

ILARIA MARIANI

IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO DEGLI ENTI LOCALI

**Esame pratico e operativo
delle fasi di pre-contenzioso
e di contenzioso tributario
nell'ambito dei tributi locali**

Il testo è rivolto a tutti gli operatori dell'ufficio tributi ed è un valido manuale per affrontare le questioni più rilevanti in fase di contenzioso tributario



ISBN 978-88-7589-454-2

Diritti Riservati © 2015 HALLEY INFORMATICA

Finito di stampare nel mese di maggio 2015
presso tipolitografia Grafostil snc – Matelica (MC)

per conto di
HALLEY INFORMATICA SRL
Via Circonvallazione, 131 – 62024 Matelica (MC)
Tel. 0737 781211 – Fax 0737 787200
halleynt@halley.it – www.halley.it – www.halleyconsulenza.it

progetto grafico, redazione, impaginazione | Kindustria | info@kindustria.it

L'editore e l'autore declinano ogni responsabilità per eventuali ed involontari errori.

Tutti i diritti, compresi la traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo e/o su qualunque supporto (ivi compresi i microfilm, i film, le fotocopie, i supporti elettronici o digitali), nonché la memorizzazione elettronica e qualsiasi sistema di immagazzinamento e recupero di informazioni, sono riservati in tutti i Paesi.

Indice

Autrice	pag.	9
Introduzione	»	11
I – Soluzione semplificata della controversia: istanza di autotutela		
1.1	Introduzione	» 13
1.2	Soggetto che può presentare istanza di autotutela	» 14
1.3	Oggetto dell’istanza di autotutela	» 14
1.4	Contenuto dell’istanza di autotutela	» 15
1.5	Modalità di presentazione dell’istanza di autotutela	» 16
1.6	Istanza di autotutela generica	» 16
1.7	Istanza di autotutela tassa rifiuti	» 19
1.8	Esito dell’istanza di autotutela	» 21
1.9	Reclamo e mediazione	» 22
II – Processo tributario di primo grado: ricorso avanti la Commissione tributaria provinciale		
2.1	Introduzione	» 25
2.2	Parti del processo tributario e loro capacità di stare in giudizio	» 27
2.2.1	Parti del processo tributario	» 27
2.2.2	Capacità di stare in giudizio	» 28
2.2.3	Specifiche problematiche legate alla capacità di stare in giudizio per un Ente locale	» 31
2.3	Atti impugnabili	» 32
2.4	Redazione del ricorso	» 33

2.4.1	Requisiti essenziali del ricorso	pag. 34
2.4.2	Ricorso con istanza di discussione in pubblica udienza	» 37
2.5	Requisiti formali del ricorso. Pagamento Contributo unificato	» 39
2.5.1	Determinazione del valore del Contributo unificato	» 39
2.5.2	Determinazione del valore della lite	» 40
2.5.3	Pagamento del Contributo unificato	» 41
2.5.4	Dichiarazione del valore della lite	» 44
2.6	Termini di presentazione del ricorso	» 44
2.7	Modalità di presentazione del ricorso	» 46
2.8	Costituzione in giudizio del ricorrente	» 47
2.8.1	Identificazione della Commissione tributaria competente	» 48
2.8.2	Modalità di deposito	» 49
2.8.3	Formazione del fascicolo	» 50
2.8.4	Nota iscrizione a ruolo Commissione tributaria provinciale	» 51
2.9	Costituzione in giudizio dell'Ente resistente	» 57
2.9.1	Modello di costituzione in giudizio da parte dell'Ente resistente	» 60
2.10	Ulteriori riflessioni in tema di conteggio dei termini	» 61
2.11	Formazione fascicolo d'ufficio e assegnazione della causa	» 62
2.12	Deposito documenti e memorie	» 63
2.12.1	Deposito di documenti e memorie integrative, a seguito di deposito di documenti non conosciuti da parte della controparte	» 63
2.12.2	Deposito di documenti e memorie integrative	» 64
2.12.3	Deposito di documenti e memorie illustrative	» 65
2.12.4	Deposito di documenti illustrativi	» 66
2.12.5	Deposito di memorie illustrative	» 67
2.12.6	Deposito di brevi repliche	» 68
2.13	Sospensione dell'atto impugnato	» 69
2.13.1	Istanza di sospensione	» 70
2.14	Pagamento delle somme richieste in pendenza di giudizio	» 71
2.15	Trattazione della controversia	» 73

2.15.1	Trattazione in camera di consiglio	pag. 73
2.15.2	Trattazione in pubblica udienza	» 73
2.15.3	Rinvio dell'udienza	» 75
2.16	Deliberazione del collegio giudicante	» 76
2.17	Emissione, pubblicazione e notificazione della sentenza	» 76
2.17.1	Sentenza 24 novembre 2011, n. 239	» 77
III – Processo tributario di secondo grado: appello avanti la Commissione tributaria regionale		
3.1	Introduzione	» 83
3.2	Parti del processo tributario di secondo grado	» 83
3.3	Redazione dell'appello	» 84
3.3.1	Requisiti essenziali dell'atto di appello	» 84
3.3.2	Atto di appello	» 86
3.4	Requisiti formali dell'appello. Pagamento contributo unificato	» 89
3.5	Termini di presentazione dell'appello	» 89
3.6	Modalità di presentazione dell'appello	» 90
3.7	Costituzione in giudizio dell'appellante	» 90
3.7.1	Identificazione della Commissione tributaria competente	» 91
3.7.2	Modalità di deposito	» 91
3.7.3	Notifica presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale	» 92
3.7.4	Formazione del fascicolo	» 92
3.7.5	Nota iscrizione a ruolo Commissione tributaria regionale	» 93
3.8	Trasmissione fascicolo e copia autentica della sentenza	» 100
3.9	Costituzione in giudizio dell'appellato	» 100
3.10	Particolarità dell'atto di appello e delle controdeduzioni	» 101
3.11	Trattazione della controversia	» 102
3.12	Deliberazione del collegio giudicante	» 102
3.13	Emissione, pubblicazione e notificazione della sentenza	» 104

IV – Ulteriori gradi di giudizio

4.1	Introduzione	pag.	105
4.2	Ricorso avanti alla Corte di Cassazione	»	105
	4.2.1 Rinvio del processo e riassunzione della causa	»	106
4.3	Istanza di revocazione	»	107

V – Il nuovo processo tributario telematico

5.1	Introduzione	»	111
5.2	D.L. n. 163/2013	»	111
	5.2.1 Ambito applicativo	»	113
	5.2.2 SIGIT	»	113
	5.2.3 Formazione e sottoscrizione di atti e documenti	»	115
	5.2.4 Conferimento dell'incarico di assistenza e difesa	»	115
	5.2.5 Notificazioni e comunicazioni telematiche	»	116
	5.2.6 Indirizzo di PEC	»	117
	5.2.7 Costituzione in giudizio	»	117
	5.2.8 Atti e documenti depositati in formato cartaceo	»	118
	5.2.9 Fascicolo informatico	»	118
	5.2.10 Il verbale di udienza	»	118
	5.2.11 Sentenze, decreti e ordinanze	»	119
	5.2.12 Effettiva applicabilità del procedimento telematico	»	119
5.3	Legge delega n. 23/2014	»	120

Ilaria Mariani, dottore commercialista e revisore dei conti con studio professionale in Milano. Si occupa di consulenza societaria, contabile e fiscale rivolta a società di capitali, società di persone, studi professionali, imprenditori individuali e liberi professionisti. Affianca all'attività professionale e di ricerca quella editoriale. Collabora con diverse riviste giuridiche fiscali e contabili. Autrice di diverse pubblicazioni, per la Halley Editrice ha curato *La nuova fiscalità immobiliare* (2007).

Introduzione

In uno scenario come quello attuale, che vede il moltiplicarsi delle imposte locali, nonché una indiscussa difficoltà applicativa delle tante norme che regolano l'imposizione locale, gli Enti locali si trovano di fronte alla necessità di provvedere a una sempre più stringente ed efficace attività di controllo e a una conseguente maggiore attività di difesa in sede di contenzioso tributario.

Per questo risulta sempre più necessario che il personale dell'Ente locale o dei soggetti che lo rappresentano in giudizio conoscano bene la normativa di riferimento, contenuta nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 nella sua versione più aggiornata.

Oltre al vero e proprio contenzioso tributario, svolto innanzi alle Commissioni tributarie di diverso ordine e grado, è necessario e opportuno valutare una fase di pre-contenzioso, in cui spesso si riescono a risolvere problematiche legate a una errata interpretazione della normativa, o a una errata sua applicazione, evitando così le tempistiche e le spese di un processo tributario.

Questo volume – con taglio pratico ed operativo – si propone di esaminare dapprima le attività di pre-contenzioso, con particolare attenzione alle modalità di predisposizione di una istanza di autotutela ed alle modalità di risposta all'istanza da parte dell'Ente locale o del suo delegato; in secondo luogo, vengono esaminati i principali aspetti dell'attività contenziosa, dalla costituzione in giudizio, all'eventuale presentazione di appello, con particolare attenzione ad aspetti come competenza, impugnabilità degli atti, legittimazione processuale, computo dei termini e quant'altro.

Da ultimo si propone una breve analisi del nuovo processo tributario telematico, che proprio in questi primi mesi del 2015 sta vedendo le prime applicazioni pratiche.

I

SOLUZIONE SEMPLIFICATA DELLA CONTROVERSIA: ISTANZA DI AUTOTUTELA

1.1 Introduzione

Nel presente capitolo dell'opera, viene analizzata la fase pre-contenziosa dei rapporti fra Ente locale e contribuente.

Prima di intraprendere un vero e proprio contenzioso tributario, che si svolge innanzi alle Commissioni tributarie di diverso ordine e grado, è opportuno che il contribuente cui l'Ente locale abbia notificato una contestazione, valuti la possibilità di predisporre un'istanza di autotutela. Tale istituto attribuisce all'Amministrazione Pubblica la facoltà di annullare o revocare totalmente o parzialmente un proprio atto, se riconosciuto come illegittimo o errato.

La risoluzione della controversia in via di autotutela permette di evitare le lunghe tempistiche e le ingenti spese tipiche di una fase prettamente contenziosa, in cui viene instaurato un giudizio innanzi a una Commissione tributaria.

L'istituto dell'autotutela – previsto in via generale dall'art. 2 del Decreto del Ministero delle Finanze 11 febbraio 1997, n. 37 – è applicabile agli Enti locali per quanto espressamente previsto dall'art. 27 della Legge 18 febbraio 1999, n. 28 (che ha aggiunto il comma 1-ter dell'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564). Ogni Comune ha poi regolato le specifiche modalità applicative dell'istituto, mediante approvazione di apposito regolamento interno (a titolo di esempio, il comune di Milano ha normato l'istituto dell'autotutela mediante Regolamento comunale n. 92 del 21 ottobre 2002).

Secondo quanto previsto dall'art. 2 del Decreto del Ministero delle Finanze 11 febbraio 1997, n. 37, *«l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza neces-*

Art. 2 D.M.
11 febbraio
1997, n. 37

sità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto di imposizione, quali tra l'altro:

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

Il successivo comma 2 della norma specifica che «*non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria*».

1.2 Soggetto che può presentare istanza di autotutela

L'istanza di autotutela può – in linea generale – essere presentata da parte dei seguenti soggetti:

- contribuente in proprio;
- contribuente per il tramite di un professionista di fiducia all'uopo incaricato;
- tutore/curatore/erede del contribuente;
- amministratore del condominio, nel caso in cui l'atto contestato sia riferito ad un condominio;
- rappresentante legale, nel caso in cui l'atto contestato sia riferito ad un soggetto persona giuridica.

1.3 Oggetto dell'istanza di autotutela

L'istanza di autotutela può – in linea generale – essere presentata per contestare un qualsiasi atto impositivo ricevuto dall'Ente

locale e ritenuto illegittimo, errato o comunque contestabile nella forma o nel contenuto. In particolare, si tratta dei seguenti atti:

- avvisi di liquidazione;
- avvisi di accertamento;
- cartelle di pagamento;
- altri provvedimenti con cui il Comune abbia effettuato nei suoi confronti una qualsivoglia richiesta di pagamento.

1.4 Contenuto dell'istanza di autotutela

Benché non sia soggetta a forme particolari, l'istanza di autotutela – per poter essere correttamente esaminata dall'Ente – deve contenere le seguenti indicazioni:

- dati anagrafici completi del contribuente;
- eventuale domicilio eletto in relazione al procedimento di autotutela. Questo dato deve essere evidenziato in particolare nei casi in cui il contribuente non presenti l'autotutela in proprio, bensì tramite un professionista all'uopo incaricato, ovvero nei casi in cui il contribuente sia un soggetto persona giuridica, o comunque un soggetto che non è in grado di agire personalmente, ma deve agire per il tramite di un tutore, curatore o rappresentante;
- imposta di riferimento;
- dati completi di identificazione dell'atto oggetto di contestazione;
- descrizione – da esprimere nel modo più chiaro ed esaustivo possibile – delle motivazioni in base alle quali si ritiene che l'atto, oggetto della contestazione, sia da ritenersi illegittimo, errato o comunque contestabile nella forma o nel contenuto;
- richiesta avanzata nei confronti dell'Ente: annullamento/revoca/rettifica/sospensione.

Dati e documenti da inserire nell'istanza

L'istanza deve essere corredata di adeguata e idonea documentazione, sulla quale si fondano le richieste avanzate dal contribuente. A titolo di esempio, nel caso in cui l'Ente contesti un mancato o tardivo versamento di un'imposta, il contribuente che sostenga di aver invece tempestivamente provveduto al pagamento, deve indicare nell'istanza i dati del versamento effettuato e allegare alla stessa copia della ricevuta di versamento.

1.5 Modalità di presentazione dell'istanza di autotutela

Presentazione all'ufficio emettente l'atto

L'istanza di autotutela deve essere presentata – in carta libera – all'ufficio che ha emesso l'atto oggetto di contestazione, dal momento che la normativa prevede che il potere di annullamento, totale o parziale, di un atto spetti allo stesso ufficio che ha emesso l'atto.

Le specifiche modalità di presentazione vengono stabilite dal singolo comune, mediante il regolamento disciplinante l'istituto dell'autotutela. Per evitare spiacevoli errori, si consiglia di verificare le corrette modalità di presentazione telefonicamente o – se disponibile – tramite consultazione del sito internet del comune di riferimento.

A titolo di esempio, il Comune di Milano, con riferimento alle istanze di autotutela in materia di ICI, prevede quanto segue:

Modalità di presentazione: esempio

L'istanza può essere:

- 1) spedita per posta al Settore finanze e oneri tributari, Servizio ICI, Via Silvio Pellico, n. 16, 20121 Milano;
- 2) inviata via fax al numero 02/88454002;
- 3) consegnata al Protocollo generale del Comune di Milano, Via Larga, n. 12, dalle ore 8.30 alle ore 15.30, dal lunedì al venerdì;
- 4) consegnata all'Ufficio protocollo del Settore finanze e oneri tributari, Via Silvio Pellico, n.16, dalle ore 8.35 alle ore 15.30, dal lunedì al venerdì;
- 5) inviata telematicamente con posta certificata alla casella.protocollo@postacert.comune.milano.it.

1.6 Istanza di autotutela generica

A titolo di esempio, di seguito si riporta un fac-simile di istanza di autotutela generica, fornito dal Comune di Milano.

Al Comune di
Settore finanze e oneri tributari
Ufficio ICI/IMU



Istanza di autotutela
ex art. 2, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37
e art. ..., Regolamento comunale

Il/La Sig./ra nato/a il,
a prov.,
C.F., residente a,
prov. in via, domiciliato/a ai fini del
presente procedimento a,
via, tel.

In proprio;

oppure

assistito e/o rappresentato da:

- professionista di fiducia;
- tutore, curatore, erede;
- amministratore del condominio;
- rappresentante legale (amministratore unico, amministratore delegato, socio amministratore, etc.);

che si indica in persona di,
C.F./P.IVA,
residente a, prov.,
in via n.

OGGETTO

- Avviso/i di liquidazione n. /
- Avviso/i di accertamento n. /
- Cartella/e di pagamento n.
- Istanza di rimborso presentata in data
- Altri provvedimenti.....

CHIEDE

- annullamento/revoca;
- rettifica;
- sospensione;

PER I SEGUENTI MOTIVI

- immobile/i dichiarato con estremi catastali diversi da quelli effettivi, di seguito indicati
- errata indicazione della rendita catastale, che si rettifica in €
- immobile venduto in data con atto di rogito notaio raccolta rep.
- erronea indicazione delle quote di possesso:
- mancata applicazione della detrazione per abitazione principale
- mancata applicazione della maggior detrazione
- pagamenti regolarmente effettuati in data, di cui si allega copia;
- aliquota ridotta;
- inagibilità;
- altro

Il/La sottoscritto/a, come sopra generalizzato/a,

DICHIARA

di essere stato informato che, ai sensi dell'art. 13, Legge n. 196/2003 (Codice in materia di protezione dei dati personali), che i dati sopra riportati saranno trattati esclusivamente ai fini del procedimento per il quale sono stati richiesti.

Luogo, data

Firma

.....

1.7 Istanza di autotutela taxa rifiuti

A titolo di esempio, di seguito si riporta un fac-simile di istanza di autotutela in materia di Tarsu, fornito dal Comune di Milano.

Al Comune di
Settore finanze e oneri tributari
Ufficio taxa rifiuti



Istanza di autotutela
ex art. 2 D.M. 11 febbraio 1997 n. 37
e art. 46 del Regolamento comunale 21 ottobre 2002, n. 92

Il/La Sig./ra nato/a il
a prov.
C.F., residente a
prov. in via, domiciliato/a ai fini del
presente procedimento a,
via, tel.

In proprio;

oppure

assistito e/o rappresentato da:

- professionista di fiducia;
- tutore, curatore, erede;
- amministratore del condominio;
- rappresentante legale (amministratore unico, amministratore delegato, socio amministratore, etc.);

che si indica in persona di, C.F./P.IVA,
residente a, prov., in via n.

OGGETTO

- Avviso/i di liquidazione n. /
- Avviso/i di accertamento n. /
- Cartella/e di pagamento n.
- Istanza di rimborso presentata in data
- Altri provvedimenti.....

CHIEDE

- annullamento/revoca;
- rettifica;
- sospensione;

PER I SEGUENTI MOTIVI

- Errore sul presupposto del tributo, essendo la superficie ubicata in via n. ..., pari a mq, ovvero rientrando la stessa in classe n. ... del tributo, anziché alla n. ..., attribuita dall'Ufficio;
- Duplicazione in quanto, a partire dall'anno successivo a quello dell'avvenuta cessazione, denunciata ai sensi dell'art. 64 nel termine di mesi sei dal ricevimento della cartella opposta, il tributo è già assolto da, residente in Prov, via, C.F./P.IVA, in qualità di
- Mancata applicazione di esenzioni, detrazioni od altri benefici richiesti a termini di legge, ed in particolare
- Errore di calcolo, in particolare della superficie imponibile indicata, per provare la quale si allega planimetria;
- Errore di persona, non detenendo, né occupando a qualsivoglia titolo il bene immobile tassato;
- Errore sul presupposto del tributo, essendo l'immobile tassato inagibile od inutilizzato di fatto, ai cui fini si allega
- Trattasi di superficie esente, in quanto produttiva di rifiuti speciali non assimilati e/o tossici e/o nocivi;
- Altro



**Eventuale istanza di adesione
ex art. 34 Regolamento comunale 21 ottobre 2002, n. 62
e D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218**

Il sottoscritto istante, come sopra generalizzato, propone adesione all'avviso di accertamento gravato o nella procedura di accertamento in corso, nella misura di seguito specificata, che provvederà a versare alle scadenze di legge:

INDIRIZZO	SUP. IMPONIBILE	CAT. TASSA	TARIFFA UNITARIA	DATA INIZIO OCCUPAZIONE	DETR./ RID.	TASSA	SANZ.	INT.	TOT.

- chiede fin d'ora la rateazione delle somme iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 8 del vigente regolamento comunale;
- altro

Il/La sottoscritto/a, come sopra generalizzato/a,

DICHIARA

di essere stato informato che, ai sensi dell'art. 13, Legge n. 196/2003 (Codice in materia di protezione dei dati personali), che i dati sopra riportati saranno trattati esclusivamente ai fini del procedimento per il quale sono stati richiesti.

Luogo, data

Firma

.....

1.8 Esito dell'istanza di autotutela

L'Amministrazione – dopo l'opportuna analisi dell'istanza e dopo aver preso le opportune decisioni, relative all'accoglimento o meno dell'istanza – comunica l'esito dell'istanza di autotutela al contribuente, con un atto che riporta la decisione assunta (accoglimento/non accoglimento dell'istanza) e i motivi della decisione assunta.

In caso di accoglimento dell'istanza, l'atto impugnato viene annullato totalmente (in caso di accoglimento totale della richiesta del contribuente) o soltanto modificato (in caso di accoglimento parziale della richiesta del contribuente). In seguito all'accoglimento dell'istanza, a seconda dei casi, il contribuente potrà essere tenuto ad effettuare l'eventuale parziale/totale versamento di quanto dovuto.

Caso di accoglimento istanza

È da notare che la presentazione dell'istanza di autotutela non pregiudica, né sospende, la facoltà di presentare ricorso avverso l'atto ritenuto illegittimo.

Presentazione ricorso

Nel caso in cui, entro i termini di presentazione del ricorso avanti la Commissione tributaria, l'Ente non abbia provveduto a dare risposta (positiva o negativa che sia) all'istanza di autotutela, il contribuente che intenda procedere in sede contenziosa, deve presentare regolare ricorso, con le modalità ordinarie di cui

ai successivi capitoli, per evitare di incorrere in decadenze per superamento dei termini perentori di legge.

