dei presupposti richiesti dalla legge.

A ben vedere, l'art. 283 c.p.c. richiede che l'appellante dimostri soltanto il *periculum in mora*, ovvero il rischio di subire un pregiudizio grave ed irreparabile nel tempo necessario per far valere il diritto in via ordinaria. La norma, cioè, non subordina l'istanza cautelare alla prova da parte dell'appellante del *fumus boni juris*. Ad ogni buon conto, è corretto argomentare anche in ordine all'esistenza di tale presupposto di *fumus*.

Invero, l'evidenziazione della fondatezza dell'appello promosso tramite l'esposizione sommaria della genesi della contestazione e dei profili di

illegittimità protestati è prova indiretta della sussistenza in capo all'istante del presupposto del pregiudizio grave ed irreparabile dall'esecuzione della sentenza impugnata.

In altri termini, il requisito del *periculum in mora* nel giudizio tributario è insito nella stessa fondatezza del ricorso, giacché non vi può essere un danno ingiusto dall'esecuzione di un atto impositivo fondato; tant'è vero che, secondo autorevole dottrina processualistica, «**il fumus d'altronde è una componente della nozione più comprensiva del periculum processualmente rilevante**» (cfr. C. CONSOLO, *Della tutela cautelare del contribuente e di altri profili processuali della riscossione tributaria*, in C. CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, Giuffrè, 1992, 511 ss.).

4.3. Costituzione dell'appellato

Ai sensi dell'art. 54 del d.lgs. n. 546/1992, le parti alle quali è stato notificato l'atto di appello devono costituirsi in giudizio entro 60 giorni dalla data di avvenuta notifica nei loro confronti.

La costituzione avviene con il deposito delle **controdeduzioni all'appello** presso l'ufficio ricezione atti della CTR competente. L'appellato deve depositare sia una copia originale per i giudici sia una copia per controparte. Si segnala che le segreterie delle varie Commissioni richiedono per prassi anche talune copie cortesia degli atti e dei documenti agli stessi allegati perciò è opportuno informarsi e tenersi aggiornati sul numero di copie richieste prima di procedere alla costituzione in giudizio.

Quanto alla *causa petendi*, l'appellato deve argomentare sulla assenza dei vizi della sentenza impugnata dedotti da Controparte nell'atto di appello.

Qualora l'appellato abbia interesse a proporre appello incidentale – requisito che deve ritenersi sussistente solo in caso di soccombenza, anche parziale, della parte – egli deve presentarlo, a pena di inammissibilità, in uno con le controdeduzioni entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto di appello.

Resta salva la possibilità per la parte di proporre appello incidentale in via condizionata: il che legittimerà la CTR ad esaminare l'impugnativa solo laddove dovesse venire accolto l'appello principale sollevato da controparte.

In caso di proposizione dell'appello incidentale, egli è tenuto a individuare e motivare i vizi di illegittimità della sentenza non esaminati o ritenuti infondati dai giudici di prime cure.

Sul piano concreto, vale la pena ricordare che, ai fini del d.P.R. n. 115/2002 e successive integrazioni e modifiche, «nell'appello incidentale, il valore della controversia è costituito dalla parte della sentenza che è oggetto dell'appello stesso» (cfr. circ. MEF n. 1/DF/2011, 11).

4.4. Giudizio di appello

L'appello tributario produce un **effetto c.d. devolutivo** in quanto devolve alla CTR competente il potere-dovere di pronunciarsi sulla legittimità o illegittimità della sentenza di primo grado impugnata e, per suo tramite, sulla fondatezza o infondatezza della pretesa impositiva avanzata dall'amministrazione finanziaria con l'atto impositivo impugnato avanti la CTP.

L'ambito di cognizione dei giudici di seconde cure è però delimitato dai motivi di impugnazione della sentenza, espressi nell'atto di appello dall'appellante e nell'eventuale appello incidentale dall'appellato.

Ne consegue che è onere delle parti indicare nei propri atti tutte le eccezioni e le questioni su cui i giudici dovranno pronunciarsi.

Più precisamente, ai sensi dell'art. 56 del d.lgs. n. 546/1992, le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado devono essere riproposte altrimenti si intendono rinunciate.