Annul-
lamento atto
illegittimo

L'annullamento dell'atto illegittimo può essere effettuato anche se è pendente il giudizio, o se l'atto è divenuto ormai definitivo per decorso dei termini per ricorrere, e anche se il contribuente ha presentato ricorso e questo è stato respinto per motivi formali (inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità) con sentenza passata in giudicato.

L'annullamento dell'atto illegittimo comporta automaticamente l'annullamento degli atti a esso consequenziali (a titolo di esempio, l'annullamento di un avviso di accertamento ritenuto infondato comporta l'annullamento della conseguente iscrizione a ruolo e delle relative cartelle di pagamento) e l'obbligo di restituzione delle somme riscosse sulla base degli atti annullati.

Caso di non
accoglimen-
to istanza

In caso di non accoglimento dell'istanza, il contribuente – se ancora nei termini di legge – può presentare ricorso avverso l'atto ritenuto illegittimo, errato o comunque contestabile nella forma o nel contenuto, presso la Commissione tributaria provinciale competente, instaurando così un vero e proprio processo di contenzioso tributario.

1.9 Reclamo e mediazione

È necessario precisare inoltre che per le controversie di valore non superiore a euro 2.000,00 – che non rientrino però fra quelle inerenti il recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una “decisione di recupero” della Commissione Europea, di cui all'art. 47-bis – e siano relative ad atti dell'Agenzia delle Entrate, chi intenda agire in giudizio deve preliminarmente presentare reclamo. Secondo quanto previsto dall'art. 17-bis del D.Lgs. 546/1992, il reclamo è infatti condizione di procedibilità del ricorso. La procedura per la presentazione del reclamo è disciplinata dal succitato art. 17-bis come segue:

Art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992

1. 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 ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.

2. La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia 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.

3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.

4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.

5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.

7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, nè l'eventuale proposta di mediazione, 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. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.

9. 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.

9-bis. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2.

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

II

PROCESSO TRIBUTARIO DI PRIMO GRADO: RICORSO AVANTI LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

2.1 Introduzione

Nel caso in cui il contribuente ritenga che un atto, emesso nei suoi confronti da parte di un Ente locale, sia illegittimo, errato o comunque contestabile nella forma o nel contenuto, può – con o senza preventiva presentazione di istanza di autotutela (oggetto di analisi nel precedente capitolo I) – presentare ricorso avverso tale atto innanzi alla Commissione tributaria provinciale competente per territorio, secondo quanto stabilito dall'art. 20 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, chiedendo l'annullamento totale o parziale dell'atto ricevuto dall'Ente.

Art. 20,
D.Lgs. n.
546/1992

Per tutte le liti tributarie (riguardino esse tributi erariali, comunali o provinciali), esistono, dopo la riforma del contenzioso entrata in vigore dal 1° aprile 1996, due gradi di giudizio:

- primo grado: processo tributario svolto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale competente per territorio;
- secondo grado: processo tributario svolto dinanzi alla Commissione tributaria regionale competente per territorio. In questo caso il procedimento riguarda l'impugnazione della decisione emessa dalle Commissioni tributarie provinciali che abbiano sede nella circoscrizione della Commissione tributaria regionale.

Gradi di
giudizio

Il terzo grado di giudizio avanti la Commissione tributaria centrale è stato invece abolito dal 1996, quando è stata abolita la Commissione tributaria centrale (dinanzi alla quale, però, continuano ad essere decisi tutti i giudizi proposti fino alla data del 1° aprile 1996, che risultino ancora pendenti).

Rimane comunque sempre la possibilità di impugnare la decisione della Commissione tributaria regionale con ricorso avanti la Suprema Corte di Cassazione (presso la quale vi è una Sezione tributaria specializzata).

Valutazioni
sull'instaurazione di
un processo
tributario

Tornando specificamente alla disciplina del processo tributario, si ribadisce che il contribuente – nel decidere se proporre o meno ricorso avverso un atto impositivo ricevuto – deve tenere presente, oltre alla pretesa illegittimità dell'atto, anche variabili di opportunità, legate ai costi di un ricorso tributario (assistenza del professionista, oneri relativi alla presentazione degli atti in Commissione) nonché ai tempi di un giudizio tributario (il processo può durare anni da quando il contribuente presenta il suo primo atto, ovvero il ricorso).

Nella valutazione dell'opportunità o meno di procedere alla instaurazione di un processo tributario è infine opportuno tenere presente che, se da un lato il legislatore cerca di dare maggiori garanzie ai contribuenti (a questi nel giudizio di primo grado viene concessa la possibilità di richiedere la sospensione degli atti impugnati; agli stessi viene data la possibilità di promuovere un giudizio di ottemperanza per obbligare gli uffici a rispettare una decisione emessa dalle Commissioni a proprio favore, ecc...) e maggiore celerità ai processi (gli stessi infatti in gran parte dei casi si svolgono in camera di consiglio attraverso l'esame dei documenti presentati dalle parti), dall'altro prevede precise formalità e adempimenti da rispettare (un processo o un singolo atto possono essere dichiarati inammissibili, nel caso in cui non rispettino i requisiti formali stabiliti dalla norma; in caso di inattività delle parti, il processo può essere dichiarato estinto d'ufficio, ecc...).

Una volta effettuate tutte le valutazioni del caso, se il contribuente decide di promuovere un ricorso tributario innanzi alla Commissione tributaria provinciale, deve procedere seguendo gli step che vengono descritti nel prosieguo dell'opera, citando in giudizio l'Autorità che ha emesso l'atto che il contribuente impugna. L'Amministrazione che ha emesso l'atto oggetto di contestazione potrà scegliere di resistere nel giudizio, affermando la legittimità del proprio atto, ovvero rimanere contumace, attendendo comunque l'esito del giudizio e la decisione del giudice.

Ente locale
come
contribuente

È opportuno notare che può verificarsi anche l'ipotesi in cui sia l'Amministrazione a dover agire in giudizio contro altra Amministrazione e quindi a promuovere direttamente l'azione. Si pensi ad esempio, al caso in cui un Ente locale si trovi ad essere soggetto passivo di un'imposta statale; in tal caso, l'Ente locale può trovarsi nella situazione del "contribuente", a dover ricorrere avverso un atto emesso dallo Stato, se ritiene che lo stesso

sia illegittimo, errato o comunque contestabile nella forma o nel contenuto.

A tal fine, potrà quindi essere utile, anche per i soggetti che rappresentano l'Amministrazione, approfondire tutte le tematiche del contenzioso, sia dal punto di vista dell'attore ricorrente, sia da quello del convenuto resistente.

2.2 Parti del processo tributario e loro capacità di stare in giudizio

In via preliminare, è necessario verificare quali possano essere le parti del processo tributario e quale sia la loro capacità di stare in giudizio.

2.2.1 Parti del processo tributario

L'art. 10, del D.Lgs. n. 546/1992 definisce “parti” del processo innanzi alle Commissioni tributarie i seguenti soggetti:

- parte ricorrente: il contribuente, – persona fisica o giuridica – cui è stato notificato l'atto oggetto di contestazione; parte necessariamente attiva nel processo, che propone il ricorso e che chiede in nome proprio il provvedimento del giudice; Parte ricorrente
- parte resistente: l'autorità (Agenzia delle Entrate/Agenzia delle Dogane/Ente locale/agente alla riscossione) che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto; parte non necessariamente attiva nel processo, dal momento che – come vedremo nel prosieguo dell'opera – può decidere di non costituirsi in giudizio, rimanendo quindi parte del processo, nei cui confronti si dispiegano gli effetti della decisione conclusiva, ma non presente nel processo in modo attivo. Parte resistente

Come sopra accennato, è il caso di ricordare che in alcune ipotesi – seppur meno frequenti – può verificarsi che il contribuente ricorrente, che instaura un giudizio dinanzi alla Commissione tributaria, sia una Autorità amministrativa (ad esempio un Ente locale), contro un'altra Autorità amministrativa (Agenzia delle Entrate/Agenzia delle Dogane/agente di riscossione).

2.2.2 Capacità di stare in giudizio

Art. 11,
D.Lgs. n.
546/1992

La normativa relativa alla capacità di stare in giudizio delle parti del processo tributario è dettata dall'art. 11 del D.Lgs. n. 546/1992 come segue.

a) Parte ricorrente, contribuente

Fermo restando le comuni regoli della rappresentanza dettate dal Codice di Procedura Civile per i soggetti minori o incapaci e per le persone giuridiche, la norma prevede che il contribuente possa stare in giudizio e compiere tutti gli atti processuali personalmente o mediante un procuratore generale o speciale.

Art. 12,
eccezioni
assistenza
difensore
abilitato

Il successivo art. 12 specifica però che il contribuente deve essere assistito in giudizio da un difensore abilitato, a meno che non ricorra una delle seguenti eccezioni:

- controversia di valore inferiore a euro 2.582,28;
- controversia promossa da soggetto abilitato alla assistenza tecnica.

Procura
alla lite

Al difensore abilitato deve essere conferita regolare procura alla lite, che deve essere redatta per iscritto ed avere la seguente forma:

- 1) sottoscrizione del contribuente, richiesta a pena di inammissibilità del ricorso (nel caso in cui il ricorrente sia una persona giuridica, la procura deve contenere le generalità della persona fisica con poteri di rappresentanza legale, che rilascia e sottoscrive la procura);
- 2) carattere speciale, dovendo la procura essere conferita per un determinato processo tributario, e non avendo invece essa valore se conferita in via generale;
- 3) conferimento mediante una delle seguenti modalità:
 - atto pubblico;
 - scrittura privata autenticata;
 - scrittura apposta in calce o a margine dell'atto processuale, sottoscritta dalla parte e autenticata del difensore cui la procura è conferita;
 - orale, in sede di pubblica udienza;
 - scrittura privata non autenticata, valida però solo nell'ipotesi prevista dall'art. 11, comma 1 del D.Lgs. n. 546/1992, ovvero nel caso di conferimento della procura a un parente, o affine

entro il IV grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica.

b) Assistenza tecnica

Come sopra precisato, le parti che intervengono nel giudizio devono essere assistite da un difensore abilitato, scelto fra soggetti appartenenti a diverse categorie.

Sono abilitati alla difesa senza limitazioni legate alla materia del contendere i seguenti soggetti:

- gli avvocati iscritti al proprio ordine professionale (sono esclusi i praticanti procuratori, anche quando gli stessi siano abilitati al patrocinio innanzi agli ordini giudiziari minori);
- i dottori commercialisti ed esperti contabili iscritti al proprio ordine professionale¹;
- i soggetti iscritti in elenchi da tenersi presso l'Amministrazione finanziaria, individuati con decreto del Ministero delle Finanze;
- gli impiegati della carriera dirigenziale, direttiva e di concetto della Amministrazione finanziaria;
- gli ufficiali della Guardia di finanza, con almeno venti anni di servizio, e collocati a riposo;
- i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993, negli elenchi degli esperti tributari tenuti dalle Camere di Commercio, e in possesso di laurea in giurisprudenza, economia ed equipollenti;
- i funzionari delle associazioni di categoria, iscritti, alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 545/1992, negli elenchi tenuti dall'Intendenza di finanza competente per territorio².

Categorie abilitate alla difesa senza limitazioni

Sono invece abilitati alla difesa con limitazioni legate alla materia del contendere i seguenti soggetti:

- 1) i consulenti del lavoro (per le materie concernenti le ritenute alla fonte e gli obblighi dei sostituti d'imposta);

Categorie abilitate alla difesa con limitazioni

1) Non è chiaro il motivo per cui la normativa non preveda la possibilità di difesa dinanzi alle Commissioni tributarie da parte dei notai

2) Il Ministero delle Finanze, con Circolare 18 dicembre 1996, n. 291 ha chiarito che i funzionari delle associazioni di categoria possono prestare assistenza tecnica solo nei confronti degli aderenti alle associazioni dalle quali dipendono, che risultino associati al momento dell'instaurazione della controversia. Oltre a ciò, la circolare precisa che la sussistenza dei requisiti personali dei funzionari, quale il possesso dell'idoneo titolo di studio, debba essere attestato, per ogni giudizio e a pena d'inammissibilità, nel ricorso introduttivo del giudizio medesimo.

- 2) gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori in agraria, gli agronomi e i periti agrari (per alcune materie concernenti i redditi dei terreni e dei fabbricati).

Da notare che nel caso in cui la procura sia conferita ad un soggetto non abilitato alla difesa (ovvero abilitato esclusivamente per una specifica materia del contendere, non coincidente con quella oggetto del ricorso), il ricorso è nullo e la nullità investe ogni atto processuale successivo. In tal senso si è pronunciata la Corte di Cassazione, con la sentenza 12 giugno 2000, n. 7966 che ha affermato la nullità di un ricorso sottoscritto da un geometra incaricato dal contribuente per materia esclusa dalla sua competenza. La nullità ha investito ogni successivo atto processuale ed a nulla è valsa la successiva costituzione di un difensore abilitato senza limitazione per materia, in quanto la Suprema Corte ha ritenuto non ricorrente, nella specie, la scusabilità dell'errore.

Corte di
Cassazione:
nullità del
ricorso

c) Parte resistente, Autorità amministrativa

La norma prevede che solo il Ministero delle Finanze (Agenzia delle Entrate/Agenzia delle Dogane) e l'Ente locale possano stare in giudizio autonomamente. Ne deriva che l'agente alla riscossione – come il contribuente ricorrente – deve stare in giudizio con l'assistenza di un difensore tecnico, secondo le medesime modalità stabilite per il contribuente.

Ammini-
strazione
finanziaria

Quanto all'Amministrazione finanziaria (Agenzia delle Entrate/Agenzia delle Dogane), l'art. 11, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce che *«l'Ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata»*.

Ente
locale

Quanto all'Ente locale, invece, il successivo comma 3 della norma stabilisce che *«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»*. Il dirigente dell'Ufficio tributi potrà poi legittimamente delegare – anche in via generale – un funzionario dell'Ente preposto al reparto competente (così è stato esplicitamente riconosciuto dalla Corte di Cassazione, con la sentenza 18 ottobre 2011, n. 21546).

2.2.3 Specifiche problematiche legate alla capacità di stare in giudizio per un Ente locale

In tema di contenzioso inerente l'applicazione dei tributi locali, sia la dottrina che la giurisprudenza – benché non sempre siano state unanimi – oggi sono relativamente concordi nel ritenere ammissibile che il giudizio tributario sia promosso non nei confronti dell'Ente locale impositore, bensì nei confronti di società affidatarie del servizio di accertamento e riscossione dei tributi stessi, ex art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997.

Fra le altre, si veda la sentenza 13 agosto 2004, n. 15864: *«in tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), nel caso in cui il servizio di accertamento e di riscossione della tassa sia stato affidato dal comune in concessione, la competenza territoriale in ordine alla controversia relativa ad avviso di accertamento emesso dal concessionario va individuata non in relazione alla sede del comune concedente, bensì alla sede del concessionario, atteso che questi subentra nei diritti e negli obblighi del comune verso i contribuenti ed è dunque il soggetto legittimato a resistere all'impugnazione del predetto atto impositivo»*. O ancora la sentenza della Corte di Cassazione, 21 gennaio 2008, n. 1138, che in tema di ICI ha affermato che *«qualora il comune, in applicazione dell'art. 52 D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, che regola la potestà regolamentare generale delle province e dei comuni in materia di entrate, anche tributarie, affidi il servizio di accertamento e riscossione della tassa, mediante apposita convenzione, ai soggetti terzi indicati nelle norme suddette, il potere di accertamento del tributo spetta non già al comune, ma al soggetto concessionario, ai quali è pertanto attribuita anche la legittimazione processuale per le relative controversie»*.

Dello stesso parere è l'Amministrazione finanziaria, che con la Circolare 23 aprile 1996, n. 98/E – riferita all'imposta comunale sulla pubblicità, al diritto sulle pubbliche affissioni ed alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche – ha affermato che quando *«il relativo servizio di accertamento e riscossione sia stato affidato in concessione (...) legittimato a stare in giudizio sarà lo stesso concessionario che (...) subentra al comune in tutti i diritti ed obblighi inerenti la gestione del servizio»*.

Sentenza
TOSAP n.
15864/2004

Sentenza
Corte di
Cassazione
n. 1138/2008

Circolare
Agenzia
delle Entrate
n. 98/E/1996

Ente rappresentato dal dirigente ufficio tributi

Altra problematica, relativa alla capacità di stare in giudizio dell'Ente locale, concerne l'ipotesi in cui l'Ente venga rappresentato in giudizio dal dirigente dell'Ufficio tributi come consentito dall'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992. Può verificarsi il caso in cui il dirigente dell'Ufficio tributi – che solitamente dispone di una delega interna, che lo legittima alla gestione dei rapporti tributari nella loro totalità – fraintendendo la natura e la portata della propria delega, si ritenga legittimato anche a rappresentare in giudizio gli interessi dell'Ente locale.

Delega e autorizzazione Giunta comunale

In realtà tale legittimazione non sussiste affatto: per stare in giudizio il dirigente deve avere infatti una specifica delega, rilasciata dal Sindaco, previa autorizzazione dalla Giunta. La stessa costituzione nel singolo giudizio deve essere autorizzata con una specifica delibera della Giunta comunale, la c.d. “delibera ad litem”. Ciò salvo il caso in cui lo Statuto dell'Ente non preveda che la costituzione in giudizio sia disposta con determina dirigenziale; in tal caso non sarà necessaria una specifica delibera della Giunta per ciascun giudizio, ma sarà sufficiente una specifica determina dirigenziale.

Sentenza n. 15029/2014

In merito alla capacità del dirigente/funziionario di rappresentare legittimamente in giudizio l'Ente locale, recentemente la Corte di Cassazione – con sentenza 2 luglio 2014, n. 15029 – ha dichiarato che in caso di carenze di delega nei confronti del soggetto firmatario, il giudice non può immediatamente dichiarare l'inammissibilità del ricorso, ma deve dare alla parte un termine di tempo entro il quale provvedere alla regolarizzazione. La Corte ha sostenuto inoltre che sia onere del contribuente ricorrente rilevare l'eventuale posizione abusiva del firmatario dell'atto e non invece onere del giudice rilevare d'ufficio tale circostanza

2.3 Atti impugnabili

Art. 19, D.Lgs. n. 546/1992

Ancora in via preliminare, è necessario verificare se l'atto ricevuto e oggetto di contestazione sia compreso fra gli atti nei cui confronti è possibile ricorrere, ovvero, secondo quanto stabilito dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992:

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

- e) avviso di mora;
- f) iscrizione di ipoteca sugli immobili, di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973;
- g) fermo dei beni mobili registrati, di cui all'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973;
- h) atto relativo alle operazioni catastali;
- i) rifiuto, espresso o tacito, alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie, interessi o altri accessori non dovuti;
- j) diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- k) ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

L'elenco degli atti impugnabili, inizialmente interpretato in dottrina e in giurisprudenza come "tassativo", da tempo ormai è stato interpretato dalla giurisprudenza di merito quale elenco solo indicativo, a cui, per analogia, devono essere aggiunti «*tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva*», quale che sia la forma dell'atto (Corte di Cassazione, Civ., S.U., 24 luglio 2007, n. 16293).

Sentenza n. 16293/2007: aggiunta di atti necessari per l'impugnabilità

In questa logica, risulta controversa l'impugnabilità, ad esempio, di un estratto ruolo che il contribuente abbia autonomamente richiesto al Concessionario per verificare la sussistenza di eventuali pendenze a proprio carico. La giurisprudenza ha ritenuto tale atto non impugnabile in quanto atto solo interno, che non viene comunicato al contribuente e non ha quindi una data certa (la data di comunicazione/notificazione), a decorrere dalla quale si possa computare il termine perentorio entro il quale è possibile proporre ricorso.

Una volta verificata la capacità di stare in giudizio ed identificato l'atto come "impugnabile", si può procedere con l'instaurazione del processo tributario.

2.4 Redazione del ricorso

Il ricorso del contribuente alla Commissione tributaria provinciale è l'atto introduttivo del processo. Tale atto svolge una duplice funzione:

Funzioni

- *vocatio in ius*, in quanto costituisce la chiamata in giudizio nei confronti dell'ufficio che ha emesso l'atto oggetto del ricorso;

- *edictio actionis*, in quanto esprime la domanda di tutela giurisdizionale rivolta al giudice.

Il ricorso – per essere ammissibile e svolgere la sua funzione di introduzione del giudizio – deve essere redatto nel rispetto dei requisiti formali ed essenziali stabiliti dalla normativa di riferimento.

2.4.1 Requisiti essenziali del ricorso

Art. 18, D.Lgs. n. 546/1992	I commi 1 e 2 dell'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992 elencano i requisiti essenziali (la mancanza o errata indicazione dei quali è causa di inammissibilità) del ricorso:
Commissione tributaria provinciale	1) indicazione della commissione tributaria provinciale cui il ricorso è diretto – ovvero quella territorialmente competente, cioè quella nel cui ambito ha sede l'Ufficio che ha emesso l'atto oggetto di contestazione;
Parte ricorrente	2) indicazione della parte ricorrente, del suo legale rappresentante (se si tratta di un soggetto persona giuridica), del suo tutore (se si tratta di un soggetto persona fisica minore o interdetto), con precisazione dei dati anagrafici completi, comprensivi di residenza, o sede legale, o domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché di codice fiscale e indirizzo di posta certificata ³ ;
Parte resistente	3) indicazione della parte resistente o “controparte”, ovvero dell'ufficio del Ministero delle Finanze ⁴ o dell'Ente locale o del Concessionario del servizio di riscossione, nei cui confronti

3) L'indicazione della PEC (posta elettronica certificata) del ricorrente è stata introdotta dall'art. 2, comma 35-quater, lett. a) del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 convertito con modificazioni dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148, con effetto dal 17 settembre 2011. Da notare che l'eventuale omissione di tale elemento non solo non comporta l'inammissibilità del ricorso, ma, ad oggi, non risulta nemmeno sanzionata.

4) Da notare che – con riferimento ai casi in cui controparte sia l'Agenzia delle Entrate – è necessario identificare esattamente la Direzione Provinciale di riferimento, dal momento che le stesse hanno – dal 2010 – sostituito gli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate. Solitamente le Direzioni Provinciali sono ripartite in:

- ufficio territoriale, competente per le attività di informazione ed assistenza, di gestione delle imposte dichiarate e di controllo formale;
- ufficio controlli, competente per le funzioni di controllo e accertamento;
- ufficio legale, competente per le attività di contenzioso, con riferimento a tutta la Direzione Provinciale.

- il ricorso è proposto, in quanto soggetto che ha emesso l'atto oggetto di contestazione, ovvero non ha emesso l'atto richiesto dal contribuente (in caso di "silenzio rifiuto");
- 4) indicazione dell'atto impugnato. È necessario riportare nel ricorso gli estremi dell'atto impugnato (tipologia dell'atto, numero e data), in modo che lo stesso sia univocamente identificabile. In caso di ricorso avverso "silenzio-rifiuto", è necessario indicare in modo chiaro tale dicitura all'interno del ricorso⁵;
- 5) indicazione dell'oggetto della domanda (*petitum*). Tale elemento è fondamentale nella predisposizione del ricorso, dal momento che il giudice tributario, nel caso di specie, non ha la possibilità di modificare, né tanto meno di ampliare, la richiesta del ricorrente. La Commissione tributaria può motivare la propria decisione in modo diverso rispetto a quanto proposto dal ricorrente, ma è vincolata dall'oggetto del *petitum* e non può pronunciarsi su domande diverse rispetto a quelle avanzate dal contribuente; in caso contrario, la sentenza potrebbe essere impugnata dalla controparte per extra o ultra petizione. È dunque opportuno che – dopo una attenta analisi dell'atto impugnato – il ricorrente indichi, fin dall'inizio, in modo chiaro, le richieste che avanza (annullamento totale o parziale/rimborso/sospensione/pagamento delle spese di lite o altro). Per completezza è eventualmente possibile indicare le richieste avanzate "in via preliminare" (quando si richiede l'esame di questioni preliminari), "in via principale" (riferite al merito della contestazione) ed "in prima subordinata". In tal modo il giudice – se non ritiene di accogliere pienamente le richieste del ricorrente – potrà accogliere le richieste anche solo parzialmente⁶;
- 6) indicazione dei motivi (*causa petendi*), ovvero le ragioni, in fatto ed in diritto, su cui si fonda la domanda del ricorrente. Le

Atto
impugnato

Oggetto
della
domanda

Motivi della
domanda

-
- 5) La giurisprudenza sostiene che siano ammissibili anche le seguenti due tipologie di ricorso:
- ricorso cumulativo – promosso avverso più atti distinti, emessi nei confronti del medesimo contribuente;
 - ricorso collettivo – promosso da diversi soggetti, avverso diversi atti loro destinati, ma riguardanti la medesima richiesta.
- 6) A titolo di esempio, il contribuente può richiedere:
- in via preliminare, l'annullamento dell'atto oggetto di contestazione per vizi di forma;
 - in via principale, l'annullamento dell'atto oggetto di contestazione per errata applicazione della norma impositiva;
 - in via subordinata, la riduzione delle sanzioni irrogate con l'atto oggetto di contestazione.

motivazioni devono essere esposte in modo chiaro ed esaustivo⁷. Come per l'oggetto della domanda, anche la motivazione non può essere integrata in un secondo momento, ma rimane cristallizzata, così come esposta nel ricorso introduttivo. Tanto più che nel procedimento tributario è prevista solo in pochi casi eccezionali la possibilità di presentare memorie successive rispetto al ricorso introduttivo, che possono comunque avere esclusivamente carattere esplicativo, e mai integrativo, rispetto al ricorso introduttivo.

Sottoscrizione del ricorrente o del legale rappresentante

Il successivo comma 3 del medesimo articolo stabilisce – ancora a pena di inammissibilità del ricorso – che il ricorso debba contenere la sottoscrizione del ricorrente o del suo legale rappresentante (se il ricorso viene presentato in proprio⁸) ovvero del suo difensore⁹ (se il ricorso viene presentato con l'assistenza del difensore). La norma specifica che la sottoscrizione deve essere apposta sia sull'originale del ricorso, sia sulle copie, destinate alle parti del giudizio.

Inammissibilità

In base a quanto stabilito dal successivo comma 4 della norma, le indicazioni contenute nei commi 1 e 2 (ad eccezione di quella relativa al codice fiscale del contribuente) e la corretta sottoscrizione del ricorso di cui al comma 3 sono tassativamente previste, tanto che la loro mancanza o incompletezza determina l'inammissibilità del ricorso.

Da sottolineare il fatto che tale inammissibilità può essere rilevata d'ufficio dal giudice tributario – ex art. 22, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992 – in ogni stato e grado del giudizio, e non è sanabile.

7) Da notare che copiosa giurisprudenza ha ritenuto inammissibili ricorsi in cui ha valutato che la motivazione fosse troppo generica, o anche riportata *per relationem*, ovvero facendo riferimento ad altro ricorso del medesimo ricorrente, risultante ancora pendente.

8) Come già precisato, il ricorso può essere presentato in proprio esclusivamente nelle due seguenti ipotesi:

1) controversie minori, di cui all'art. 12 commi 5 e 6 del D.Lgs. n. 546/1992;

2) controversie instaurate da parte di soggetti abilitati alla difesa innanzi alle Commissioni tributarie (a titolo di esempio, può proporre ricorso in proprio un contribuente che svolga l'attività di dottore commercialista).

9) La nomina dell'eventuale difensore deve essere indicata nel ricorso mediante procura notarile, indicazione in calce ovvero indicazione a margine.

2.4.2 Ricorso con istanza di discussione in pubblica udienza

Commissione tributaria provinciale di



Ricorso con istanza di discussione in pubblica udienza

Per il Sig., nato a
 il, con domicilio fiscale in,
 C.F., rappresentato e difeso per procura a margine
 (o *in calce*) del presente atto da
 (C.F.:, fax, indiriz-
 zo di posta elettronica certificata:),
 presso il cui studio in,
 via n. ha eletto domicilio.
*(Il D.L. 6 luglio 2011 n. 98, in G.U., 6 luglio, n. 155, ha previsto l'obbligo di
 indicare nell'atto introduttivo di un giudizio l'indirizzo di posta elettronica
 certificata e il numero di fax del difensore, pena la sanzione pari al 50%
 del contributo unificato da pagarsi per quel giudizio. La stessa sanzione è
 prevista anche in caso di omissione dell'indicazione del codice fiscale della
 parte che introduce il giudizio.)*

RICORRENTE

NEI CONFRONTI

dell'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di,
 in persona del Direttore e legale rappresentante *pro tempore*

PER OTTENERE

La declaratoria di nullità o di illegittimità, e/o l'annullamento di (*indi-
 care l'atto dell'Amministrazione finanziaria che si intende impugnare*)
 notificato il, relativo al periodo di imposta
*(Il ricorso deve contenere una breve premessa, l'esposizione dei fatti per
 cui si presenta ricorso, nonché i motivi di diritto, e gli eventuali di merito,
 alla base del ricorso medesimo. Di seguito si faranno dei brevi esempi.)*

PREMESSA

*(Ripercorrere la storia del controllo fiscale effettuato nei confronti del
 contribuente, indicare le basi su cui è stato fatto, che cosa la Guardia di
 Finanza, o direttamente l'ufficio, contesta nel processo verbale di contesta-
 zione e tutte le circostanze che si ritengono opportune.)*

FATTO

L'Ufficio in data ha notificato al ricorrente un recuperando a tassazione redditi per euro e conseguentemente rettificando:

- (indicare le maggiori imposte accertate)
-
-

oltre relative sanzioni ed interessi per il periodo di imposta
(Nella sezione "fatto" è opportuno ripercorrere le conclusioni cui è giunto l'Ufficio e le richieste da questo fatte.)

Avverso il citato atto, il ricorrente, rappresentato e difeso dal sottoscritto, propone ricorso per i seguenti motivi di

DIRITTO

(Sollevare le opportune eccezioni di diritto ed eventualmente quelle di merito.)

Il ricorrente, come sopra rappresentato e difeso, chiede che il presente ricorso venga accolto e che l'atto venga dichiarato nullo, o annullato per tutti i motivi esposti nel presente ricorso. Con vittoria di spese ed onorari.

CHIEDE LA DISCUSSIONE IN PUBBLICA UDIENZA

Si allegano, alla copia del ricorso depositato in CTP, i seguenti documenti già richiamati nel testo:

- allegato 1
- allegato 2
- allegato 3
-

Ai fini della normativa sul contributo unificato si dichiara che il valore della presente causa è di € (quindi ricompreso nelle controversie di valore fino a €) e pertanto il relativo contributo è di €
(L'art. 37 del D.L. n. 98 del 2011 ha introdotto anche nel giudizio tributario l'obbligo di versamento del contributo unificato, che varia a seconda dello scaglione in cui rientra il valore della controversia.)

....., lì

Sottoscrizione del difensore

.....

Il sottoscritto difensore dott./avv. attesta, ai sensi dell'art. 22, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, che la presente copia del ricorso, depositata presso Codesta On.le Commissione tributaria, è conforme a quella consegnata/spedita all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di

Sottoscrizione del difensore

.....

2.5 Requisiti formali del ricorso. Pagamento Contributo unificato

A decorrere dal 7 luglio 2011, i ricorsi devono essere assoggettati a contributo unificato, secondo quanto stabilito dal testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia (TUSG), di cui al D.P.R 30 maggio 2002, n. 115, e dalla Circolare MEF/DF 21 settembre 2011, n. 1.

2.5.1 Determinazione del valore del Contributo unificato

Il Contributo unificato deve essere calcolato in base al valore della controversia, secondo la progressività per scaglioni stabilita dall'art. 13, comma 6-quater, del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia (TUSG), di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 come segue:

Art. 13,
comma
6-quater,
TUSG

RICORSI PRINCIPALI E INCIDENTALI AVANTI ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI E REGIONALI	
VALORE	IMPORTO DEL CONTRIBUTO
Controversie di valore fino a euro 2.583,28	€ 30,00
Controversie di valore superiore a euro 2.583,28 e fino a euro 5.000,00	€ 60,00
Controversie di valore superiore a euro 5.000,00 e fino a euro 25.000,00	€ 120,00

Controversie di valore superiore a euro 25.000,00 e fino a euro 75.000,00	€ 250,00
Controversie di valore superiore a euro 75.000,00 e fino a euro 200.000,00	€ 500,00
Controversie di valore superiore a euro 200.000,00	€ 1.500,00

Per le controversie tributarie di valore indeterminabile è dovuto un contributo unitario pari a 120,00 euro, secondo quanto previsto dalla lett. f) del comma 35-bis dell'art. 2 del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 convertito dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148.

Aumento
del
contributo
unificato

Ai sensi dell'art. 13, comma 3-bis, del TUSG, come modificato dalla lett. q) dell'art. 37, del comma 6, D.L. n. 98/2011 e dall'art. 2, comma 35-bis, lett. b), del D.L. n. 138/2011, convertito dalla Legge n. 148/2011, nel processo tributario, il contributo unificato è aumentato della metà nei seguenti casi:

- quando il difensore omette di indicare il proprio indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) ai sensi del nuovo comma 1-bis dell'art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992;
- quando la parte omette di indicare il proprio codice fiscale nel ricorso.

2.5.2 Determinazione del valore della lite

Il valore della lite nei procedimenti tributari deve essere determinato secondo quanto stabilito dal comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, che prevede: «*Per valore della lite si intende l'importo del tributo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato*».

Di seguito, specifichiamo alcune particolarità:

- in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore della lite è determinato in misura pari alla somma delle sanzioni;
- in caso di controversia riguardante una richiesta di rimborso avanzata dal ricorrente, il valore della lite deve essere determinato in misura pari al credito chiesto a rimborso, al netto degli interessi;

- in caso di ricorso cumulativo, in cui vengono contestati più atti, il valore della lite deve essere determinato in misura pari alla somma dei tributi contestati. In questa ipotesi, l'importo del Contributo unificato dovuto viene ad essere spesso superiore all'importo che sarebbe dovuto nel caso in cui fossero promossi distinti ricorsi (si pensi al caso di due atti contestati, dal valore rispettivamente di euro 2.500 e euro 3.000. Il Contributo unificato, per i due ricorsi presentati separatamente, è pari rispettivamente a euro 30,00 e euro 60,00, per un totale di euro 90,00; il Contributo unificato per il ricorso cumulativo è invece pari a euro 120,00).

2.5.3 Pagamento del Contributo unificato

Il pagamento del contributo unificato deve essere effettuato in base a quanto stabilito dagli artt. da 191 a 195 TUSG.

In particolare, l'art. 192 TUSG stabilisce che il contributo unificato debba essere versato con le seguenti modalità:

- 1) presso gli agenti della riscossione, utilizzando il modello F23 compilato come segue (per individuare le modalità di compilazione del modello F23 di pagamento, è necessario fare riferimento a quanto stabilito dall'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione 7 dicembre 2012, n. 104):

Presso
agenti della
riscossione

a) sezione “dati anagrafici”:

- nel campo 4, indicare le generalità e il codice fiscale del soggetto proponente il ricorso di primo grado, ovvero il ricorso in appello,
- nel campo 5, indicare le generalità del convenuto (o resistente),

b) sezione “dati del versamento”:

- nel campo 6, “codice ufficio o ente”, indicare il codice della commissione tributaria adita, desumibile dalla Tabella dei Codici degli Enti diversi dagli uffici finanziari, pubblicata sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it;
- nel campo 10, “estremi dell'atto o del documento”, indicare gli estremi dell'atto per il quale si effettua il versamento del contributo unificato;

c) codici tributo:

- 171T – Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario,
- 172T – Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario – interessi,
- 173T – Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario a seguito di invito al pagamento,
- 174T – Contributo unificato di iscrizione a ruolo nel processo tributario – sanzione;

2) presso gli uffici postali, utilizzando l'apposito bollettino di conto corrente postale intestato alla sezione di tesoreria dello Stato, competente per provincia;

Presso gli uffici postali

3) presso le rivendite di generi di monopolio e di valori bollati (es. tabaccai).

Presso rivendite

Il successivo art. 194 precisa che la ricevuta del versamento deve contenere i seguenti dati:

- a) l'ufficio giudiziario adito;
- b) le generalità e il codice fiscale dell'attore o ricorrente;
- c) le generalità delle altre parti.

CONTI CORRENTI POSTALI - Altestazione di Versamento - BancoPosta	CONTI CORRENTI POSTALI - Ricevuta di Versamento - BancoPosta	CONTI CORRENTI POSTALI - Ricevuta di Accredito - BancoPosta
<p>€ sul C/C n. 57152043 di Euro</p> <p>Importo in lettere</p> <p>INTERESSO A: TESORERIA PROV. VITERBO – VERS. CONTRIBUTO UNIF.</p> <p>PARTE ATTIRCE/RICORRENTE</p> <p>COFFICE FISCALE DELLA PARTE ATTIRCE/RICORRENTE</p> <p>UFFICIO GIUDIZIARIO DI</p> <p>GENERALITÀ DELLA PARTE CONVENIENZA/RESISTENTE</p> <p>CAUSALE CONTRIBUTO UNIFICATO PER LE SPESE DEGLI ATTI GIUDIZIARI (DPR 1° marzo 2001, n. 126)</p>	<p>€ sul C/C n. 57152043 di Euro</p> <p>Importo in lettere</p> <p>INTERESSO A: TESORERIA PROV. VITERBO – VERS. CONTRIBUTO UNIF.</p> <p>PARTE ATTIRCE/RICORRENTE</p> <p>COFFICE FISCALE DELLA PARTE ATTIRCE/RICORRENTE</p> <p>UFFICIO GIUDIZIARIO DI</p> <p>GENERALITÀ DELLA PARTE CONVENIENZA/RESISTENTE</p> <p>CAUSALE CONTRIBUTO UNIFICATO PER LE SPESE DEGLI ATTI GIUDIZIARI (DPR 1° marzo 2001, n. 126)</p>	<p>€ sul C/C n. 57152043 di Euro</p> <p>Importo in lettere</p> <p>TD 451</p> <p>INTERESSO A: TESORERIA PROV. VITERBO – VERS. CONTRIBUTO UNIF. SPESE ATTI GIUDIZIARI DPR 126/01</p> <p>PARTE ATTIRCE/RICORRENTE</p> <p>COFFICE FISCALE DELLA PARTE ATTIRCE/RICORRENTE</p> <p>UFFICIO GIUDIZIARIO DI</p> <p>GENERALITÀ DELLA PARTE CONVENIENZA/RESISTENTE</p> <p>CAUSALE CONTRIBUTO UNIFICATO PER LE SPESE DEGLI ATTI GIUDIZIARI (DPR 1° marzo 2001, n. 126)</p>
<p>57152043< 451></p>		
<p>AVVERTENZE</p> <p>"Il bollettino deve essere compilato in ogni sua parte (con inchiostro nero o blu) e non deve recare abbasioni, correzioni o cancellature. La causale è obbligatoria per i versamenti a favore delle Pubbliche Amministrazioni. Le informazioni richieste vanno riportate in modo identico in ciascuna delle parti di cui si compone il bollettino."</p>		
<p>CAUSALE</p> <p>CONTRIBUTO UNIFICATO PER LE SPESE DEGLI ATTI GIUDIZIARI (DPR 1° marzo 2001, n. 126)</p> <p>COFFICE FISCALE DELLA PARTE ATTIRCE/RICORRENTE</p> <p>UFFICIO GIUDIZIARIO DI</p>		

Fig. 2 – Modello bollettino postale per pagamento contributo unificato

2.5.4 Dichiarazione del valore della lite

Comma
3-bis,
art. 14
TUSG

Ai sensi del nuovo comma 3-bis dell'art. 14 TUSG, «nei processi tributari, il valore della lite, determinato ai sensi del comma 5 dell'art. 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito».

Nell'atto introduttivo del giudizio, è quindi necessario inserire l'espressa dichiarazione con cui si indica il calore della causa.

2.6 Termini di presentazione del ricorso

Art. 21,
D.Lgs. n.
546/1992

Secondo quanto stabilito dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, il ricorso deve essere proposto nei seguenti termini:

- in caso di ricorso contro un atto notificato al contribuente, lo stesso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla data in cui è stata effettuata la notifica dell'atto impugnato;
- in caso di ricorso contro un "silenzio-rifiuto", lo stesso può essere presentato dopo il 90° giorno dalla data di presentazione della domanda (ovvero dal giorno in cui si è formato il silenzio-rifiuto), entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e comunque entro il momento in cui il diritto alla restituzione non sia prescritto.

Il termine stabilito dal comma 1, per la presentazione del ricorso avverso un atto notificato al contribuente, è di carattere perentorio: la sua inosservanza comporta pertanto l'inammissibilità del ricorso per tardività.

Computo
dei termini
ex art. 155
C.P.C.

Al fine del computo dei termini, si deve fare riferimento a quanto stabilito dall'art. 155 C.P.C., ovvero:

- si deve escludere il *dies a quo*, cioè il giorno iniziale, in cui è stato ricevuto l'atto;
- si deve includere il *dies ad quem*, cioè il giorno finale di scadenza del termine.

Se il giorno finale cade in un giorno festivo (il sabato deve essere considerato al pari dei giorni festivi), il termine di presentazione del ricorso viene automaticamente prorogato al successivo giorno non festivo.

La norma prevede due “sospensioni” dei termini:

- 1) la prima ipotesi di sospensione, prevista per qualsiasi forma di giudizio, riguarda il periodo feriale estivo (dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno). Tutti i termini processuali tributari vengono sospesi per il periodo di 46 giorni¹⁰;
- 2) la seconda ipotesi di sospensione, riguarda i casi in cui il contribuente presenti istanza di adesione di fronte ad un avviso di accertamento notificatogli. In tal caso, il termine dei 60 giorni viene automaticamente sospeso per 90 giorni, in attesa dell’esito dell’istanza di adesione. In tale ipotesi, il prolungamento non viene meno qualora le parti formalizzino il mancato raggiungimento dell’accordo, mentre viene meno in caso di formale rinuncia all’istanza da parte del contribuente.

Sospensione dei termini

Il termine stabilito dal comma 2, per la presentazione del ricorso avverso un “silenzio-rifiuto” è invece un termine che prevede un giorno iniziale – a decorrere dal quale è possibile presentare il ricorso – individuato nel 90° giorno successivo alla data di presentazione della domanda che non ha ricevuto esito positivo da parte dell’amministrazione, e un termine finale – entro il quale deve essere presentato il ricorso – individuato dalle singole leggi di imposta quale prescrizione specifica, ovvero dalla generale normativa sulla prescrizione ordinaria (10 anni), nel caso in cui la legge specifica non preveda diversamente.

Termine del ricorso avverso silenzio-rifiuto

In questo caso, è importante però verificare che siano stati rispettati anche i termini per la presentazione della richiesta da parte del contribuente, ovvero, a seconda delle imposte:

Termini relativi alle imposte

- imposte sui redditi: 48 mesi (ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973);
- imposta di registro: 3 anni (ex art. 77 del D.P.R. n. 131/1986);
- IVA: 2 anni dal pagamento (in mancanza di uno specifico termine previsto dalla normativa IVA, si deve fare riferimento alla normativa relativa alle imposte sui redditi);
- altre imposte (Tarsu, IMU, ICI, ...): 2 anni dal pagamento (in mancanza di uno specifico termine previsto dalla normativa IVA, si deve fare riferimento alla normativa relativa alle imposte sui redditi).

10) A decorrere dal 1° gennaio 2015 la sospensione feriale estiva risulta però ridotta da 46 a 31 giorni, per effetto dell’entrata in vigore del D.L. 12 settembre 2014, n. 132, come convertito dalla Legge n. 162 del 10 novembre 2014, che ha previsto che la sospensione operi soltanto dal 1° agosto al 31 agosto di ciascun anno.