Stante il **divieto dei nova in appello** di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992, le parti non possono presentare domande nuove né eccezioni (non rilevabili d'ufficio) nuove, a pena di inammissibilità delle stesse.

In altri termini, avanti la CTR è fatto divieto sia in capo al contribuente di dedurre dei vizi di illegittimità dell'atto impositivo impugnato non dedotti in primo grado sia in capo all'amministrazione finanziaria di modificare o integrare i presupposti fattuali della pretesa impositiva avanzata.

Tuttavia, diversamente da quanto previsto nel rito civile all'art. 345, terzo comma, c.p.c., è ammessa la produzione di **nuovi documenti** (art. 58, comma 2, d.lgs. n. 546/1992).

Approfondimento giurisprudenziale

Con specifico riguardo al diritto del lavoro, si reputa opportuno richiamare la sentenza n. 11470/2014, con cui la Corte di cassazione ha chiarito che la richiesta di rideterminazione delle sanzioni per l'impiego di un lavoratore

irregolare non costituisce una domanda nuova.

Nel caso di specie, l’Agenzia delle entrate aveva emesso un atto di irrogazione di sanzioni a carico di un datore di lavoro per l’impiego di un lavoratore non risultante da scritture o da altra documentazione obbligatoria. A seguito della sentenza di annullamento dell’atto impugnato, l’agenzia presentava appello e in tal sede chiedeva la riduzione delle sanzioni in conseguenza dello *ius superveniens* rappresentato da una sentenza della Corte costituzionale. Tuttavia, la CTR Venezia qualificava tale domanda un *novum in appello* e, per l’effetto, dichiarava l’appello inammissibile.

Chiamato a pronunciarsi sul punto, il Supremo Collegio ha statuito che «secondo l’orientamento di questa Corte **non costituisce domanda nuova in appello “la mera precisazione del *petitum* che si collega necessariamente all’evento iniziale di cui rappresenta il naturale sviluppo, atteso che il divieto di domande nuove in appello si riferisce a quelle che potevano essere proposte e non pure alle domande che traggono origine da una normativa o da un evento sopravvenuti”** (Cass. n. 8978 del 20063; v. anche Cass. n. 15792 del 2002, la quale precisa che “non costituisce domanda nuova ed è, pertanto, proponibile in appello, la mera variazione quantitativa del *petitum* dipendente o da una normativa sopravvenuta o da un evento anch’esso sopravvenuto e necessariamente collegato a quello iniziale”)».

Richiamando quanto già si è osservato nel primo capitolo sulla giurisdizione delle Commissioni tributarie, il **difetto di giurisdizione** deve essere eccepito nei gradi del giudizio di merito. In caso contrario, infatti, sulla questione si viene a formare il c.d. giudicato implicito e l’eccezione sollevata in sede di legittimità è dichiarata inammissibile (Cass. n. 14421/2014).

Con la sentenza n. 5388/2014, il Supremo Collegio ha tuttavia precisato che il ricorrente che nutra dei dubbi sulla giurisdizione dell’organo giudicante adito deve darne atto **sin da subito nel primo grado di giudizio**.

Difatti, nel caso in cui ometta di sollevare l’eccezione di giurisdizione e la sentenza di prime cure rigetti il suo ricorso, il ricorrente-soccombente non potrebbe proporre tale eccezione in sede di appello in base al principio del divieto di abuso del diritto nonché dei principi di correttezza e affidamento che modulano il diritto di azione.

4.5. Le sentenze di appello

Come già si è indicato nel primo paragrafo, la sentenza tributaria può essere di rito o di merito.

Con specifico riguardo alla sentenza di appello, essa è **di rito** quando dichiara l'inammissibilità dell'appello (ad esempio, per il decorso dei termini di impugnazione di cui all'art. 51 del d.lgs. n. 546/1992 oppure per la inosservanza del contenuto obbligatorio dell'atto di appello *ex* art. 53 del predetto decreto, ecc.), la estinzione del giudizio oppure il difetto di giurisdizione o competenza.

Viceversa, la sentenza di secondo grado è **di merito** quando il collegio giudicante non individua gli impedimenti processuali di cui sopra e quindi entra nel merito della vertenza, pronunciandosi sui motivi di impugnazione della sentenza di primo grado oggetto di appello.

Le sentenze di merito si distinguono dalle sentenze di rito anche sul piano degli effetti in quanto, diversamente da queste ultime, si sostituiscono alle sentenze di prime cure.

Le sentenze di appello possono altresì essere di tipo diverso ed, in specie, sentenze di **rimessione alla Commissione provinciale**.

Segnatamente, nei casi previsti dall'art. 59 del d.lgs. n. 546/1992, la CTR rimette la causa alla Commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata e, a tal fine, trasmette d'ufficio il relativo fascicolo senza necessità di riassunzione ad opera delle parti.

Art. 59

Rimessione alla commissione provinciale

1. La commissione tributaria regionale rimette la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata nei seguenti casi:
 - a) quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;
 - b) quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;
 - c) quando riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;
 - d) quando riconosce che il collegio della commissione tributaria provinciale non era legittimamente composto;

e) quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.

5. Il giudizio di ottemperanza

Normativa

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Il giudizio di ottemperanza è previsto e disciplinato dall'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992.

Per potervi dare corso è necessario disporre di una sentenza tributaria passata in giudicato.

Il ricorso deve essere redatto in doppio originale e depositato alla Commissione provinciale che ha pronunciato la sentenza di cui si intende ottenere l'esecuzione forzata oppure, negli altri casi, alla Commissione regionale.

Esso può essere proposto solo dopo che la inottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza si è per così dire cristallizzata. Ciò significa che il ricorso è proponibile a seguito del decorso del termine previsto dalla legge per l'adempimento o, in sua mancanza, scaduti 30 giorni dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale.

Quanto alla forma del ricorso, esso deve essere intestato al presidente della Commissione e contenere sia la sommaria indicazione dei fatti sia, a pena di inammissibilità, gli estremi della sentenza di cui si chiede l'ottemperanza. In base all'art. 70, comma 3, del suddetto decreto, il ricorso deve essere corredato dei seguenti allegati: copia della sentenza in parola e originale o copia autentica della messa in mora notificata, ove necessaria.

Una volta instaurato il giudizio di ottemperanza, l'ufficio è tenuto ad adempiere gli obblighi derivanti dalla sentenza nel termine di 20 giorni dall'avvenuta comunicazione.

In mancanza di adempimento, il ricorso è assegnato alla sezione che ha emesso la sentenza e il presidente della stessa fissa apposita udienza in camera di consiglio nel contraddittorio delle parti. Il Collegio adito adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza, eventualmente delegando a tal scopo un proprio componente oppure nominando un commissario *ad acta* (art. 70, comma 7).

In seguito alla esecuzione dei provvedimenti attuativi, il procedimento viene dichiarato chiuso con ordinanza.

6. Cenni sul giudizio di cassazione e di rinvio

Normativa	D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; artt. 360 e 373 c.p.c.
Giurisprudenza	C. cost. 17 giugno 2010, n. 217; C. cost. 26 aprile 2012, n. 109; Cass. 24 febbraio 2012, n. 2845; Cass. 27 giugno 2014, n. 14706

6.1. Il ricorso per cassazione

Ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 546/1992, avverso le sentenze pronunciate dalle CTR è ammesso il ricorso per cassazione per i motivi di cui ai nn. 1-5 dell'art. 360 c.p.c.

La sentenza tributaria di secondo grado può dunque essere impugnata:

1. *per motivi attinenti alla giurisdizione;*
2. *per violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza;*
3. *per violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro;*
4. *per nullità della sentenza o del procedimento;*
5. *per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.*

Come si ricava dal secondo comma dell'articolo predetto, il giudizio per cassazione è regolato secondo le disposizioni del codice di rito, nella misura in cui le stesse siano compatibili con il d.lgs. n. 546/1992.

In pendenza del ricorso per cassazione, è possibile chiedere la sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza impugnata alla CTR che l'ha emessa. La disposizione di riferimento è l'art. 373 c.p.c. il quale dispone che «Il ricorso per cassazione non sospende la esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione».