2.7 Modalità di presentazione del ricorso

Art. 20,
D.Lgs. n.
546/1992

Il ricorso deve essere proposto, secondo quanto stabilito dall'art. 20 del D.Lgs. n. 546/1992, direttamente alla controparte (Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, Ente locale, agente della riscossione, altro Ente) che ha emanato l'atto impugnato, ovvero non ha emanato il provvedimento richiesto, utilizzando, alternativamente, una delle seguenti modalità:

Notifica
a mezzo
ufficiale
giudiziario

a) notifica a mezzo Ufficiale giudiziario, da effettuarsi osservando le disposizioni di cui agli artt. 137 e ss. C.P.C. Il ricorrente deve consegnare il ricorso in originale, unitamente a una sua copia conforme – o meglio, a tante copie conformi quanti sono i soggetti destinatari della notifica – all'Ufficiale giudiziario, che a sua volta, consegnerà o spedirà la copia alla controparte e restituirà l'originale, completo di ricevuta di avvenuta notifica (relata di notifica), al ricorrente. In tal caso, il ricorso si intende proposto nel momento in cui si perfeziona la notifica, ovvero in due momenti diversi, per il ricorrente e per la controparte: per il primo, il ricorso si intende proposto nel momento in cui egli consegna il ricorso medesimo all'Ufficiale giudiziario; per la controparte, il ricorso si intende proposto nel momento in cui esso viene effettivamente notificato (tale data ha valore con riferimento ad eventuali termini, decorrenti per la controparte dalla data di avvenuta notifica del ricorso);



Relata di notifica

Su richiesta del Dr. con studio in,
via n.
nella qualità di procuratore domiciliatario di,
io sottoscritto Ufficiale giudiziario addetto all'Ufficio unico notifiche presso la Corte d'Appello di, ho notificato il suesteso atto al in,
via n.
ivi recandomi e consegnandone copia conforme all'originale a mani di, nella sua qualità di

....., lì

L'Ufficiale giudiziario

.....

- | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| <p>b) invio a mezzo servizio postale con plico raccomandato, senza busta, con avviso di ricevimento. In tal caso, il ricorso si intende proposto nel momento della spedizione, così come risultante dal timbro postale apposto. Per l'Ufficio destinatario del ricorso, i termini decorrono dalla data di ricezione;</p> | <p>Notifica a mezzo postale raccomandato</p> |
| <p>c) consegna diretta all'Ufficio finanziario, all'Ente locale o al Concessionario del servizio di riscossione che ha emesso l'atto contro il quale si ricorre. In tal caso, l'impiegato addetto alla ricezione (solitamente l'Ufficio protocollo dell'Ente) provvede al rilascio di ricevuta.
A titolo di esempio, nel caso di ricorso avverso un atto emanato dal Comune di Milano, la presentazione – indipendentemente dalla modalità prescelta – deve essere effettuata alternativamente presso:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Protocollo generale del Comune di Milano, in Via Larga, n. 12, - Ufficio protocollo del settore finanze ed oneri tributari, in Via Silvio Pellico n. 16; | <p>Consegna diretta</p> |
| <p>d) trasmissione telematica: questa nuova modalità è stata introdotta dal D.M. 23 dicembre 2013, n. 163, "Disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario", entrato in vigore il 1° marzo 2014. In tal caso, il ricorso deve essere formato come documento informatico con firma elettronica qualificata, o firma digitale. La presentazione del ricorso deve avvenire tramite PEC (posta elettronica certificata)¹¹.</p> | <p>Trasmissione telematica</p> |

2.8 Costituzione in giudizio del ricorrente

Il ricorrente, entro 30 giorni dalla data di notifica del ricorso alla controparte, deve – a pena di inammissibilità del ricorso – depositare l'originale (in caso di presentazione del ricorso tramite Ufficiale giudiziario) o la copia conforme (in caso di presentazione del ricorso tramite spedizione postale o consegna diretta) del ricorso presso la Commissione tributaria provinciale competente, provvedendo così alla propria costituzione in giudizio, secondo quanto stabilito dall'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992.

11) Per un maggiore approfondimento della modalità di presentazione telematica, si veda apposito capitolo "Il nuovo processo telematico".

Dichiarazio-
ne di con-
formità

La dichiarazione di conformità della copia rispetto all'originale deve essere apposta e sottoscritta in calce alla copia stessa, nella seguente forma:



Il/La sottoscritto/a nato/a a
il residente a
in via n.
consapevole che chiunque rende dichiarazioni false o mendaci ovvero
forma atti documenti falsi, ovvero ne fa uso, è punito a norma delle
leggi penali vigenti ai sensi dell'art. 24 della Legge n.159/2011 e decade
dei benefici eventualmente ottenuti, ai sensi dell' art. 25 della Legge n.
159/2011, sotto la propria responsabilità,
dichiara che la copia del presente documento/titolo/atto:
rilasciato/a da ripro-
dotto per intero, da pag. a pag.
e quindi composto da n. fogli, è conforme all'originale.
Il/la sottoscritto/a dichiara inoltre, ai sensi dell'art. 8 della Legge 23
maggio 1995 n.70, di essere stato/a informato/a che i dati personali con-
tenuti nella presente dichiarazione saranno trattati, anche con strumenti
informatici, esclusivamente nell'ambito del procedimento per il quale la
presente dichiarazione viene resa.

(luogo), lì

Firma del dichiarante

.....

2.8.1 Identificazione della Commissione tributaria competente

In via preliminare, il contribuente – per evitare di incorrere in errori che, come abbiamo accennato, comporterebbero l'inammissibilità del ricorso – deve identificare la Commissione tributaria Competente per territorio, innanzi alla quale instaurare il processo tributario, mediante presentazione del ricorso.

Nel caso di atti emessi da un Ente locale (tipicamente un Comune), la Commissione tributaria provinciale competente è quella nella cui circoscrizione ha sede l'Ente che ha emesso l'atto.

A titolo di esempio, nel caso di ricorso avverso un atto emanato dal Comune di Milano, la costituzione in giudizio deve essere effettuata presso la Commissione tributaria provinciale di Milano, con sede in Milano, Via Vincenzo Monti, n. 51.

2.8.2 Modalità di deposito

Il deposito del ricorso può essere effettuato con le seguenti modalità:

- | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| - consegna diretta presso la segreteria della Commissione tributaria; | Consegna diretta |
| - invio a mezzo servizio postale con plico raccomandato, senza busta, con avviso di ricevimento. In tal caso, il ricorso si intende depositato al momento della spedizione, così come risultante dal timbro postale apposto. | Mezzo postale raccomandato |

In merito al termine entro cui provvedere alla costituzione in giudizio, è opportuno sottolineare le seguenti problematiche:

- | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|
| a) il termine è da intendersi di 30 giorni, e non invece di un mese! Tale termine – come ogni altro termine nell’ambito del processo tributario – è soggetto alla sospensione feriale estiva ¹² ; | Per la costituzione in giudizio |
| b) in caso di presentazione del ricorso tramite spedizione postale, pur in presenza di alcuna giurisprudenza contraria, si ritiene opportuno e prudentiale fare riferimento alla data in cui il ricorso è stato spedito e non invece alla data in cui il ricorso risulta pervenuto alla controparte; | |
| c) il termine dei 30 giorni è da intendersi come termine perentorio, calcolato senza conteggiare il giorno iniziale e computando invece il giorno finale; | |
| d) il termine dei 30 giorni decorre dalla data di proposizione del ricorso, indipendentemente dal fatto che il ricorso sia stato o meno presentato prima dei 60 giorni disponibili per la sua proposizione (se il ricorso è stato presentato il 60° giorno dalla notifica dell’atto impugnato, il termine per la costituzione in giudizio sarà di 60+30 giorni; se il ricorso è stato presentato il | |

12) Per un approfondimento sul conteggio dei termini, in particolare modo con riferimento alla sospensione feriale estiva, di veda quanto già specificato al precedente paragrafo 2.6.

40° giorno dalla notifica dell'atto impugnato, il termine per la costituzione in giudizio sarà di 40+30 giorni).

2.8.3 Formazione del fascicolo

In sede di costituzione in giudizio, il ricorrente – personalmente o tramite il proprio difensore – deposita presso la Commissione tributaria provinciale la seguente documentazione:

- Ricorso - ricorso (originale o copia conforme, a seconda della modalità con cui ha proposto il ricorso), completo di ricevuta di presentazione (a seconda della modalità con cui il ricorso è stato proposto, si tratterà di relata di notifica/copia della ricevuta di avvenuta presentazione/copia della ricevuta di invio postale);
- Ricevuta - ricevuta di pagamento del Contributo unificato;
- Fascicolo di causa - fascicolo di causa, corredato di indice per una più facile consultazione, contenente copia dell'atto impugnato e di tutti gli eventuali altri documenti prodotti ai fini del processo. Il comma 5 della norma specifica che, nel caso in cui sorgano contestazioni in merito alla documentazione presentata in copia semplice, il giudice tributario può ordinare l'esibizione degli originali degli atti e documenti, per verificare la corrispondenza all'originale della copia presentata;
- Nota di iscrizione a ruolo - nota contenente la richiesta di iscrizione a ruolo del ricorso tributario nel registro generale dei ricorsi e degli appelli, contenente *«l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso»*. Tale nota deve essere redatta mediante l'apposito modello approvato dal Dipartimento delle Finanze del MEF e reperibile on line al seguente indirizzo: http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/Giustizia_tributaria/Nota_di_iscrizione_a_ruolo_nel_processo_tributario.htm.

- Dogane**
- Accise armonizzate – alcole e bevande alcoliche
 - Accise armonizzate - Prodotti energetici (gas naturale, benzina, gasolio ecc..)
 - Accise armonizzate - Energia elettrica
 - Accise non armonizzate - (oli e bitumi di petrolio)
 - Dazi
 - IVA Importazione
 - Tasse ambientali: emissione di anidride solforosa e ossidi di azoto
 - Dogane – Altro

Giochi e lotterie

ICI

ICIAP

ILOR

Imposta sulle assicurazioni

Intrattenimenti

INVIM

- Ipotecarie e catastali**
- Imposta catastale
 - Imposta ipotecaria
 - Tributi speciali catastali
 - Ipotecarie e catastali – Altro

IRAP

IRES

(ex IRPEG)

- Aliquote
- Conferimenti d'azienda
- Consolidato
- Crediti d'imposta
- Doppia imposizione
- Enti non commerciali
- Liquidazione coatta e fallimento
- Liquidazione ordinaria
- Operazioni straordinarie
- Paesi a fiscalità privilegiata
- Società di comodo
- Società ed enti non residenti
- Trust
- Ires (ex Irpeg) - Altro

IRPEF

- Addizionale comunale Irpef
- Addizionali regionale Irpef
- Aliquote
- Crediti d'imposta
- Detrazioni d'imposta
- Oneri deducibili
- Redditi di capitale
- Redditi di impresa (regime ordinario)
- Redditi di impresa (regimi sempl. e particol.)
- Redditi di lavoro autonomo
- Redditi di lavoro dipendente e assimilati
- Redditi fondiari
- Irpef - Altro

IVA

- Aliquote
- Crediti d'imposta
- Operazioni escluse
- Operazioni esenti
- Operazioni imponibili
- Operazioni non imponibili
- Regimi speciali
- Scambi comunitari ed extracomunitari
- Territorialità
- Iva – Altro

Pubblicità e pubbliche affissioni

Radiodiffusioni

Registro

Successioni e donazioni

Tabacchi e fiammiferi

TARSU/TIA

Tassa sui contratti di borsa

TOSAP (comunale/provinciale)

Altri tributi

- Addizionale comunale sul consumo dell'energia elettrica
- Addizionale provinciale sul consumo dell'energia elettrica
- Addizionale regionale all'imposta erariale di consumo sul gas metano e imposta sostitutiva sulle utenze esenti (ARISGAM)
- Canone per l'installazione degli impianti pubblicitari (CIMP)
- Canone per raccolta, depurazione e scarico delle acque
- Contributo unificato
- Diritto annuale CCIAA
- Imposta comunale su pubblicità e pubbliche affissioni (ICPDPA)
- Imposta di scopo per realizzazione opere pubbliche (ISCOP)
- Imposta di soggiorno
- Imposta provinciale di trascrizione (IPT)
- Imposta regionale sulla benzina per autotrazione
- Imposta regionale sulle conc.ni statali beni demanio marittimo
- Imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile
- Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili
- Imposta sulle concessioni statali
- Tassa di abilitazione all'esercizio professionale
- Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali
- Tassa regionale per il diritto allo studio universitario
- Tassa sulle concessioni regionali
- Tasse automobilistiche
- Tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione, igiene dell'ambiente (TEFA)
- Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi

Altri tributi erariali _____

Altri tributi locali _____

TABELLA A – CODICI PER INDICARE LA NATURA GIURIDICA DEL CONTRIBUENTE

F01	PERSONA FISICA
F02	IMPRESA INDIVIDUALE/FAMILIARE
F03	LAVORATORE AUTONOMO/ASSOCIAZIONI PROFESSIONISTI
G04	CONSORZI
G05	COOPERATIVE
G06	ENTI NON COMMERCIALI/ONLUS
G07	FONDAZIONI
G08	SOCIETA' DI CAPITALI ED ENTI EQUIPARATI
G09	SOCIETA' DI PERSONE ED ENTI EQUIPARATI
G10	SOGGETTI NON RESIDENTI
A11	ALTRO

TABELLA B – DENOMINAZIONE ATTI IMPUGNATI

ATTI RELATIVI AD OPERAZIONI CATASTALI
AVVISO DI ACCERTAMENTO
AVVISO DI INTIMAZIONE
AVVISO DI LIQUIDAZIONE
AVVISO DI MORA
CARTELLA DI PAGAMENTO
DINIEGO RIMBORSO
DINIEGO/REVOCA AGEVOLAZIONI-RATEAZIONI
FERMO AMMINISTRATIVO
PREAVVISO DI FERMO AMMINISTRATIVO
AVVISO DI ISCRIZIONE IPOTECARIA
PROVVEDIMENTO DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI
RIGETTO DEFINIZIONE AGEVOLATA DI RAPPORTI TRIBUTARI
ALTRO

NOTE

La presente nota di iscrizione è composta da:

n° _____ moduli dati delle parti ricorrenti

n° _____ moduli dati delle parti resistenti

n° _____ moduli dati relativi agli atti impugnati

Data _____

Firma _____

2.9 Costituzione in giudizio dell'Ente resistente

Una volta ricevuto il ricorso, l'Ente (Agenzia delle Entrate, Ente locale, Concessionario alla riscossione) che ha emesso l'atto oggetto di impugnazione può scegliere se essere parte attiva del processo tributario e quindi costituirsi per resistere in giudizio, ovvero rimanere inerte.

Nel primo caso, l'Ente che intende essere parte attiva del processo, deve procedere alla propria "costituzione in giudizio".

In base a quanto stabilito dall'art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992, *«l'ufficio del Ministero delle Finanze, l'Ente locale o il concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro 60 giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale».*

Art. 23,
D.Lgs. n.
546/1992

Da notare che il termine di 60 giorni deve intendersi come termine soltanto ordinatorio, e non invece come termine perentorio¹³; il suo mancato rispetto non determina quindi l'inammissibilità della costituzione nel giudizio. L'Ente può infatti costituirsi in giudizio anche tardivamente, ovvero dopo il decorso dei 60 giorni, purché entro un termine ultimo, determinato in modo diverso a seconda della tipologia di trattazione del giudizio:

Termini di
costituzione
in giudizio

- trattazione in camera di consiglio: la parte resistente si può costituire in giudizio fino a 10 giorni liberi¹⁴ prima della data

Trattazione
in camera
di consiglio

13) Il carattere non perentorio del termine è stato oggetto di dubbio di legittimità costituzionale, con riferimento all'art. 3 della Costituzione, dal momento che si poteva intravedere una disparità di trattamento tra il ricorrente (nei confronti del quale il termine per la costituzione in giudizio è perentorio e previsto a pena di decadenza) e la parte resistente (nei confronti del quale il termine per la costituzione in giudizio non è perentorio, tanto che il suo mancato rispetto non determina la decadenza dalla possibilità di costituirsi). La Corte di Giustizia, investita della questione, ha però fugato i dubbi di costituzionalità, con l'Ordinanza n. 144 del 7 aprile 2006, sostenendo che *«la diversa disciplina delle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione è 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».*

14) Quando la normativa specifica "giorni liberi", il conteggio deve essere eseguito senza considerare né il *dies a quo* (giorno iniziale), né il *dies ad quem* (giorno finale), tenendo sempre conto della sospensione feriale estiva e dello slittamento, nel caso in cui il giorno iniziale/finale cada di sabato o domenica.

fissata per la trattazione, fatte salve le decadenze nel frattempo maturate (ad esempio, non potrà depositare documenti, dal momento che il termine ultimo per depositare documenti è fissato in 20 giorni liberi prima della data fissata per la trattazione dell'udienza, in base a quanto stabilito dall'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992);

Discussione
in pubblica
udienza

- discussione in pubblica udienza: la parte resistente si può costituire in giudizio fino all'udienza pubblica, fatte salve – come nel caso della trattazione in camera di consiglio – le decadenze nel frattempo maturate.

In ogni caso, la presentazione di documenti è consentita solo entro il termine di 20 giorni liberi prima della data dell'udienza. Si sottolinea che la costituzione tardiva, pur ammissibile, può provocare quindi un notevole pregiudizio in capo alla parte resistente, dal momento che detta parte non ha la possibilità – né nel primo grado di giudizio né nell'eventuale secondo grado del giudizio – di produrre documenti che potrebbero essere fondamentali per il favorevole esito della causa.

Contenuto
del fascicolo
di costi-
tuzione in
giudizio

Il successivo comma 2, specifica le modalità con cui effettuare la propria costituzione in giudizio, stabilendo che la parte resistente debba depositare¹⁵ presso la segreteria della Commissione tributaria adita il proprio fascicolo contenente:

- a) controdeduzioni, in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione. Mediante le controdeduzioni, l'ufficio resistente:
 - espone la propria difesa, prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente (si ricorda che nel processo tributario il giudice non può verificare fatti e motivazioni, esposti dal ricorrente, che non siano contestati dalla parte resistente, ma deve darli per specificamente ammessi),
 - indica le prove di cui intende avvalersi,

15) Stante la lettera della norma, è generalmente affermato che la costituzione in giudizio della parte resistente non possa essere effettuata mediante invio postale, ma debba necessariamente essere effettuata mediante deposito. Il principio di parità fra le parti imporrebbe però di considerare valida la costituzione in giudizio a mezzo postale, anche quando effettuata dall'Ente resistente, come confermato peraltro da copiosa giurisprudenza. Il deposito telematico dovrebbe in ogni caso risolvere ogni problema.

- formula le eventuali eccezioni procedurali e di merito non rilevabili d'ufficio,
 - propone l'eventuale chiamata in causa di parti terze;
- b) documenti prodotti a sostegno della propria difesa, in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.

Come già sottolineato con riferimento alla predisposizione del ricorso da parte del soggetto ricorrente, è opportuno sottolineare che anche la parte resistente deve riportare, all'interno delle proprie controdeduzioni, una spiegazione il più chiara e dettagliata possibile con riferimento alle motivazioni in fatto ed in diritto della propria difesa, oltre alle esplicite richieste rivolte alla commissione, ovvero il rigetto del ricorso e la condanna della controparte al pagamento delle spese di lite. Si ricorda, infatti, che nessuna integrazione delle motivazioni né tanto meno delle conclusioni assunte può essere avanzata in sede successiva alla presentazione delle controdeduzioni (esattamente come, per il ricorrente, dopo la presentazione del proprio ricorso). Vedremo più avanti che durante lo svolgimento del processo tributario è possibile depositare documenti e memorie illustrative, che però mai possono essere ampliative rispetto a motivazioni e richieste presentate in prima istanza (così anche il sede di eventuale secondo grado di giudizio).

Controdeduzioni parte resistente

Può essere opportuno – nella redazione delle controdeduzioni – contestare con esaustiva argomentazione ogni singola eccezione sollevata dal ricorrente, dal momento che, si ribadisce, ogni elemento non contestato non può essere oggetto di valutazione da parte del giudice tributario, ma deve darsi per ammesso dalla parte avversa.

Nel caso in cui, invece, l'Ufficio decida di non costituirsi in giudizio, pur rimanendo parte del giudizio medesimo in quanto soggetto legittimato passivo, non ne diverrà parte attiva, non dovrà fare alcun adempimento, ma potrà e dovrà solo attendere l'esito del processo e la decisione del giudice, che dispiegherà comunque i suoi effetti nei confronti del soggetto chiamato in giudizio.

Caso di non costituzione in giudizio

2.9.1 Modello di costituzione in giudizio da parte dell'Ente resistente



Commissione tributaria provinciale di

Costituzione in giudizio della parte resistente

(in carta semplice, ex art. 5, Allegato B, tab. D.P.R. n. 642/1972)

Ricorso notificato dal Sig. in data

PARTE RICORRENTE

Avverso (indicare estremi dell'atto oggetto di contestazione), n. relativo a (indicare imposta) per l'anno ...

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di, rappresentata e difesa dal Direttore e legale rappresentante *pro tempore*

SI COSTITUISCE IN GIUDIZIO

Nel processo introdotto con il ricorso presentato in data dal sig. a codesta spettabile Commissione, lo stesso presenta le seguenti

CONTRODEDUZIONI

.....
.....
.....
.....
.....

Per i suesposti motivi

CHIEDE

a codesta Commissione di respingere il ricorso e condannare il ricorrente alle spese di giudizio.

Si allega il fascicolo di parte contenete i seguenti documenti:

- Allegato 1, originale delle controdeduzioni;

- Allegato 2, copia delle controdeduzioni per la parte ricorrente;
- Allegato 3, altri eventuali documenti a sostegno delle controdeduzioni presentate.