Sulla applicabilità dell'art. 373 c.p.c. al processo tributario si è pronunciata in senso affermativo la Corte costituzionale con la sentenza n. 217/2010, poi ripresa dalla sentenza n. 109/2012, cit., nella parte in cui ha statuito che:

«il contenuto normativo dell'art. 337 c.p.c. (inapplicabile al processo tributario, per l'espresso disposto della norma censurata) è costituito da una regola ("l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa") e da una eccezione alla stessa regola ("salve le disposizioni degli artt. [...] 373 [...]"); c) l'art. 373 costa anch'esso, al primo comma, di una regola (primo periodo: "Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza") e di una eccezione (secondo periodo: "Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione"); d) **l'inapplicabilità al processo tributario** – in forza della disposizione censurata – **della regola**, sostanzialmente identica, **contenuta nell'art. 337 c.p.c. e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate "eccezioni" alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospendibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione».**

Le pronunce del giudice delle leggi sono state recepite anche dalla Corte di cassazione la quale ha enucleato il seguente principio di diritto:

«Al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle Commissioni Tributarie Regionali si applica la disposizione di cui all'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare **grave e irreparabile danno**, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione. **La specialità della materia tributaria e l'esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti del *fumus boni iuris* dell'istanza cautelare e del *periculum in mora***». (Cass. n. 2845/2012).

A ben vedere, il Supremo Collegio non si è limitato a riconoscere l'ammissibilità della tutela cautelare di cui all'art. 373 c.p.c. avanti le Commissioni regionali ma ha specificato i presupposti che legittimano la stessa e l'esigenza di una loro interpretazione rigorosa.

In specie, la giurisprudenza di legittimità ha richiamato il presupposto non contemplato dalla legge del *fumus boni iuris*. Essa, pertanto, si è posta in collisione con l'art. 373 c.p.c. il quale non prevede la delibazione di fondatezza della impugnativa quale presupposto cui è subordinata la sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza di secondo grado impugnata.

Alla luce del quadro normativo e giurisprudenziale brevemente rappresentato, occorre dunque che il ricorrente deduca e dimostri la fondatezza del ricorso per cassazione promosso tramite l'esposizione sommaria della genesi della contestazione e dei profili di illegittimità protestati.

6.2. Il giudizio di rinvio

Il giudizio di rinvio è previsto e regolamentato dall'art. 63 del d.lgs. n. 546/1992.

La disposizione pone a carico delle parti l'onere di riassumere la causa entro un anno dalla pubblicazione della sentenza di cassazione, a pena di estinzione dell'intero processo.

A seconda che il rinvio venga effettuato alla Commissione provinciale o regionale, si osservano i rispettivi procedimenti e le corrispondenti discipline. In ogni caso, è richiesta, a pena di inammissibilità, la produzione di copia autentica della sentenza della Corte di cassazione che opera il rinvio.

Quanto alla natura del giudizio di rinvio, trattasi di un **giudizio "chiuso"**, ossia preordinato a sostituire una diversa statuizione a quella cassata sulla base del materiale che poteva e doveva essere acquisito nelle pregresse fasi di merito, **fatta eccezione per lo *ius superveniens* o i fatti nuovi sopravvenuti**.

Ai sensi dell'art. 63 predetto, che sostanzialmente riecheggia l'art. 394, terzo comma, c.p.c., è fatto divieto per le parti di formulare richieste diverse da quelle prese nel procedimento in cui la sentenza cassata era stata pronunciata.

Approfondimento giurisprudenziale

Sul punto, si riporta la sentenza della Corte di cassazione n. 14706/2014, in cui è stato ribadito l'indirizzo già adottato con la pronuncia n. 17690/2011, secondo cui «in sede di giudizio di rinvio, il **divieto** per le parti, stabilito dall'art. 394 c.p.c., comma 3, **di formulare nuove conclusioni, e quindi, di proporre domande ed eccezioni nuove o di prospettare nuove tesi difensive, trova deroga allorché si faccia valere la sopravvenuta formazione del giudicato esterno**, il quale, facendo stato ad ogni effetto tra le parti, deve essere preso in considerazione dal giudice del rinvio se intervenuto – come fatto impeditivo, estintivo o modificativo della pretesa azionata – in un momento successivo a quello della sua possibile allegazione nelle pregresse fasi processuali».