....., li

Sottoscrizione

.....

2.10 Ulteriori riflessioni in tema di conteggio dei termini

Nello schema seguente, si riepilogano le principali differenze della costituzione in giudizio del ricorrente e del resistente:

	RICORRENTE	PARTE RESISTENTE
Termine	30 giorni dalla proposizione del ricorso	60 giorni dalla notifica/ consegna/ricezione del ricorso
Carattere del termine	Perentorio	Ordinatorio
Conseguenze del mancato rispetto del termine	Inammissibilità del ricorso	Possibilità di costituzione tardiva, con limitazione di alcune facoltà, per intervenuta decadenza

Nello schema seguente, si riepilogano i dati a cui fare riferimento per il conteggio dei termini per la costituzione in giudizio, a seconda della diversa modalità prescelta dal ricorrente per la proposizione del ricorso:

	RICORRENTE	PARTE RESISTENTE	COINCIDENZA/ NON COINCIDENZA
Presentazione diretta presso l'ufficio competente	Data di presentazione	Data di presentazione	Coincide
Spedizione a mezzo postale	Data di spedizione	Data di ricezione	Non coincide
Notifica a mezzo Ufficiale giudiziario	Data di consegna all'Ufficiale giudiziario	Data di notificazione	Non coincide

2.11 Formazione fascicolo d'ufficio e assegnazione della causa

Con la costituzione in giudizio del ricorrente, il giudizio viene incardinato avanti la Commissione tributaria e iscritto nel registro generale dei ricorsi (RGR), mediante la nota di iscrizione a ruolo depositata dal ricorrente in sede di costituzione in giudizio¹⁶.

Art. 25,
D.Lgs. n.
546/1992,
fascicolo
d'ufficio

La segreteria della Commissione tributaria provinciale provvede – in base a quanto stabilito dall'art. 25 del D.Lgs. n. 546/1992 – a formare il fascicolo d'ufficio, contenente i fascicoli di parte (quello del ricorrente e quello del resistente costituiti in giudizio), con gli atti e i documenti prodotti, nonché, successivamente, gli originali dei verbali d'udienza, delle ordinanze, dei decreti e la copia delle sentenze.

Art. 26,
D.Lgs. n.
546/1992,
assegnazione
udienza

Una volta formato il fascicolo d'ufficio, la Segreteria lo sottopone al Presidente della Commissione tributaria, perché provveda ad assegnarlo a una delle sezioni della Commissione stessa, come previsto dall'art. 26 del D.Lgs. n. 546/1992, avanti alla quale si terrà l'udienza di trattazione della causa, di cui la Segreteria della specifica sezione dovrà dare comunicazione alle parti costituite con apposito “avviso di fissazione dell'udienza”.

Tutti i dati inerenti il fascicolo di causa (numero RG, Sezione assegnataria, data dell'udienza, date di deposito di atti e documenti ecc.), sono reperibili sul sito della Commissione tributaria di riferimento, accessibile alle parti in causa e ai soggetti interessati.

16) Per un approfondimento sulla redazione della nota di iscrizione del ricorso nel RGR si veda il precedente paragrafo 2.8.4.

2.12 Deposito documenti e memorie

Una volta formato il proprio fascicolo, redatta la propria memoria e provveduto al loro deposito – come abbiamo già visto – ciascuna parte non può più integrare le proprie richieste/conclusioni, né le motivazioni esposte.

- La norma stabilisce però due deroghe a tale generale principio:
- deposito di documenti e memorie integrative, a seguito di deposito di documenti non conosciuti da parte della controparte (art. 24 del D.Lgs. n. 546/1992);
 - deposito di documenti e memorie illustrative (art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992).

Deroghe
al principio
di non
integrazione

2.12.1 Deposito di documenti e memorie integrative, a seguito di deposito di documenti non conosciuti da parte della controparte

L'art. 24 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce la possibilità per le parti di depositare documenti o atti integrativi nel caso in cui ciò sia «reso necessario dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione». Tale deposito deve essere eseguito entro il termine di 60 giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia del deposito dei documenti non conosciuti.

Art. 24,
D.Lgs. n.
546/1992

È necessario fare alcune precisazioni in merito all'integrazione di documenti/memorie:

- i documenti depositati dalla controparte – che possono dare la possibilità di detta integrazione – devono essere “non conosciuti” né “conoscibili” da parte avversa, con la normale diligenza;
- le eventuali ulteriori motivazioni, indicate nella memoria integrativa, devono avere una correlazione diretta con i documenti non conosciuti e devono avere fondamento in motivazioni già indicate nel primo atto di ricorso.

Quanto alle modalità di deposito, è necessario seguire le medesime norme stabilite per il deposito del ricorso.

Modalità
di deposito
e termine
udienza

Nel caso in cui sia già stata fissata la data per la trattazione della controversia e l'interessato dichiarare la propria intenzione di procedere a un nuovo deposito di documenti/memorie, il Presidente

della Sezione a cui è stato assegnato il ricorso deve provvedere a rinviare l'udienza, in modo che l'interessato abbia il termine per il nuovo deposito.

2.12.2 Deposito di documenti e memorie integrative



Commissione tributaria provinciale di

**Integrazione dei motivi del ricorso
ex art. 24, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992**

Il Sig., nato a
C.F. difeso da

PARTE RICORRENTE

Ricorso notificato alla controparte in data e
depositato presso Codesta Commissione in data
Iscritto al Registro Generale dei Ricorsi al n.

Il Sig., nato a
il, con domicilio fiscale in
C.F., rappresentato e difeso – giusta procura rilasciata a margine (o in calce) del ricorso introduttivo - da
(C.F. fax – indirizzo di
posta elettronica certificata:),
presso il cui studio in
via ha eletto domicilio.

PREMESSO

- che ha notificato alla controparte ricorso in data
- che detto ricorso è stato depositato presso Codesta Commissione in data Iscritto al Registro Generale dei Ricorsi al n. ;
- che detto ricorso è stato assegnato alla Sezione n.;
- che in data ha avuto notizia del deposito ad opera della controparte di documenti prima non conosciuti
- che, pertanto, ai fini di una più completa azione difensiva, si rende necessaria la presentazione dei seguenti

MOTIVI AGGIUNTIVI

.....
.....

Per i motivi su esposti e per quelli indicati nel ricorso introduttivo

CHIEDE

A Codesta Commissione l'accoglimento del ricorso precedentemente presentato, con vittoria di spese di giudizio.

....., li

Sottoscrizione

.....

2.12.3 Deposito di documenti e memorie illustrative

L'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce la possibilità, per le parti, di depositare documenti o atti illustrativi di quanto già presentato in sede di costituzione in giudizio, come segue:

Art. 32,
D.Lgs. n.
546/1992

- 1) fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione: possibilità di deposito di documenti illustrativi;
- 2) fino a 10 giorni liberi prima della data di trattazione: possibilità di deposito di memorie illustrative;
- 3) in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio, fino a 5 giorni liberi prima della data di trattazione: possibilità di presentazione di brevi repliche scritte.

Quanto alle modalità di deposito, è necessario seguire sempre le stesse norme stabilite per il deposito del ricorso.

Modalità
di deposito

Contrariamente a quanto avviene in caso di deposito di documenti e memorie integrative scaturienti dalla conoscenza di nuovi documenti di cui all'art. 24, nelle ipotesi previste dall'art. 32, in cui i documenti e le memorie non sono legate alla conoscenza di nuovi documenti, ma hanno carattere puramente esplicativo, rispetto a quanto già depositato presso la Segreteria, il Presidente della Sezione a cui è stato assegnato il ricorso non provvede a rinviare l'udienza per permettere il deposito di ulteriori documenti/memorie.

2.12.4 Deposito di documenti illustrativi



Commissione tributaria provinciale di

Deposito documenti

Il Sig., nato a
C.F. difeso da

PARTE RICORRENTE

Ricorso notificato alla controparte in data e
depositato presso Codesta Commissione in data
Iscritto al Registro Generale dei Ricorsi al n.

Il Sig., nato a
il, con domicilio fiscale in
C.F., rappresentato e difeso – giusta procura rilasciata a margine (o in calce) del ricorso introduttivo - da
(C.F. fax – indirizzo di
posta elettronica certificata:),
presso il cui studio in
via ha eletto domicilio.

PREMESSO

Che in data ha depositato presso Codesta Commissione
tributaria ricorso avente il n. di Registro Generale dei Ricorsi,
assegnato alla Sezione n., contro (atto impugnato) n., emesso dall'Ufficio e notificato il
....., in materia di per l'anno

DEPOSITA

Per l'allegazione al fascicolo d'Ufficio i seguenti documenti:

.....
.....

....., lì

Sottoscrizione

.....

2.12.5 Deposito di memorie illustrative

Commissione tributaria provinciale di



Memorie illustrative

Il Sig., nato a
 C.F. difeso da

PARTE RICORRENTE

Ricorso notificato alla controparte in data e
 depositato presso Codesta Commissione in data
 Iscritto al Registro Generale dei Ricorsi al n.

Il Sig., nato a
 il, con domicilio fiscale in
 C.F., rappresentato e difeso – giusta procura rilasciata a mar-
 gine (o in calce) del ricorso introduttivo - da
 (C.F. fax – indirizzo di
 posta elettronica certificata:),
 presso il cui studio in
 via ha eletto domicilio.

PREMESSO

Che in data ha depositato presso Codesta Commissione
 tributaria ricorso avente il n. di Registro Generale dei
 Ricorsi, assegnato alla Sezione n., contro
 (atto impugnato) n., emesso dall'Ufficio e
 notificato il, in materia di per l'anno
 Ad illustrazione dei motivi già esposti nel ricorso, propone le seguenti

MEMORIE

.....

 Per i motivi su esposti e per quelli indicati nel ricorso introduttivo

INSISTE

Affinché Codesta Commissione accolga le domande presentate nel
 ricorso introduttivo

....., li

Sottoscrizione

.....

2.12.6 Deposito di brevi repliche



Commissione tributaria provinciale di

Brevi repliche

Il Sig., nato a
C.F. difeso da

PARTE RICORRENTE

Ricorso notificato alla controparte in data e
depositato presso Codesta Commissione in data
Iscritto al Registro Generale dei Ricorsi al n.

Il Sig., nato a
il, con domicilio fiscale in
C.F., rappresentato e difeso – giusta procura rilasciata a mar-
gine (o in calce) del ricorso introduttivo - da
(C.F. fax – indirizzo di
posta elettronica certificata:),
presso il cui studio in
via ha eletto domicilio.

PREMESSO

- che in data ha depositato presso Codesta Commissione tributaria ricorso avente il n. di Registro Generale dei Ricorsi, assegnato alla Sezione n., contro (atto impugnato) n., emesso dall'Ufficio e notificato il, in materia di per l'anno
- che in data l'Ufficio ha depositato memorie illustrative presso Codesta Commissione per contestare i motivi indicati nel ricorso sostenendo che
- che non è stata richiesta la trattazione in pubblica udienza, e pertanto la trattazione della controversia avverrà in Camera di Consiglio in data

Tanto premesso, presenta le seguenti

REPLICHE

Avverso le controdeduzioni dell'Ufficio per i seguenti motivi

.....
.....

Per i motivi su esposti e per quelli indicati nel ricorso introduttivo

CHIEDE

Il rigetto delle eccezioni presentate dall'Ufficio e di conseguenza l'accoglimento delle domande presentate nel ricorso introduttivo

....., li

Sottoscrizione

.....

2.13 Sospensione dell'atto impugnato

È da notare che la proposizione del ricorso non sospende gli effetti giuridici dell'atto impugnato.

Tuttavia, il ricorrente ha facoltà di chiedere alla Commissione tributaria competente la sospensione dell'atto impugnato (ad esempio avviso di accertamento o cartella di pagamento), mediante la proposizione di un'apposita istanza, qualora ritenga che dall'atto gli possa derivare un danno grave e irreparabile come stabilito dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.

Art. 47,
D.Lgs. n.
546/1992

La richiesta motivata può essere contenuta nel medesimo ricorso oppure può essere presentata con atto separato. In quest'ultimo caso l'istanza va notificata alle altre parti e depositata, con la prova dell'avvenuta notificazione, presso la segreteria della Commissione tributaria.

Istanza di
sospensione

L'istanza di sospensione viene trattata nella prima camera di consiglio utile della sezione assegnataria del ricorso, dandone comunicazione alle controparti almeno 10 giorni liberi prima dell'udienza medesima.

Se la Commissione concede la sospensione richiesta, i suoi effetti permangono fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado. Se la sospensione riguarda un atto di recupero di aiuti di Stato, i suoi effetti cessano dopo sessanta giorni, salvo conferma da parte della Commissione, su istanza di parte, per altri sessanta giorni.

Quando il giudizio è in materia di sanzioni tributarie, la sospensione può essere disposta dalla Commissione tributaria regionale, che deve necessariamente concederla se il contribuente produce un'idonea garanzia, anche a mezzo fideiussione bancaria o assicurativa.

Requisiti per la concedibilità della sospensione

Ai fini della concedibilità della sospensione, il giudice deve verificare la sussistenza contemporaneamente dei seguenti due requisiti:

- *fumus boni juris* (indizio di buon diritto), si verifica quando da un esame sommario del ricorso, esso appare fondato o quanto meno non manifestamente infondato;
- *periculum in mora* (pericolo nel ritardo), si verifica quando nel periodo di tempo necessario per far valere i propri diritti, il contribuente potrebbe subire dalla esecuzione dell'atto impugnato un danno grave e irreparabile.

2.13.1 Istanza di sospensione



Commissione tributaria provinciale di

Istanza di sospensione per eccezionale urgenza

Il Sig., nato a
C.F. difeso da

PARTE RICORRENTE

Ricorso notificato alla controparte in data e
depositato presso Codesta Commissione in data
Iscritto al Registro Generale dei Ricorsi al n.

Il Sig. nato a il, con
domicilio fiscale in, C.F.,
rappresentato e difeso – giusta procura rilasciata a margine (o in calce)
del ricorso introduttivo - da
(CF: - fax - indirizzo di posta elettronica certificata:), presso il cui studio in
....., via ha eletto domicilio.

PREMESSO

- che in data ha depositato presso Codesta Commissione tributaria ricorso avente il n. di Registro Generale dei Ricorsi, assegnato alla Sezione n., contro (atto impugnato) n.

emesso dall'Ufficio e notificato il, in
materia di per l'anno;
- che sussiste il requisito del danno grave ed irreparabile, in quanto ...;
- che il danno succitato è altresì imminente, in quanto
Per i suesposti motivi e considerazioni

CHIEDE

All'Illustrissimo Presidente di Codesta Commissione, ai sensi del primo
comma dell'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992.

Si depositano:

- Copia dell'atto impugnato;
- Copia del ricorso;
- Altra documentazione utile.

....., li

Sottoscrizione

.....

2.14 Pagamento delle somme richieste in pendenza di giudizio

È importante a questo punto – sia per il contribuente sia per l'ufficio dell'Amministrazione – sapere come comportarsi con riferimento all'eventuale pagamento delle somme richieste in pendenza di un giudizio tributario, ovvero in seguito all'emissione di una sentenza (favorevole/parzialmente favorevole/contraria) della Commissione tributaria.

La normativa (art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992) stabilisce adempimenti diversi a seconda del grado di giudizio pendente e del contenuto della sentenza del grado precedente come segue:

- 1) procedimento in corso presso la Commissione tributaria provinciale – la pendenza del giudizio di primo grado, come già detto, non fa venire meno gli effetti giuridici dell'atto oggetto di impugnazione e quindi l'obbligo di adempiere al pagamento richiesto. Il contribuente può – nei casi in cui ravvisi nell'esecuzione dell'atto impugnato un possibile danno grave e irreparabile – chiedere la sospensione dell'atto impugnato. Se il giudice concede la sospensione richiesta, il contribuente non

deve provvedere al pagamento delle somme richieste fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado, momento in cui termina l'effetto del provvedimento di sospensione;

2) sentenza di primo grado; il comportamento è diverso a seconda della tipologia di sentenza:

- sentenza sfavorevole al ricorrente: in questo caso, il contribuente è tenuto al versamento dei 2/3 dell'imposta accertata, oltre ai relativi interessi e alle sanzioni amministrative irrogate, previa detrazione di quanto eventualmente precedentemente già versato,
- sentenza favorevole parzialmente al ricorrente: in questo caso il contribuente è tenuto al versamento delle somme indicate dai giudici tributari nella sentenza (nei limiti dei 2/3 dell'imposta accertata), oltre ai relativi interessi e alle sanzioni amministrative irrogate, previa detrazione di quanto eventualmente precedentemente già versato,
- sentenza favorevole al ricorrente: in questo caso il contribuente non è tenuto a effettuare alcun versamento. In tal caso la norma precisa che l'importo dell'eventuale tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza debba essere rimborsato al contribuente entro 90 giorni dalla data di notificazione della sentenza;

3) sentenza di secondo grado; il comportamento è diverso a seconda della tipologia di sentenza:

- sentenza sfavorevole (totalmente o parzialmente) al ricorrente: in questo caso, il contribuente è tenuto all'integrale versamento delle somme indicate dai giudici tributari nella sentenza, oltre ai relativi interessi e alle sanzioni amministrative irrogate, previa detrazione di quanto eventualmente precedentemente già versato,
- sentenza favorevole al ricorrente: in questo caso il contribuente non è tenuto a effettuare alcun versamento. In tal caso la norma precisa che l'importo dell'eventuale tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza debba essere rimborsato al contribuente entro 90 giorni dalla data di notificazione della sentenza.

La norma (art. 69, D.Lgs. n. 546/1992) specifica infine che nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, Ente locale o concessionario alla riscossione venga condannato al pagamento di somme,

comprese le eventuali spese di lite, il contribuente deve attendere che la sentenza passi in giudicato (ossia non sia più impugnabile) per disporre di un titolo esecutivo. Dopo tale termine, infatti, la segreteria della Commissione rilascia copia della sentenza in forma esecutiva a norma dell'art. 475 C.P.C., con la quale il contribuente può:

- a) richiedere l'espropriazione forzata nei confronti dell'Ente impositore che non provveda al pagamento;
- b) esperire il giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, al fine di ottenere l'esecuzione, a carico dell'Ente inadempiente, del giudicato.

2.15 Trattazione della controversia

La controversia viene trattata, secondo quanto stabilito dall'art. 33 del D.Lgs. n. 546/1992, in camera di consiglio, salvo che almeno una delle parti non ne richieda espressamente la trattazione in pubblica udienza, ex art. 34 del D.Lgs. n. 546/1992.

2.15.1 Trattazione in camera di consiglio

Di regola, la trattazione della controversia presso la Commissione tributaria avviene in camera di consiglio, ovvero senza la presenza delle parti in causa.

Il giudice "relatore" espone, senza la presenza né delle parti né dei loro difensori, i fatti e le motivazioni della controversia, come emergenti dal ricorso e dalle controdeduzioni della parte resistente, nonché dai documenti prodotti.

Il Segretario della Commissione verbalizza la discussione.

2.15.2 Trattazione in pubblica udienza

Ciascuna delle parti può richiedere la trattazione della controversia in pubblica udienza, mediante istanza che deve essere notificata alle parti costituite in giudizio entro 10 giorni liberi prima della data in cui è stata fissata l'udienza per la trattazione. Spesso – onde evitare

dimenticanze ed evitare i costi di notificazione di un atto successivo – la richiesta di trattazione in pubblica udienza viene inserita direttamente in calce al ricorso già in sede di costituzione in giudizio¹⁷.



Istanza di trattazione in pubblica udienza

Commissione tributaria regionale di Sez.

Commissione tributaria provinciale di Sez.

Oggetto: Istanza di trattazione in pubblica udienza (art. 33, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992)

- Per la Regionale R.G.A. n. /
- Per la Provinciale R.G.R. n. /

Il sottoscritto, nella sua qualità di:

- Contribuente;
- Difensore costituito di
- Rappresentante legale della società:
- Delegato da, (come da delega allegata alla presente);
- Funzionario dell'Ufficio di, (in esenzione totale da bolli e diritti di segreteria).

PREMESSO

- che in data con ricev. n. è stato presentato a codesta Commissione Tributaria l'appello/il ricorso indicato in oggetto;
- che in data è stato comunicato avviso di trattazione del gravame per il giorno presso la Sez.

VISTO

l'art. 33, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e s.m.,

CHIEDE

che la controversia sopra individuata sia discussa in pubblica udienza.

17) Tale prassi è stata ufficialmente riconosciuta come valida dalla Corte di Cassazione con diverse sentenze. A titolo solo indicativo si cita, fra le tante, la recente sentenza 30 giugno 2011, n. 14392.

Allegati:

- Copia comunicazione dell'avviso di trattazione;
- Copia ricevuta della notifica della presente istanza alla controparte.

....., li

Sottoscrizione

.....

La parte, o meglio il suo difensore, può così partecipare all'udienza di trattazione della causa.

In questo caso, il giudice “relatore” espone, alla presenza dei difensori delle parti che intendono intervenire (né i difensori, né tanto meno le parti devono necessariamente essere presenti all'udienza, senza che questo sia pregiudizievole per i loro diritti; la discussione della causa si svolge infatti con riferimento alle motivazioni ed ai documenti inseriti nel fascicolo di parte), i fatti e le motivazioni della controversia, come emergenti dal ricorso e dalle controdeduzioni della parte resistente e dai documenti prodotti.

Dopo l'esposizione del Giudice relatore, il Presidente della Sezione ammette alla discussione orale della controversia i difensori delle parti presenti, nel seguente ordine: prima il ricorrente e poi la parte resistente.

Se ritenuto necessario, i giudici possono fare domande e le parti possono esporre oralmente brevi repliche.

Il Segretario della Commissione verbalizza la discussione.

2.15.3 Rinvio dell'udienza

Indipendentemente dal fatto che l'udienza venga trattata in camera di consiglio o in pubblica udienza, il Presidente della sezione può – ove lo ritenga opportuno – concedere un rinvio (ex art. 34 in caso di trattazione in pubblica udienza; ex art. 35 comma 2 in caso di trattazione in camera di consiglio).

Nel caso in cui la trattazione avvenga in pubblica udienza e siano presenti tutte le parti in causa, il rinvio viene comunicato

nella stessa udienza, senza ulteriori avvisi, ed è annotato nel verbale di causa.

Nel caso invece che non tutte le parti siano presenti, ovvero la trattazione si svolga in camera di consiglio, il rinvio viene verbalizzato e comunicato successivamente alle parti a cura della segreteria della Commissione, almeno 30 giorni liberi prima della nuova udienza, a norma dell'art. 31 del D.Lgs. n. 546/1992.

2.16 Deliberazione del collegio giudicante

La deliberazione viene assunta dal collegio giudicante in modo segreto in camera di consiglio, ovvero senza la presenza delle parti né del segretario di sezione, ma con la sola presenza dei giudici che hanno partecipato alla discussione, secondo quanto stabilito dagli artt. 276 e ss. C.P.C.

La decisione viene presa come segue:

Decisione
preliminare

- preliminarmente, su eventuali questioni rilevabili d'ufficio: inammissibilità del ricorso per tardiva costituzione in giudizio del ricorrente/inammissibilità del ricorso per errata o mancata sottoscrizione/difetto di giurisdizione della commissione tributaria, ex art. 3 D.Lgs. n. 546/1992, incompetenza territoriale della Commissione ex art. 5 D.Lgs. n. 546/1992;

Decisione
in seguito
alle richieste
delle parti

- una volta verificata l'assenza di questioni preliminari rilevabili d'ufficio o eccepite dalle parti, si passa all'esame della controversia, nel merito, con riferimento alle richieste avanzate dalle parti e alle motivazioni dalle stesse addotte (come già detto più volte, i giudici tributari non possono modificare o ampliare né le richieste né le motivazioni presentate dalle parti).

2.17 Emissione, pubblicazione e notificazione della sentenza

La decisione della Commissione viene esposta nella sentenza, composta secondo quanto stabilito dall'art. 36 del D.Lgs. n. 546/1992 con il seguente contenuto:

Art. 36,
D.Lgs. n.
546/1992,
contenuto
della
decisione

- 1) indicazione della composizione del collegio giudicante, delle parti in causa e dei loro difensori;
- 2) concisa esposizione dello svolgimento del processo;
- 3) richieste delle parti;

- 4) succinta esposizione dei motivi in fatto ed in diritto. Riguardo alla esposizione delle motivazioni, seppure richiesta dalla normativa in modo succinto, molta giurisprudenza si è pronunciata sostenendo che le stesse debbano essere complete, chiare, senza rinvii, in modo tale che permettano alla parte soccombente di cogliere le ragioni del rigetto delle proprie domande e che siano intellegibili senza il rinvio ad elementi o documenti esterni;
- 5) dispositivo;
- 6) data della deliberazione;
- 7) sottoscrizione del Presidente e dell'estensore. La mancata sottoscrizione di anche solo uno dei due soggetti determina la nullità totale e non sanabile della sentenza.

2.17.1 Sentenza 24 novembre 2011, n. 239

**Repubblica italiana
in nome del popolo italiano**



La Commissione tributaria provinciale di Milano - sezione 26
riunita con l'intervento dei Signori:
Ingrascì Giovanni (Presidente)
Del Vecchio Luigi (Relatore)
Grassi Carlo (Giudice)

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n./09 depositato il 30/12/2009
- avverso Avviso iscrizione ipotecaria n. IVA + IRAP
contro Concessionario Equitalia Esatri SpA
difeso da:
proposto dal ricorrente:
difeso da:
terzi chiamati in causa:
Ag. Ent. Direzione provinciale Monza e Brianza,
via Passerini, 5, 20052 Monza (MI)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con raccomandata del 2 ottobre 2009 Equitalia Esatri SpA ha comunicato al signor l'avvenuta iscrizione ipotecaria, ex art. 77 del

DPR 600/73, di su immobile di 500/1000 di sua piena proprietà sito nel Comune di censito al foglio partita particella subalterno cat. classe vani L'iscrizione ipotecaria di complessivi € 45.492,74 è pari al doppio del carico tributario scaduto e non pagato, relativo ad IVA, IRAP oltre sanzioni pecuniarie ed interessi, portato da cartella di pagamento notificata non opposta.

Avverso tale atto il contribuente ha proposto ricorso rimettendo sia all'Agenzia delle Entrate che ad Equitalia Esatri Spa il 1° dicembre 2009 e depositandone copia, previa attestazione di conformità, presso la segreteria della Commissione tributaria il 30 dicembre 2009.

Nel ricordo il contribuente eccepisce preliminarmente la nullità dell'iscrizione ipotecaria in quanto effettuata il 1° ottobre 2009, oltre il decorso dell'anno dalla notifica della cartella di pagamento avvenuta il 17 gennaio 2008 senza la preventiva notifica dell'intimazione di pagamento.

Nel merito fa presente che essendo socio accomandante della società per una quota del 5% risponde delle obbligazioni sociali nei limiti del capitale sottoscritto e solamente dopo la preventiva escussione del patrimonio della società se risultata negativa. Produce copia dell'atto a rogito notaio dr. del 23/06/1995 rep. 11.223/558 da cui risulta l'entità del capitale da lui sottoscritto è di £ 250.000 (ora € 2582,28).

L'Agenzia delle Entrate si è costituita il 25 gennaio 2010 eccependo l'inammissibilità del ricorso per decorso dei termini di legge relativamente al debito tributario portato dalla cartella di pagamento notificata il 23 febbraio 2008; la propria carenza di legittimazione passiva trattandosi di atto esecutivo di competenza dell'Agente riscossione.

Equitalia Esatri si è costituita il 25 gennaio 2010 eccependo l'inammissibilità del ricorso per decorso dei termini di legge relativamente al debito tributario portato dalla cartella di pagamento notificata il 23 febbraio 2008; la propria carenza di legittimazione passiva trattandosi di atto esecutivo di competenza dell'Agente della riscossione.

Equitalia Esatri si è costituita il 2 febbraio 2010 eccependo l'inammissibilità del ricorso in mancanza di contestazioni relative a vizi formali dell'iscrizione ipotecaria. Quanto alla tardiva iscrizione eccepisce l'iscrizione ipotecaria è possibile solamente dopo il decorso del 60° giorno della notifica della cartella di pagamento, come prevede il 1° comma dell'art. 50 DPR 602/73, precisando che «...l'incontestabilità del titolo nel predetto termine comporta l'incontestabilità del titolo sia in ordine alla regolarità formale sia in ordine alla legittimità del credito per il quale si agisce e consente in tal modo al conservatore di procedere all'iscrizione ipotecaria a norma di legge».

La mancata contestazione dei vizi propri dell'atto impugnato e l'omessa impugnazione dell'atto prodromico, (cartella di pagamento) non recuperabile in questa sede rendono inammissibile il ricorso.

La ricorrente con memoria del 4 febbraio 2010 contesta le eccezioni di inammissibilità, ribadendo l'esigenza della preventiva notifica della intimazione di pagamento essendo decorso l'anno dalla notifica della

cartella di pagamento e che il *beneficium excussionis* può essere eccepito proprio nella fase esecutiva, non prima.

Le parti non hanno chiesto la discussione in pubblica udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione ritiene preliminarmente di stabilire se sia rilevabile d'ufficio l'inammissibilità del ricorso conseguente alla mancata apposizione sulla copia agli atti dell'attestazione di conformità dell'originale inviato all'Ufficio.

Il 3° comma dell'art. 22 del D. Lgs. 546/92, dopo aver disposto l'obbligo dell'attestazione, aggiunge che qualora l'atto depositato nella Segreteria della Commissione non sia conforme a quello consegnato alla parte convenuta, il ricorso è inammissibile. Quindi l'inammissibilità non deriva dalla semplice mancanza di attestazione bensì consegue all'eccezione del convenuto e la produzione dell'originale a sue mani, nessuna inammissibilità può essere dichiarata a tale titolo.

Quanto alle, peraltro non chiare, eccezioni d'inammissibilità del ricorso sollevate dall'Ufficio e dal Concessionario della riscossione, le si ritiene pive di pregio e da disattendere.

Innanzitutto i termini di invio e di deposito del ricorso risultano rispettati dal ricorrente.

L'inammissibilità fondata sulla mancanza d'eccezioni sui vizi propri dell'atto impugnato (le sole possibili per l'Ufficio ed il Concessionario) è contraddetta dall'eccezione di tardiva emissione del provvedimento. Inoltre detti Enti si riferiscono alla definitività di un atto prodromico (la cartella di pagamento) assunto divenuto definitivo senza produrlo e comprovarne la definitività nei riguardi del ricorrente. Infatti considerato che si tratta di IVA ed IRAP –tributi di pertinenza della società e non dei soci- la cartella di pagamento dovrebbe essere intestata alla sola società e non ai soci. Circostanza quindi non chiarita.

In tal caso, trattandosi della richiesta di pagamento di debiti sociali ai soci, ricorre il principio civilistico del *beneficium excussionis*; e solamente di fronte alla provata incapacità patrimoniale della debitrice è possibile l'azione nei riguardi dei soci; azione che con riferimento al socio accomandante è limitata al capitale sottoscritto.

Inoltre nel caso di specie va considerato – con considerazione peraltro assorbente – che essendo stata notificata la cartella il 17 gennaio 2008, a mente del disposto del 2° comma dell'art. 50 DP 6002/73, non essendo stata iniziata l'espropriazione entro un anno dalla “notifica” della cartella di pagamento (*in claris non fit interpretatio*), l'espropriazione stessa doveva essere preceduta dalla notifica di un avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni.

L'omessa notifica di detto avviso invalida l'iscrizione ipotecaria effettuata.

La difficoltà della materia giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione estromette dal presente giudizio l'Agenzia delle entrate. Accoglie il ricorso annullando l'iscrizione ipotecaria. Spese compensate.

Milano, 16 febbraio 2011.

Il Relatore

Il Presidente

Art. 37,
D.Lgs. n.
546/1992,
emissione
sentenza

La sentenza come sopra emessa deve essere resa pubblica nel suo testo integrale originale mediante deposito nella segreteria della Commissione tributaria entro 30 giorni dalla data della deliberazione ex art. 37 del D.Lgs. n. 546/1992. Detto deposito è certificato dalla firma apposta sulla sentenza da parte del Segretario della Commissione.

Data di
deposito

La data di deposito è molto importante per i seguenti motivi:

- fino a quel momento del deposito la sentenza è modificabile da parte della commissione giudicante ed è soggetta al divenire della normativa, nel senso che la commissione deve tenere conto di eventuali pronunce di incostituzionalità eventualmente emesse nel frattempo;
- da tale momento decorre il termine semestrale per l'eventuale impugnazione della sentenza da parte di una parte.

Da notare che il termine dei 30 giorni è un termine solo indicativo, di natura ordinatoria. Il suo mancato rispetto non ha alcuna conseguenza in capo alla commissione né con riferimento alla sentenza.

Notifica
della
sentenza

Ancora l'art. 37 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce che entro 10 giorni dall'avvenuto deposito della sentenza presso la Segreteria, quest'ultima debba provvedere a notificare alle parti costituite in giudizio il dispositivo della sentenza (si noti che non viene notificato il testo integrale della sentenza, ma solo il testo del dispositivo).

Anche questo termine ha carattere ordinatorio, il suo mancato rispetto non determina quindi alcuna conseguenza in capo ai soggetti parte in causa. Unica conseguenza di un eventuale mancata comunicazione è rappresentata da un diverso conteggio del termine per un eventuale procedimento di appello¹⁸.

18) Con riferimento ai termini ed alle modalità di presentazione di istanza di appello avverso una sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale, si veda il successivo capitolo.

Raccomandata A.R.



Commissione tributaria provinciale di Milano

COMUNICAZIONE DEL DISPOSITIVO DELLE SENTENZA

Ai sensi dell'art. 37 del D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 si comunica che in relazione al ricorso n. contro Agenzia Entrate Ufficio (per silenzio rifiuto istanza rimb. n. ist. del 23/02/06 Imposta: Irap anno 2001) (per silenzio rifiuto istanza rimb. n. ist. del 23/02/06 Imposta: Irap anno 2002) (per silenzio rifiuto istanza rimb. n. ist. del 23/02/06 Imposta: Irap anno 2003) ed altri atti-annualità e/o uffici in data presso la sezione n. 12 di questa Commissione è stata emessa la sentenza n. depositata il con il seguente

DISPOSITIVO

La Commissione accoglie il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate a rimborsare al ricorrente l'Irap versata per gli anni 2001, 2002, 2003 e 2004 in complessivi euro, oltre gli interessi di legge. Spese compensate.

Il dispositivo della sentenza risulta peraltro anche reperibile sul sito della Commissione tributaria, accessibile alle parti in causa e ai soggetti autorizzati. Avuta così conoscenza del dispositivo, il c.d. "PQM", ciascuna parte può richiedere alla Segreteria delle Commissione copia autentica della sentenza integrale, completa delle motivazioni. La Segreteria deve rilasciare le copie entro 5 giorni dalla richiesta, dietro il pagamento delle relative spese. Da notare che dopo l'introduzione del Contributo unificato anche nel procedimento tributario, le copie autentiche non devono più essere assoggettate ad imposta di bollo.

Una volta avutane la copia integrale ciascuna parte può (ma non deve!) notificare la sentenza alla parte avversaria.

L'eventuale notifica deve essere eseguita secondo le modalità prevista per la notifica del ricorso dall'art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992, ovvero:

a) notifica a mezzo Ufficiale giudiziario da effettuarsi osservando le disposizioni degli artt. 137 e ss. C.P.C. Il ricorrente deve

Art. 16,
D.Lgs. n.
546/1992,
modalità
di notifica
del ricorso

consegnare la sentenza in originale, oltre a un numero di copie conformi pari al numero delle parti destinatarie della notifica all'Ufficiale giudiziario, che a sua volta consegnerà o spedirà la copia alla controparte e restituirà l'originale, completo di ricevuta di avvenuta notifica (relata di notifica), al ricorrente. In tal caso la sentenza si intende consegnata nel momento in cui si perfeziona la notifica¹⁹;

- b) invio a mezzo servizio postale con plico raccomandato, senza busta, con avviso di ricevimento. In tal caso la sentenza si intende notificata nel momento della spedizione, così come risultante dal timbro postale apposto;
- c) consegna diretta:
 - da parte del contribuente: consegna a mano all'Ufficio finanziario, all'Ente locale o al concessionario del servizio di Riscossione controparte nel procedimento. In tal caso, l'impiegato addetto alla ricezione provvede al rilascio di ricevuta,
 - da parte dell'Ufficio finanziario: consegna a mezzo del messo comunale o di un messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria.

Proposizione
di appello

La scelta di notificare o meno il testo integrale della sentenza ha conseguenze su un eventuale proposizione di appello, dal momento che l'avvenuta notificazione fa sì che si accorcino i termini per la proposizione dell'appello: dal "termine lungo" genericamente stabilito dal comma 3 della norma che richiama la norma di cui all'art. 327, comma 1, C.P.C., e quindi estende anche al processo tributario l'attuale riduzione del termine lungo (prima previsto di un anno) a 6 mesi, si passa al "termine breve" espressamente stabilito dal comma 2 della norma, con riferimento ai casi in cui la sentenza venga notificata alla controparte²⁰, che è invece di giorni 60 dalla data di notificazione a istanza di parte.

19) Per un approfondimento sui termini di notificazione mediante Ufficiale giudiziario, si veda il precedente paragrafo 2.7 relativo alle modalità di proposizione del ricorso.

20) Per un più approfondito esame della problematica legata alla proposizione di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale, si veda il successivo capitolo III.

III

PROCESSO TRIBUTARIO DI SECONDO GRADO: APPELLO AVANTI LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

3.1 Introduzione

Come visto nel precedente capitolo, il giudizio avanti alla Commissione tributaria provinciale si conclude con l'emanazione, da parte della Commissione, di una sentenza, il cui dispositivo viene notificato alle parti da parte della Segreteria della Commissione. Come già visto, il testo integrale della sentenza può essere richiesto presso la Segreteria della Commissione ed eventualmente notificato, dalla parte che ne abbia interesse (indipendentemente dal fatto che questa risulti soccombente o vincente in sentenza), alla controparte.

La parte che dalla sentenza risulta essere soccombente, può – se lo ritiene opportuno – proporre appello avverso la decisione della Commissione tributaria provinciale, avanti la Commissione tributaria regionale competente per territorio, secondo quanto stabilito dagli artt. 52 e ss. del D.Lgs. n. 546/1992.

Artt. 52 e
ss., D.Lgs.
n. 546/1992

Nel presente capitolo vengono analizzate le modalità di impugnazione di una sentenza di primo grado, mediante proposizione di appello avanti alla Commissione tributaria regionale. Per i dettagli relativi alle modalità operative (notificazioni/contenuto dell'atto di appello e altro), se non indicato specificamente, si faccia sempre riferimento a quanto già descritto con riferimento al procedimento di primo grado, per quanto compatibile.

3.2 Parti del processo tributario di secondo grado

Per quanto riguarda la problematica concernente la capacità delle parti di stare in giudizio nel processo tributario, si rimanda a quanto già dettagliatamente descritto con riferimento al procedimento di primo grado.

Appello
dell'ufficio
dell'Ammini-
strazione
pubblica

Occorre qui sottolineare solamente, che con riferimento al procedimento di appello, che il D.L. 25 marzo 2010, n. 40 (convertito con Legge 22 maggio 2010, n. 73) ha abrogato il comma 2 dell'art. 52 del D.Lgs. n. 546/1992, che stabiliva che l'Ufficio dell'Amministrazione pubblica, che intendesse presentare appello avverso una sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale, dovesse preliminarmente ottenere una specifica autorizzazione da parte del responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio. In seguito a detta eliminazione, anche l'Ufficio dell'Amministrazione pubblica può presentare appello seguendo le modalità già viste con riferimento al procedimento di primo grado, senza bisogno di ottenere una specifica ed ulteriore autorizzazione.

3.3 Redazione dell'appello

L'atto di appello alla Commissione tributaria regionale è l'atto introduttivo del processo di secondo grado.

L'atto di appello – per essere ammissibile e svolgere la sua funzione di introduzione del giudizio di secondo grado – deve essere redatto nel rispetto dei requisiti formali ed essenziali stabiliti dalla normativa di riferimento.

3.3.1 Requisiti essenziali dell'atto di appello

Il comma 1 dell'art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992 elenca i requisiti essenziali (la mancanza o errata indicazione dei quali è causa di inammissibilità) dell'atto di appello:

- 1) indicazione della Commissione tributaria regionale cui l'appello è diretto – ovvero quella territorialmente competente;
- 2) indicazione della parte appellante, e della parte nei cui confronti è proposto l'appello, o “controparte”²¹;
- 3) indicazione della sentenza impugnata. È necessario riportare nell'appello gli estremi completi della sentenza impugnata

Commissio-
ne tributaria
regionale
Parte
appellante
Sentenza
impugnata

21) Quanto ai dati da indicare con riferimento a ciascuna parte (appellante e controparte) si faccia riferimento a quanto dettagliatamente indicato con riferimento ai requisiti essenziali del ricorso introduttivo del procedimento di primo grado, al capitolo precedente, paragrafo 2.4.1.

- (commissione che ha emesso la sentenza, numero e data), in modo che la stessa sia univocamente identificabile²²;
- 4) indicazione dell'oggetto della domanda (*petitum*). Come era fondamentale nella proposizione del ricorso, anche con riferimento alla proposizione dell'appello tale elemento è fondamentale, dal momento che anche il giudice tributario di secondo grado non ha la possibilità di modificare, né tanto meno di ampliare, la richiesta dell'appellante;
- 5) indicazione dei motivi (*causa petendi*), ovvero le ragioni, in fatto e in diritto, su cui si fonda la domanda dell'appellante. Da notare che nel secondo grado di giudizio le motivazioni devono riguardare la sentenza impugnata e non invece l'atto, oggetto di ricorso nel primo grado di giudizio. Le motivazioni devono essere esposte in modo chiaro ed esaustivo²³. La Corte di Cassazione, con sentenza 10 giugno 2009, n. 13331, ha dichiarato inammissibile un appello basato esclusivamente su motivi processuali, sostenendo che il giudice di secondo grado deve essere messo in condizione di esaminare anche il merito della causa, in ossequio del principio del doppio grado di giudizio, salvo che l'accoglimento dell'appello per motivi processuali non comporti la rimessione della lite al giudice di primo grado;
- 6) sottoscrizione, apposta dal difensore dell'appellante o dal suo legale rappresentante (se l'appello viene presentato in proprio²⁴), ovvero dal suo difensore²⁵ (se l'appello viene presentato
- Oggetto della domanda
- Motivi della domanda
- Sottoscrizione del difensore dell'appellante

22) Come nel giudizio di primo grado, anche l'appello può essere appello cumulativo – promosso avverso più sentenze distinte, emesse nei confronti delle medesime parti e aventi oggetto comune.

Nel procedimento di secondo grado non è invece ammissibile un appello collettivo, ovvero promosso da diversi soggetti, avverso diverse sentenze loro destinate, seppure riguardanti la medesima materia del contendere.

23) La Corte di Cassazione ha più volte ribadito che l'appello non ha un carattere di *iudicium novum*, con riferimento all'atto oggetto di impugnazione in primo grado, bensì ha carattere di *revisio prioris instantiae*: le valutazioni del giudice di secondo grado devono essere limitate alle questioni dedotte dall'appellante attraverso l'enunciazione di specifici motivi. Fra le tante, si veda la sentenza 29 gennaio 2000, n. 16).