ADAPT LABOUR STUDIES E-BOOK SERIES

ADAPT – Scuola di alta formazione in relazioni industriali e di lavoro

1. P. Rausei, M. Tiraboschi (a cura di), **Lavoro: una riforma a metà del guado**, 2012
2. P. Rausei, M. Tiraboschi (a cura di), **Lavoro: una riforma sbagliata**, 2012
3. M. Tiraboschi, **Labour Law and Industrial Relations in Recessionary Times**, 2012
4. Bollettinoadapt.it, **Annuario del lavoro 2012**, 2012
5. AA.VV., **I programmi alla prova**, 2013
6. U. Buratti, L. Casano, L. Petruzzo, **Certificazione delle competenze**, 2013
7. L. Casano (a cura di), **La riforma francese del lavoro: dalla sécurisation alla flexicurity europea?**, 2013
8. F. Fazio, E. Massagli, M. Tiraboschi, **Indice IPCA e contrattazione collettiva**, 2013
9. G. Zilio Grandi, M. Sferrazza, **In attesa della nuova riforma: una rilettura del lavoro a termine**, 2013
10. M. Tiraboschi (a cura di), **Interventi urgenti per la promozione dell'occupazione, in particolare giovanile, e della coesione sociale**, 2013
11. U. Buratti, **Proposte per un lavoro pubblico non burocratico**, 2013
12. A. Sánchez-Castañeda, C. Reynoso Castillo, B. Palli, **Il subappalto: un fenomeno globale**, 2013
13. A. Maresca, V. Berti, E. Giorgi, L. Lama, R. Lama, A. Lepore, D. Mezzacapo, F. Schiavetti, **La RSA dopo la sentenza della Corte costituzionale 23 luglio 2013, n. 231**, 2013
14. F. Carinci, **Il diritto del lavoro in Italia: a proposito del rapporto tra Scuole, Maestri e Allievi**, 2013
15. G. Zilio Grandi, E. Massagli (a cura di), **Dal decreto-legge n. 76/2013 alla legge n. 99/2013 e circolari "correttive": schede di sintesi**, 2013
16. G. Bertagna, U. Buratti, F. Fazio, M. Tiraboschi (a cura di), **La regolazione dei tirocini formativi in Italia dopo la legge Fornero**, 2013
17. R. Zucaro (a cura di), **I licenziamenti in Italia e Germania**, 2013

18. Bollettinoadapt.it, **Annuario del lavoro 2013**, 2013
19. L. Mella Méndez, **Violencia, riesgos psicosociales y salud en el trabajo**, 2014
20. F. Carinci (a cura di), **Legge o contrattazione? Una risposta sulla rappresentanza sindacale a Corte costituzionale n. 231/2013**, 2014
21. M. Tiraboschi (a cura di), **Jobs Act - Le misure per favorire il rilancio dell'occupazione, riformare il mercato del lavoro ed il sistema delle tutele**, 2014
22. M. Tiraboschi (a cura di), **Decreto-legge 20 marzo 2014, n. 34. Disposizioni urgenti per favorire il rilancio dell'occupazione e per la semplificazione degli adempimenti a carico delle imprese - Prime interpretazioni e valutazioni di sistema**, 2014
23. G. Gamberini (a cura di), **Progettare per modernizzare. Il Codice semplificato del lavoro**, 2014
24. U. Buratti, C. Piovesan, M. Tiraboschi (a cura di), **Apprendistato: quadro comparato e buone prassi**, 2014
25. M. Tiraboschi (a cura di), **Jobs Act: il cantiere aperto delle riforme del lavoro**, 2014
26. F. Carinci (a cura di), **Il Testo Unico sulla rappresentanza 10 gennaio 2014**, 2014
27. S. Varva (a cura di), **Malattie croniche e lavoro. Una prima rassegna ragionata della letteratura di riferimento**, 2014
28. R. Scolastici, **Scritti scelti di lavoro e relazioni industriali**, 2014
29. M. Tiraboschi (a cura di), **Catastrofi naturali, disastri tecnologici, lavoro e welfare**, 2014
30. F. Carinci, G. Zilio Grandi (a cura di), **La politica del lavoro del Governo Renzi - Atto I**, 2014
31. E. Massagli (a cura di), **Il welfare aziendale territoriale per la micro, piccola e media impresa italiana. Un'indagine ricostruttiva**, 2014
32. F. Carinci (a cura di), **La politica del lavoro del Governo Renzi - Atto II**, 2014
33. S. Stefanovichj, **La disabilità e la non autosufficienza nella contrattazione collettiva italiana, alla luce della Strategia europea sulla disabilità 2010-2020**, 2014
34. AA.VV., **Crisi economica e riforme del lavoro in Francia, Germania, Italia e Spagna**, 2014
35. Bollettinoadapt.it, **Annuario del lavoro 2014**, 2014