24) Come il ricorso di primo grado, l'appello può essere presentato in proprio esclusivamente nelle due seguenti ipotesi:

- controversie minori, di cui all'art. 12 commi 5 e 6 del D.Lgs. 546/1992
- controversie instaurate da parte di soggetti abilitati alla difesa innanzi alle Commissioni tributarie (a titolo di esempio, può proporre ricorso in proprio un contribuente che svolga l'attività di Dottore Commercialista).

25) La nomina dell'eventuale difensore deve essere indicata nell'appello mediante procura notarile, indicazione in calce ovvero indicazione a margine.

con l'assistenza del difensore), sia sull'originale dell'appello, sia sulle copie, destinate alle altre parti del giudizio.

Inammissi-
bilità

Anche all'atto di appello, così come al ricorso, è applicabile la disciplina prevista dall'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, che stabilisce che la mancanza o incompletezza delle indicazioni richieste dalla normativa con carattere tassativo determinano l'inammissibilità dell'appello. Tale inammissibilità può essere rilevata d'ufficio dal giudice tributario – ex art. 22, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 – in ogni stato e grado del giudizio, e non è sanabile.

Di seguito si propone un fac-simile di atto di appello.

3.3.2 Atto di appello



Alla On.le Commissione
tributaria regionale del
Al Comune di
Ufficio tributi

Atto di appello Istanza di pubblica udienza

Per l'impugnativa
della sentenza n. resa dalla Commissione
tributaria provinciale di sez.
del e depositata in data

NEI CONFRONTI

dell'Ufficio Tributi del Comune di
Il contribuente Sig., nato in
il, C.F. residente in,
....., rappresentato e difeso per delega a margine del presente
atto dal Dott. ed elettivamente domiciliato presso il suo
studio in, si costituisce, depositando il presente ricorso.

PREMESSO

- che prima della presentazione del ricorso era stata percorsa la strada dell'autotutela ai sensi di legge, con la presentazione di due distinte istanze;

- che il Comune per inerzia costringeva l'appellante, al fine di evitare la definitività dell'atto, a proporre ricorso alla Commissione tributaria provinciale di, sostenendo le spese derivanti dalla nomina del difensore;
- che la sentenza accoglieva totalmente le doglianze del ricorrente, ma compensava le spese.

La sentenza impugnata deve essere riformata per i seguenti motivi:

IN DIRITTO

- l'art. 15 del D.Lgs. n. 546/92 del processo tributario enuncia il principio secondo il quale *«la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza»*. La ratio della norma in esame deve essere ricercata tra i principi basilari della giustizia secondo cui la *«necessità di ricorrere al giudice non deve tornare a danno di chi ha ragione»*, quindi è giusto che le spese di giudizio non siano a carico di chi è risultato nella controversia totalmente vittorioso;
- la Legge 28 dicembre 2005, n. 263 innova le disposizioni del processo civile e quindi di quello tributario, introducendo, per mezzo dell'art. 2, la riformulazione del secondo comma dell'art. 92 C.P.C., così disponendo: *«Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altri giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti»*. Il giudice non può emettere sentenze di compensazione delle spese senza motivare adeguatamente ed obbligatoriamente la sua decisione. Ne tanto meno può usare, nel caso di sentenza favorevole al contribuente, motivazioni di puro stile, quali le *«Spese compensate poiché sussistono giusti motivi»*. La decisione di compensare le spese nella sentenza oggetto del presente appello non è stata motivata;
- con il principio della compensazione delle spese per giusti motivi (equità, convenienza, merito), il legislatore ha inteso temperare il rigore previsto dal principio della condanna alle spese, in presenza di particolari circostanze e di evidente buona fede del soccombente. L'ufficio tributi del Comune di tuttavia ha documentalmente dimostrato mancanza di buona fede, derivante da un'inerzia totale, in quanto lo stesso verificato l'errore avrebbe dovuto immediatamente annullare l'avviso di liquidazione, in quanto sollecitato dall'appellante in più occasioni. L'ufficio tributi del Comune di ha omesso di annullare nei termini l'Avviso di Liquidazione, nonostante palesemente errato. Tanto più grave è l'atteggiamento del responsabile del sopra citato ufficio quanto evidente è l'errore;
- l'addebito delle spese di giudizio al Comune di costituirebbe un monito non tanto a fare maggiore attenzione all'atto di emettere atti

di accertamento (l'errore è un fatto scusabile nell'attività lavorativa), quanto a un'assunzione di maggiore responsabilità nell'esaminare atti palesemente errati e a valutare con maggiore attenzione le documentazione bonariamente prodotta dai contribuenti;

- l'art. 28 della Costituzione recita: «*i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli Enti pubblici sono direttamente responsabili secondo le leggi penali, civile e amministrative, degli atti compiuti in violazione dei diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli Enti pubblici*».

P.Q.M.

FA ISTANZA

Affinché il ricorso venga discusso in

PUBBLICA UDIENZA

Voglia la Commissione tributaria regionale adita, dichiarare in riforma della sentenza appellata liquidare le spese di giudizio, dovute per grave inerzia del Comune nell'attività di autotutela, quantificate nella misura di €

Con osservanza.

....., li

Dott.

PROCURA

Il contribuente sig., nato in il C.F.: residenti in delega a rappresentarlo e difenderlo in ogni fase e grado del presente giudizio il Dott., nato a in data ed iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti di abilitato al patrocinio ai sensi di legge, conferendogli ogni e più ampio potere ivi compresa la facoltà di farsi sostituire e di rinunciare all'appello, ed elegge domicilio presso il proprio studio sito in

....., li

Firma del contribuente
È autentica

Dott.

3.4 Requisiti formali dell'appello. Pagamento contributo unificato

A decorrere dal 7 luglio 2011, gli atti di appello – come i ricorsi – devono essere assoggettati a Contributo unificato, secondo quanto stabilito dal testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia (TUSG) di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, e dalla Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1/DF del 21 settembre 2011²⁶.

3.5 Termini di presentazione dell'appello

Secondo quanto stabilito dall'art. 51 del D.Lgs. n. 546/1992, l'appello deve essere proposto nei seguenti termini:

- termine breve: se una delle parti ha provveduto a notificare alle controparti il testo integrale della sentenza, l'appello deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla data in cui è stata effettuata la notifica della sentenza;
- termine lungo: se nessuna parti ha provveduto a notificare all'altra il testo integrale della sentenza, l'appello deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro 6 mesi dalla data del deposito della sentenza presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale.

Art. 51,
D.Lgs. n.
546/1992

Termine
breve

Termine
lungo

Entrambi i termini – breve o lungo – per la presentazione dell'appello avverso una sentenza, sono di carattere perentorio: la loro inosservanza comporta pertanto decadenza e conseguente inammissibilità dell'appello per tardività.

Al fine del computo dei termini, si deve fare riferimento a quanto stabilito dall'art. 155 C.P.C., già dettagliatamente descritto con riferimento al termine di proposizione del ricorso²⁷.

26) Per un'analisi delle modalità applicative del Contributo unificato, si faccia riferimento a quanto dettagliatamente descritto con riferimento alla proposizione del ricorso di primo grado.

27) Si veda il paragrafo 2.6.

3.6 Modalità di presentazione dell'appello

Art. 20,
D.Lgs. n.
546/1992

L'appello deve essere proposto con le medesime modalità di proposizione del ricorso, secondo quanto stabilito dall'art. 20 del D.Lgs. n. 546/1992, cui si rimanda²⁸.

Da sottolineare, in questa sede, solo il fatto che l'appello deve essere proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado.

3.7 Costituzione in giudizio dell'appellante

Termine
per la
deposizione
dell'appello

L'appellante, entro 30 giorni dalla data di notifica dell'appello alla/e controparte/i, deve – a pena di inammissibilità dell'appello – depositare l'originale (in caso di presentazione dell'appello tramite Ufficiale giudiziario) o la copia conforme (in caso di presentazione dell'appello tramite spedizione postale o consegna diretta) dell'atto di appello presso la Commissione tributaria regionale competente, provvedendo così alla propria costituzione in giudizio, secondo quanto stabilito dall'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992.

La dichiarazione di conformità della copia rispetto all'originale deve essere apposta e sottoscritta in calce alla copia stessa, nella seguente forma:



Il/La sottoscritto/a nato/a a
il residente a
in via consapevole che chiunque rende dichiarazioni false o mendaci ovvero forma atti documenti falsi, ovvero ne fa uso, è punito a norma delle leggi penali vigenti ai sensi dell'art. 24 della Legge n. 159/2011 e decade dei benefici eventualmente ottenuti, ai sensi dell'art. 25 della Legge n. 159/2011, sotto la propria responsabilità, dichiara che la copia del presente documento/titolo/atto: rilasciato/a da
riprodotto per intero, da pag. a pag.
e quindi composto da n. fogli, è conforme all'originale.
Il/la sottoscritto/a dichiara inoltre, ai sensi dell'art. 8 della Legge 23 mag-

28) Si veda il paragrafo 2.7.

gio 1995, n. 70, di essere stato/a informato/a che i dati personali contenuti nella presente dichiarazione saranno trattati, anche con strumenti informatici, esclusivamente nell'ambito del procedimento per il quale la presente dichiarazione viene resa.

....., li

Firma del dichiarante

.....

3.7.1 Identificazione della Commissione tributaria competente

In via preliminare, l'appellante – per evitare di incorrere in errori che comporterebbero l'inammissibilità dell'appello – deve identificare la Commissione tributaria regionale competente per territorio, innanzi alla quale proporre appello.

L'art. 52 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce che la Commissione tributaria regionale competente per territorio è quella nella cui circoscrizione ha sede la Commissione tributaria provinciale che ha pronunciato la sentenza oggetto di impugnazione.

A titolo di esempio, l'atto di appello avverso una sentenza pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano deve essere proposto avanti la Commissione tributaria regionale di Milano, con sede in Milano, Via Vincenzo Monti, n. 51.

Art. 52,
D.Lgs. n.
546/1992

3.7.2 Modalità di deposito

Il deposito dell'atto di appello può essere effettuato con le seguenti modalità:

- consegna diretta presso la segreteria della Commissione tributaria;
- invio a mezzo servizio postale con plico raccomandato, senza busta, con avviso di ricevimento. In tal caso, l'appello si intende depositato al momento della spedizione, così come risultante dal timbro postale apposto.

Consegna
diretta

Invio
a mezzo
servizio
postale

3.7.3 Notifica presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale

Entro il medesimo termine stabilito per la costituzione in giudizio, l'appellante deve provvedere – a pena di inammissibilità dell'appello – a notificare copia dell'appello presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata.

3.7.4 Formazione del fascicolo

In sede di costituzione in giudizio, l'appellante – personalmente o tramite il proprio difensore – deposita presso la Commissione tributaria regionale la seguente documentazione:

- | | |
|--------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Appello | - appello (originale o copia conforme, a seconda della modalità con cui ha proposto l'appello), completo di ricevuta di presentazione (a seconda della modalità con cui l'appello è stato proposto, si tratterà di relata di notifica/copia della ricevuta di avvenuta presentazione/copia della ricevuta di invio postale); |
| Ricevuta | - ricevuta di pagamento del Contributo unificato; |
| Fascicolo di causa | - fascicolo di causa, corredato di indice per una più facile consultazione, contenente copia della sentenza impugnata e di tutti gli eventuali altri documenti prodotti ai fini del processo; |
| Nota | - nota, contenente la richiesta di iscrizione a ruolo del ricorso tributario nel registro generale dei ricorsi e degli appelli, contenente « <i>l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, della sentenza impugnata, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione dell'appello</i> ». Tale nota deve essere redatta mediante l'apposito modello approvato dal Dipartimento delle Finanze del MEF e reperibile on line al seguente indirizzo: http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/Giustizia_tributaria/Nota_di_iscrizione_a_ruolo_nel_processo_tributario.htm . |

3.7.5 Nota iscrizione a ruolo Commissione tributaria regionale

 <p>DIPARTIMENTO DELLE Finanze DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA</p>	NIR-CTR 2/MAN	 <p>MEF Ministero dell'Economia e delle Finanze</p>
Commissione Tributaria		
Regionale/di 2° Grado di _____		
Nota di iscrizione a ruolo		
DA COMPILARE IN STAMPATELLO (art. 22, comma 1, D.Lgs. n. 546/92)		
PROPONENTE		
<input type="checkbox"/> Contribuente <input type="checkbox"/> Ente impositore/Società di riscossione		
Richiesta di iscrizione al Registro Generale degli Appelli per:		
<input type="checkbox"/> Ricorso in appello <input type="checkbox"/> Ricorso in appello incidentale		
<input type="checkbox"/> Ricorso in appello per ottemperanza <input type="checkbox"/> Ricorso in appello per riassunzione		
<input type="checkbox"/> Ricorso in appello per revocazione <input type="checkbox"/> Richiesta provvedimenti cautelari (sequestro – ipoteca)		
<input type="checkbox"/> Altro _____		
presentata istanza di sospensione sulle sanzioni <input type="checkbox"/> si <input type="checkbox"/> no		
presentata richiesta di trattazione in pubblica udienza <input type="checkbox"/> si <input type="checkbox"/> no		
Numero allegati al ricorso in appello <input style="width: 20px; height: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px; height: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px; height: 20px;" type="text"/> 		
VALORE DELLA CONTROVERSA		
Importo del tributo oggetto del contenzioso al netto degli interessi e delle sanzioni Euro <input style="width: 100px;" type="text"/> , <input style="width: 30px;" type="text"/>		
Controversia di valore indeterminabile <input type="checkbox"/>		
Importo delle sanzioni (*) Euro <input style="width: 80px;" type="text"/> , <input style="width: 30px;" type="text"/>		
(*) importo di riferimento in caso di controversia avente per oggetto esclusivamente l'irrogazione di sanzioni		
CONTRIBUTO UNIFICATO		
IMPORTO CONTRIBUTO UNIFICATO Euro <input style="width: 100px;" type="text"/> , <input style="width: 30px;" type="text"/>		
MODALITA' ED ESTREMI DI PAGAMENTO		
<input type="checkbox"/> F23 <input type="checkbox"/> Conto corrente postale <input type="checkbox"/> Contrassegno	Spazio per applicare il contrassegno	
PRENOTAZIONE A DEBITO <input type="checkbox"/> GRATUITO PATROCINIO <input type="checkbox"/>		

- Dogane** Accise armonizzate – alcole e bevande alcoliche
 Accise armonizzate - Prodotti energetici (gas naturale, benzina, gasolio ecc.)
 Accise armonizzate - Energia elettrica
 Accise non armonizzate - (oli e bitumi di petrolio)
 Dazi
 IVA Importazione
 Tasse ambientali: emissione di anidride solforosa e ossidi di azoto
 Dogane – Altro

Giochi e lotterie

ICI

ICIAP

ILOR

Imposta sulle assicurazioni

Intrattenimenti

INVIM

- Ipotecarie e catastali** Imposta catastale
 Imposta ipotecaria
 Tributi speciali catastali
 Ipotecarie e catastali – Altro

IRAP

IRES

(ex IRPEG)

- Aliquote
 Conferimenti d'azienda
 Consolidato
 Crediti d'imposta
 Doppia imposizione
 Enti non commerciali
 Liquidazione coatta e fallimento
 Liquidazione ordinaria
 Operazioni straordinarie
 Paesi a fiscalità privilegiata
 Società di comodo
 Società ed enti non residenti
 Trust
 Ires (ex Irpeg) - Altro

IRPEF

- Addizionale comunale Irpef
 Addizionali regionale Irpef
 Aliquote
 Crediti d'imposta
 Detrazioni d'imposta
 Oneri deducibili
 Redditi di capitale
 Redditi di impresa (regime ordinario)
 Redditi di impresa (regimi sempl. e particol.)
 Redditi di lavoro autonomo
 Redditi di lavoro dipendente e assimilati
 Redditi fondiari
 Irpef - Altro

IVA

- Aliquote
 Crediti d'imposta
 Operazioni escluse
 Operazioni esenti
 Operazioni imponibili
 Operazioni non imponibili
 Regimi speciali
 Scambi comunitari ed extracomunitari
 Territorialità
 Iva – Altro

Pubblicità e pubbliche affissioni

Radiodiffusioni

Registro

Successioni e donazioni

Tabacchi e fiammiferi

TARSU/TIA

Tassa sui contratti di borsa

TOSAP (comunale/provinciale)

Altri tributi

- Addizionale comunale sul consumo dell'energia elettrica
 Addizionale provinciale sul consumo dell'energia elettrica
 Addizionale regionale all'imposta erariale di consumo sul gas metano e imposta sostitutiva sulle utenze esenti (ARISGAM)
 Canone per l'installazione degli impianti pubblicitari (CIMP)
 Canone per raccolta, depurazione e scarico delle acque
 Contributo unificato
 Diritto annuale CCIAA
 Imposta comunale su pubblicità e pubbliche affissioni (ICPDPA)
 Imposta di scopo per realizzazione opere pubbliche (ISCOPI)
 Imposta di soggiorno
 Imposta provinciale di trascrizione (IPT)
 Imposta regionale sulla benzina per autotrazione
 Imposta regionale sulle conc.ni statali beni demanio marittimo
 Imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile
 Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili
 Imposta sulle concessioni statali
 Tassa di abilitazione all'esercizio professionale
 Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali
 Tassa regionale per il diritto allo studio universitario
 Tassa sulle concessioni regionali
 Tasse automobilistiche
 Tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione, igiene dell'ambiente (TEFA)
 Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi

Altri tributi erariali _____

Altri tributi locali _____

TABELLA A – CODICI PER INDICARE LA NATURA GIURIDICA DEL CONTRIBUENTE

F01	PERSONA FISICA
F02	IMPRESA INDIVIDUALE/FAMILIARE
F03	LAVORATORE AUTONOMO/ASSOCIAZIONI PROFESSIONISTI
G04	CONSORZI
G05	COOPERATIVE
G06	ENTI NON COMMERCIALI/ONLUS
G07	FONDAZIONI
G08	SOCIETA' DI CAPITALI ED ENTI EQUIPARATI
G09	SOCIETA' DI PERSONE ED ENTI EQUIPARATI
G10	SOGGETTI NON RESIDENTI
A11	ALTRO

TABELLA B – DENOMINAZIONE ATTI IMPUGNATI

ATTI RELATIVI AD OPERAZIONI CATASTALI
AVVISO DI ACCERTAMENTO
AVVISO DI INTIMAZIONE
AVVISO DI LIQUIDAZIONE
AVVISO DI MORA
CARTELLA DI PAGAMENTO
DINIEGO RIMBORSO
DINIEGO/REVOCA AGEVOLAZIONI-RATEAZIONI
FERMO AMMINISTRATIVO
PREAVVISO DI FERMO AMMINISTRATIVO
AVVISO DI ISCRIZIONE IPOTECARIA
PROVVEDIMENTO DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI
RIGETTO DEFINIZIONE AGEVOLATA DI RAPPORTI TRIBUTARI
ALTRO

NOTE

La presente nota di iscrizione è composta da:

n° _____ moduli dati delle parti ricorrenti

n° _____ moduli dati delle parti resistenti

n° _____ moduli dati relativi agli atti impugnati in appello

Data _____

Firma _____

3.8 Trasmissione fascicolo e copia autentica della sentenza

Art. 53,
D.Lgs. n.
546/1992

Una volta instaurato il giudizio di secondo grado mediante la costituzione in giudizio dell'appellante, la Segreteria della Commissione tributaria regionale richiede – secondo quanto stabilito dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992 – alla Segreteria della Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata la seguente documentazione:

- copia autentica della sentenza impugnata;
- fascicolo del processo.

3.9 Costituzione in giudizio dell'appellato

Come nel giudizio di primo grado, anche nel giudizio di appello le parti nei cui confronti è stato proposto appello possono scegliere se essere parte attiva del processo tributario di secondo grado e quindi costituirsi per resistere in giudizio, ovvero rimanere inerti.

Art. 23,
D.Lgs. n.
546/1992

Nel primo caso, la parte che intende essere parte attiva del processo, deve procedere alla propria “costituzione in giudizio”, in base a quanto stabilito dall'art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992²⁹.

Appello
incidentale

Nel caso in cui l'appellato sia rimasto parzialmente soccombente in base a quanto deliberato con la sentenza di primo grado, questi potrà – mediante la presentazione delle proprie controdeduzioni in sede di costituzione in giudizio – proporre appello incidentale, richiedendo a sua volta la parziale riforma della sentenza.

Conferma
della
sentenza
di primo
grado

Nel caso in cui invece l'appellato sia totalmente soddisfatto da quanto deliberato con la sentenza di primo grado, questi non potrà proporre appello incidentale, ma dovrà – mediante la presentazione delle proprie controdeduzioni in sede di costituzione in giudizio – richiedere la conferma della sentenza di primo grado.

29) Per una dettagliata analisi delle modalità e dei termini per la costituzione in giudizio dell'appellante, si veda quanto già illustrato con riferimento alla costituzione in giudizio della parte resistente del giudizio di primo grado, al paragrafo 2.9.

3.10 Particolarità dell'atto di appello e delle controdeduzioni

Come visto, i requisiti formali stabiliti dalla norma per l'atto di appello e le controdeduzioni presentate nel secondo grado di giudizio sono sostanzialmente i medesimi stabiliti con riferimento al ricorso e alle controdeduzioni presentate nel primo grado di giudizio.