36. M. Tiraboschi (a cura di), **Occupabilità, lavoro e tutele delle persone con malattie croniche**, 2015
37. F. Carinci, M. Tiraboschi (a cura di), **I decreti attuativi del Jobs Act: prima lettura e interpretazioni**, 2015
38. M. Soldera, **Dieci anni di staff leasing. La somministrazione di lavoro a tempo indeterminato nell'esperienza concreta**, 2015
39. M. Tiraboschi, **Labour Law and Industrial Relations in Recessionary Times**, 2015
40. F. Carinci (a cura di), **La politica del lavoro del Governo Renzi. Atti del X Seminario di Bertinoro-Bologna del 23-24 ottobre 2014**, 2015
41. F. Carinci, **Il tramonto dello Statuto dei lavoratori**, 2015
42. U. Buratti, S. Caroli, E. Massagli (a cura di), **Gli spazi per la valorizzazione dell'alternanza scuola-lavoro**, in collaborazione con IRPET, 2015
43. U. Buratti, G. Rosolen, F. Seghezzi (a cura di), **Garanzia Giovani, un anno dopo. Analisi e proposte**, 2015
44. D. Mosca, P. Tomassetti (a cura di), **La trasformazione del lavoro nei contratti aziendali**, 2015
45. M. Tiraboschi, **Prima lettura del decreto legislativo n. 81/2015 recante la disciplina organica dei contratti di lavoro**, 2015
46. F. Carinci, C. Cester (a cura di), **Il licenziamento all'indomani del d.lgs. n. 23/2015**, 2015
47. F. Nespoli, F. Seghezzi, M. Tiraboschi (a cura di), **Il Jobs Act dal progetto alla attuazione**, 2015
48. F. Carinci (a cura di), **Commento al d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81: le tipologie contrattuali e lo jus variandi**, 2015

SOCI ADAPT

ABI	Confindustria Vicenza	Fondirigenti
AgustaWestland	Confprofessioni	Gi Group
ANCC-Coop	Coopfond-Legacoop nazionale	Gruppo Manutencoop
ANCL Veneto	Cremonini	Ifoa
Angem	Day Ristoservice	IKEA Italia Retail
ANINSEI	Dussmann Service	In Job
Anmil	Ebinter	INAIL
Assoimprenditori Alto Adige	Ebiter Taranto	Isfol
Assolavoro	Edenred	Italia Lavoro
Banca Popolare dell'Emilia Romagna	Electrolux Italia	LVH-APA
Bracco Imaging	Elior Ristorazione	Manpower
Campagnolo	Enel	Marelli motori
CIA	Eni	MCL
CISL	Esselunga	Quanta
CISL FP	Farmindustria	Randstad Italia
CNA	Federalberghi	Sodexo Italia
Coldiretti	Federdistribuzione	Sodexo Motivation Solutions Italia
Confagricoltura	FederlegnoArredo	Synergie Italia Agenzia per il lavoro
Confartigianato	Federmeccanica	Telecom Italia
Confcommercio	Fedit	Tempor
Confcooperative	FIDEF	Trenkwalder
Confesercenti	FILCA-CISL	UIL
Confimi Impresa	Fincantieri	Umana
Confindustria	FIPE	Union Labor
Confindustria Bergamo	FISASCAT-CISL	
Confindustria Verona	Fondazione CRUI	

ADAPT LABOUR STUDIES E-BOOK SERIES

ADAPT – Scuola di alta formazione in relazioni industriali e di lavoro