Vale la pena, però, sottolineare alcune particolarità stabilite dagli artt. 56, 57 e 58 del D.Lgs. n. 546/1992, in merito agli atti ed ai documenti presentati nell'ambito del secondo grado di giudizio:

- a) art. 56, riproposizione di questioni ed eccezioni non accolte: la norma stabilisce che *«le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione Provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate»*. Nella predisposizione dell'atto di appello o dell'atto di appello incidentale si deve dunque fare molta attenzione a contestare e riproporre tutte le questioni inserite nel ricorso e non accolte dalla sentenza di primo grado, dal momento che le questioni ivi proposte, non accolte dalla sentenza, se non riproposte in sede di appello si intendono come rinunciate e la parte non potrà più farle valere in nessun successivo grado di giudizio; Art. 56,
questioni
non accolte
- b) art. 57, nuove domande ed eccezioni: la norma espressamente stabilisce che *«nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio»*. Come già accennato, in sede di giudizio di secondo grado non è possibile allargare o modificare il “*petitum*” oggetto del giudizio di primo grado: non è possibile inserire nessuna richiesta né motivazione ulteriori o diverse rispetto a quanto esposto in sede di ricorso nel primo grado di giudizio. Unica eccezione a tale previsione riguarda *«gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata»*, che possono – e anzi ritualmente sono – essere richiesti in sede di giudizio di secondo grado. La norma prosegue specificando che non è possibile in sede di giudizio di secondo grado neanche avanzare nuove eccezioni, a meno che le stesse non siano rilevabili d'ufficio; Art. 57,
nuove
domande
ed eccezioni
- c) art. 58, comma 1, nuove prove: la norma stabilisce che il giudice dell'appello non può disporre nuove prove, salvo: Art. 58,
comma 1,
nuove
prove
- che il giudice di secondo grado non ritenga che dette nuove prove siano necessarie ai fini della decisione,

Art. 58,
comma 2,
nuovi
documenti

- che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile;
- d) art. 58, comma 2, nuovi documenti: la norma stabilisce che il giudice dell'appello può invece accogliere nuovi documenti prodotti dalle parti, purché – si ribadisce – gli stessi siano nell'ambito della materia del contendere definita nel primo grado di giudizio e che siano rispettati i termini per la loro presentazione di cui all'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992 (20 giorni liberi prima della data in cui è stata fissata l'udienza di trattazione della causa).

3.11 Trattazione della controversia

Art. 34,
D.Lgs. n.
546/1992

Anche nel giudizio di secondo grado, la controversia viene trattata – secondo quanto stabilito dall'art. 33 del D.Lgs. n. 546/1992 – in camera di consiglio, salvo che almeno una delle parti non ne richieda espressamente la trattazione in pubblica udienza, ex art. 34 del D.Lgs. n. 546/1992.

Per l'analisi della trattazione della controversia, si faccia riferimento a quanto dettagliatamente descritto con riferimento al giudizio di primo grado al paragrafo 2.15.

3.12 Deliberazione del collegio giudicante

Come nel giudizio di primo grado, anche la deliberazione di secondo grado viene assunta dal collegio giudicante in modo segreto in camera di consiglio, ovvero senza la presenza delle parti né del segretario di sezione, ma con la sola presenza dei giudici che hanno partecipato alla discussione, secondo quanto stabilito dagli artt. 276 e ss. C.P.C.

La decisione viene presa secondo quanto stabilito dall'art. 59 del D.Lgs. n. 546/1992, come segue:

Rimessione
causa
alla Com-
missione
provinciale

- a) rimessione della causa alla Commissione provinciale – la Commissione tributaria regionale può decidere di rimettere la causa alla Commissione provinciale che ha emesso la sentenza di primo grado impugnata nei seguenti casi:

- quando dichiara la competenza declinata (si tratta del caso in cui la Commissione tributaria provinciale abbia negato la propria competenza territoriale, pur essendo in realtà competente per territorio) o la giurisdizione negata (si tratta del caso in cui la Commissione tributaria provinciale abbia dichiarato il proprio difetto di giurisdizione, pur avendo in realtà giurisdizione in materia) dal primo giudice,
- quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato,
- quando riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale,
- quando riconosce che il collegio della Commissione tributaria provinciale non era legittimamente composto,
- quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.

Da notare che le ipotesi di rimessione della causa ai giudici di primo grado sono elencate in modo tassativo! Non è possibile la rimessione in casi diversi da quelli elencati dalla norma (cfr. Corte Costituzionale, ordinanza 27 giugno 2013, n. 166).

In caso di decisione di rimessione della causa, dopo il passaggio in giudicato della sentenza, la norma stabilisce (art. 59, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992) che la segreteria della Commissione tributaria regionale, nei successivi 30 giorni, trasmetta d'ufficio il fascicolo del processo alla segreteria della Commissione tributaria provinciale che aveva emesso la sentenza impugnata, innanzi alla quale il processo prosegue «*senza necessità di riassunzione ad istanza di parte*». Malgrado al momento manchi un chiarimento amministrativo in merito, si ritiene corretto sostenere che in caso di rimessione della causa, non sia necessario provvedere a un ulteriore versamento del Contributo unificato, dal momento che la causa viene riassunta d'ufficio, senza alcun intervento delle parti;

- b) decisione preliminare su questioni rilevabili d'ufficio – la Commissione tributaria regionale decide preliminarmente con riferimento ad eventuali questioni rilevabili d'ufficio:
- inammissibilità dell'atto di appello per tardiva costituzione in giudizio dell'appellante,
 - inammissibilità dell'atto di appello per errata o mancata sottoscrizione,

Decisione
preliminare
su questioni
rilevabili
d'ufficio

Decisioni
su questioni
di merito

- difetto di giurisdizione della commissione tributaria, ex art. 3, D.Lgs. n. 546/1992, incompetenza territoriale della Commissione ex art. 5, D.Lgs. n. 546/1992;
- c) decisione su questioni di merito – la Commissione tributaria regionale decide nel merito della causa. Da ciò deriva la necessità – come già accennato – di indicare anche nell’atto di appello e nelle controdeduzioni di secondo grado le richieste avanzate in sede di ricorso con riferimento all’atto impugnato. La Corte di Cassazione, con sentenza 10 giugno 2009, n. 13331 ha espressamente dichiarato inammissibile un atto di appello basato solamente su questioni processuali, nel caso in cui l’accoglimento dei motivi “in rito” non comporti la rimessione della causa ai giudici di primo grado.

3.13 Emissione, pubblicazione e notificazione della sentenza

Per quanto riguarda le problematiche relative alla emissione, pubblicazione e notificazione della sentenza di secondo grado, si faccia riferimento a quanto già dettagliatamente descritto con riferimento alle medesime problematiche relative alle sentenze di primo grado, al paragrafo 2.17.

IV ULTERIORI GRADI DI GIUDIZIO

4.1 Introduzione

Come dettagliatamente descritto nei precedenti capitoli, un contribuente che si veda notificare un atto da parte di una Amministrazione pubblica che ritiene sia illegittimo, errato o comunque contestabile nella forma o nel contenuto può cercare di far valere i propri diritti chiedendo l'annullamento parziale/totale dell'atto in diversi modi, a partire con la presentazione di una istanza più "amichevole" e conciliante di autotutela, con minori spese per tutte le parti e maggiore grado interlocutorio fra le parti, a seguire con un primo grado di giudizio avanti alla Commissione tributaria provinciale, fino ad un secondo grado di giudizio avanti alla Commissione tributaria regionale.

Una volta conclusi i giudizi di primo e di secondo grado, avuta la sentenza di secondo grado, contro di essa è ancora possibile procedere con due azioni:

- ricorso avanti alla Corte di Cassazione, ex art. 62 del D.Lgs. n. 546/1992;
- istanza di revocazione, ex art. 64 del D.Lgs. n. 546/1992.

4.2 Ricorso avanti alla Corte di Cassazione

La norma specifica che possono essere impugnate con ricorso per Cassazione le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie regionali per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360 C.P.C., ovvero:

- per motivi attinenti alla giurisdizione;
- per violazione delle norme sulla competenza;
- per violazione o falsa applicazione di norme di diritto;
- per nullità della sentenza o del procedimento;

Motivi
di ricorso
ex art. 360
C.P.C.

- per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti.

L'elenco delle motivazioni che possono essere addotte per la presentazione di ricorso per Cassazione deve intendersi come tassativo, e non può essere oggetto di ampliamento.

Principio di non integrazione norme previste

Anche in sede di ricorso per Cassazione, vige il principio secondo cui nessuna integrazione può essere presentata rispetto alle richieste e alle motivazioni esposte in sede di ricorso di primo grado.

Al ricorso per Cassazione devono – per espressa previsione di legge – applicarsi le norme previste con riferimento ai primi due gradi di giudizio tributario, per quanto compatibili.

Da notare in questa sede il fatto che, contrariamente a quanto avviene nei primi due giudizi, la parte che propone ricorso innanzi alla Corte di Cassazione deve necessariamente farsi assistere e rappresentare da un avvocato iscritto all'Albo dei Cassazionisti.

Esiti del ricorso

Il ricorso avanti la Corte di Cassazione può avere due esiti:

- rinvio del giudizio, con conseguente riassunzione del processo presso la Commissione tributaria provinciale o regionale
- mancato rinvio del giudizio, con cassazione o conferma della sentenza impugnata.

4.2.1 Rinvio del processo e riassunzione della causa

Modalità di riassunzione della causa dalla parte interessata

Quando la Corte di Cassazione rinvia la causa alla Commissione tributaria provinciale o regionale, il processo deve essere riassunto a opera della parte che ne ha interesse, nei confronti di tutte le parti intervenute:

- entro il termine perentorio di un anno dalla pubblicazione della sentenza. Nel computo del termine si deve fare attenzione al conteggio anche della sospensione estiva (46 giorni/31 giorni a decorrere dal 1° gennaio 2015³⁰);
- nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado, in quanto applicabili.

Contrariamente all'ipotesi già vista di rimessione della causa avanti alla Commissione tributaria provinciale da parte della

30) Per una più approfondita analisi della sospensione feriale estiva, si veda il paragrafo 2.6.

Commissione tributaria regionale, in cui la causa si riassume d'ufficio, qui la riassunzione della causa deve essere espressamente effettuata dalla parte che ne abbia interesse nei confronti di tutte le altre parti del processo. In tal caso, è pacifica la necessità di provvedere nuovamente al pagamento del Contributo unificato, dal momento che trattasi di un vero e proprio nuovo processo.

In sede di riassunzione, è necessario produrre – a pena di inammissibilità della riassunzione stessa – la copia autentica della sentenza della Corte di Cassazione.

Copia
autentica
di sentenza

La norma (art. 63, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992) precisa che *«le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione»*, ribadendo quindi ancora una volta il principio che disciplina tutto il procedimento tributario secondo cui le parti non possono ampliare né modificare le richieste avanzate in sede di prima presentazione del ricorso.

La norma stabilisce infine che *«subito dopo il deposito dell'atto di riassunzione, la segreteria della Commissione adita richiede alla cancelleria della Corte di Cassazione la trasmissione del fascicolo del processo»*.

4.3 Istanza di revocazione

Contro le sentenze delle Commissioni tributarie (provinciali o regionali) che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili (in quanto emesse dalla Commissione tributaria regionale e non impugnabile avanti alla Corte di Cassazione), o non sono state impugnate entro i termini previsti per l'impugnazione, la norma (art. 64 del D.Lgs. n. 546/1992) prevede la possibilità di presentare istanza di revocazione ai sensi dell'art. 395 C.P.C., ovvero per le seguenti motivazioni:

Art. 64,
D.Lgs. n.
546/1992

Motivi di
revocazione
ex art. 395
C.P.C.

- dolo della parte;
- giudicato basato su prove riconosciute false;

- ritrovamento – solo dopo la sentenza – di uno o più documenti decisivi, che la parte non è stata in grado di produrre in giudizio per cause di forza maggiore o per fatto dell'avversario;
- sentenza viziata per erronea supposizione di un fatto preesistente alla emanazione della sentenza stessa;
- sentenza contraria ad altra precedente avente fra le parti autorità di cosa giudicata. Con riferimento a detta circostanza, la Corte di Cassazione ha recentemente chiarito che non può farsi riferimento a sentenze riferite ad annualità d'imposta differenti (sentenza 11 giugno 2013, n. 14719);
- dolo del giudice.

La norma specifica che le sentenze per le quali sia già scaduto il termine per proporre appello, possono essere oggetto di istanza di revocazione solo se i fatti che la motivano sono successivi alla scadenza del termine per la proposizione dell'appello. Se la scoperta dei fatti nuovi avviene invece in pendenza del termine per la proposizione dell'appello, esso è prorogato dal giorno dell'avvenimento per ulteriori 60 giorni.

I successivi artt. 65, 66 e 67 specificano la procedura da adottare con riferimento all'istanza di revocazione come segue:

- | | |
|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Competenza | a) competenza: la norma precisa che competente per la revocazione sia la medesima Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata; |
| Contenuto del ricorso | b) contenuto del ricorso di revocazione: la norma specifica che – a pena di inammissibilità – il ricorso per revocazione deve contenere i seguenti elementi: <ul style="list-style-type: none">- elementi previsti dall'art. 53, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992³¹,- specifica indicazione del motivo di revocazione e della prova dei fatti di cui ai n. 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 C.P.C. nonché del giorno della scoperta o della falsità dichiarata o del recupero del documento. La prova della sentenza passata in giudicato che accerta il dolo del giudice deve essere data mediante la sua produzione in copia autentica; |
| Modalità di deposito | c) modalità di deposito del ricorso: la norma specifica che il ricorso di revocazione deve essere proposto e depositato a norma dell'art. 53, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992; |

31) Si veda il paragrafo 3.3.1.

-
- | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| d) trattazione della causa di revocazione: la norma specifica che davanti alla Commissione tributaria adita per la causa di revocazione devono essere osservate le norme dettate per il procedimento davanti a essa, in quanto non derogate da quelle specificatamente previste in tema di revocazione; | Trattazione della causa |
| e) decisione: la norma stabilisce che – ove ricorrano i motivi di revocazione di cui al Codice di Procedura Civile la Commissione tributaria adita della causa di revocazione « <i>decide il merito della causa e detta ogni altro provvedimento consequenziale</i> » mediante emissione di una apposita sentenza; | Decisione |
| f) impugnazione della sentenza di revocazione: la norma precisa che contro la sentenza emessa dal giudice in merito alla pretesa revocazione sono ammessi i mezzi d'impugnazione, ai quali era originariamente soggetta la sentenza impugnata per revocazione, ivi compreso – secondo la giurisprudenza (cfr. Commissione tributaria II grado di Trento, sentenza 28 luglio 2005, n. 42) – un nuovo ricorso per revocazione. | Impugnazione della sentenza |

V

IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

5.1 Introduzione

In un mondo sempre più rivolto all'informatica, ormai da tempo in tutti gli ambiti (contribuenti, difensori, uffici amministrativi, commissioni tributarie) è particolarmente sentita una esigenza di semplificazione, dematerializzazione, informatizzazione e – non da ultimo – avvicinamento del contribuente all'amministrazione pubblica che gestisce l'imposizione fiscale.

In risposta a queste esigenze, nonché alla ricerca di semplificazioni che comportino un minor dispendio sia economico che di tempo, il nostro legislatore si sta muovendo ormai da qualche tempo con diverse previsioni normative.

5.2 D.L. n. 163/2013

In risposta alla sempre più sentita esigenza di semplificazione procedurale e di dematerializzazione dei documenti, il 14 febbraio 2014 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23 dicembre 2013, n. 163, in base al quale – dal 1° marzo 2014 – è entrato in vigore il regolamento della disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario, in attuazione di quanto disposto dall'art. 39, comma 8, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 111/2011.

È opportuno precisare che detto decreto ha regolato in via solo generale il processo tributario telematico, lasciando però ancora a successi decreti ministeriali il compito di dettare le regole operative del processo tributario (individuazione delle regole tecnico-operative per il rilascio delle abilitazioni alla costituzione in giudizio per via telematica, consultazione e rilascio del fasci-

Disciplina
dell'uso di
strumenti
telematici
e regole
operative

colo telematico/assegnazione dei ricorsi e quant'altro), nonché di individuare le Commissioni tributarie presso le quali il processo tributario prenderà avvio e le relative tempistiche.

SIGIT Al centro di tutto il processo di informatizzazione del processo tributario sta il SIGIT (Sistema Informatico della Giustizia Tributaria), che funge da database di tutti i documenti.

Art. 20,
D.M. n.
163/2013

Da sottolineare inoltre che l'art. 20 del D.M. n. 163/2013 stabilisce che le regole da questo dettate si applicheranno «*ai ricorsi notificati a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di 90 giorni dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del primo decreto di cui all'art. 3, comma 3, e depositati presso le Commissioni tributarie individuate con il medesimo decreto*».

Modalità di
trasmissione

In via preliminare occorre sottolineare che al momento sarà ancora possibile scegliere quale modalità seguire ai fini del proprio procedimento tributario (tradizionale cartacea e telematica). L'unica limitazione prevista sta nel fatto che una volta scelta una delle due modalità, non sarà possibile modificarla in pendenza di giudizio.

Da notare infine che la normativa non modifica in alcun modo la disciplina relativa al procedimento tributario avanti alla Commissione tributaria – come analizzata nei precedenti capitoli – ma modifica esclusivamente la modalità di trasmissione e consultazione di memorie e documenti. Tutto ciò inciderà positivamente sulla riduzione dei costi di gestione delle controversie sia per i contribuenti, che per gli Enti pubblici, nonché anche per le Commissioni tributarie stesse, riducendo il volume degli atti e gli accessi fisici presso la Commissione.

PEC e
Smart Card

Fondamentale per l'utilizzo della modalità telematica sarà avere una PEC (Posta Elettronica Certificata), ed una Smart Card (dispositivo di firma digitale) tramite i quali sarà possibile:

- depositare telematicamente presso le Commissioni tributarie i ricorsi e gli altri atti processuali;
- comunicare il dispositivo delle sentenze da parte della Segreteria alle parti;
- accedere telematicamente da parte delle parti al fascicolo informatico del processo.

Tutti i documenti validamente inviati e acquisiti dal SIGIT andranno a costituire il fascicolo processuale informatico, inte-

gralmente consultabile online in sostituzione del fascicolo ordinario cartaceo. Il sistema informatico della giustizia tributaria alla scadenza dei diversi termini processuali, provvederà autonomamente ad archiviare la documentazione e metterla a disposizione del Presidente di Commissione tributaria provinciale o regionale, in modo che questi possa esaminare il fascicolo e assegnarlo a una Sezione. L'intervento umano sarà così ridotto ai soli casi in cui un documento sia esibito su carta: in tal caso il personale amministrativo procederà a scannerizzarli, attestandone la conformità all'originale mediante firma digitale del segretario di sezione.

Fascicolo
processuale
informatico

Seppure la materia sia al momento in via di sviluppo, trattandosi di novità che stanno entrando proprio in questo periodo nel nostro ordinamento, che si scontrano con difficoltà organizzative e gestionali sia nelle Commissioni tributarie, che nei contribuenti e loro difensori, che negli Enti pubblici, di seguito viene proposta una breve disamina delle principali caratteristiche del nuovo procedimento telematico applicabile al processo tributario.

5.2.1 Ambito applicativo

Da notare che – come già detto – la scelta per la procedura telematica del processo tributario al momento viene lasciata alla disponibilità delle parti, che sono libere di decidere di adottare modalità telematica ovvero di mantenere la modalità tradizionale, cartacea. La norma stabilisce (art. 2, comma 3, del D.L. n. 163/2013) però che la scelta abbia carattere “irrevocabile”; nel senso che una volta fatta l'opzione per la modalità telematica, l'intero processo dovrà avere tale carattere, non potendosi tornare alla modalità cartacea neanche in un eventuale successivo grado di giudizio, salvo il caso in cui venga sostituito il difensore (solo in questa ipotesi è possibile un ritorno alla modalità tradizionale anche se si è in prima istanza optato per la modalità telematica).

Scelta
irrevocabile
della
modalità

5.2.2 SIGIT

Il Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (SIGIT) è il fulcro del processo tributario telematico ed è costituito dall'insieme delle

risorse hardware e software mediante il quale viene trattato in via informatica e telematica qualsiasi tipo di attività, di dato, di servizio, di comunicazione e di procedura, relativo all'amministrazione della giustizia tributaria. Si tratta, in sostanza, di quello che al di là della terminologia adottata, può essere considerata la vera e propria istituzione di un nuovo ufficio dell'Amministrazione finanziaria di cui, però, non si rinviene alcuna indicazione per ciò che attiene ad un suo inquadramento con la relativa dipendenza funzionale e gerarchica né si conoscono le dotazioni organiche in termini di personale, di mezzi e di fondi; del pari non sono individuate le sue responsabilità né è chiarito in che modo opererà, creandosi così una certa interferenza delle funzioni amministrative ministeriali con quelle giurisdizionali appartenenti alle Commissioni tributarie.

Funzioni del SIGIT

La norma – art. 3, comma 1, D.L. n. 163/2013 – stabilisce che il SIGIT assicuri:

- a) l'individuazione della Commissione tributaria adita;
- b) l'individuazione del procedimento giurisdizionale tributario attivato;
- c) l'individuazione del soggetto abilitato;
- d) la trasmissione degli atti e documenti alla Commissione tributaria competente;
- e) la ricezione degli atti e documenti da parte della Commissione tributaria competente;
- f) il rilascio delle attestazioni concernenti le attività di cui alle precedenti lett. d) ed e);
- g) la formazione del fascicolo informatico.

Vantaggi e problematiche della trasmissione telematica

In termini di trasmissione e ricezione di atti e documenti, è immediata la percezione delle facilitazioni introdotte da questa nuova modalità in termini organizzativi, legati soprattutto agli spostamenti presso gli uffici e agli orari di apertura degli uffici stessi. È dall'altro lato altrettanto immediata la percezione delle problematiche introdotte da questa nuova modalità in termini organizzativi, legati a eventuali problematiche tecniche di formazione e trasmissione degli atti, soprattutto in caso di trasmissioni effettuate alla scadenza dei termini.

Soggetti ammessi all'accesso al SIGIT

Il successivo comma 2 dell'art. 3 stabilisce che al SIGIT possano accedere soltanto i seguenti soggetti:

- i giudici tributari;
- le parti;

- i procuratori;
- i difensori di cui agli art. 11 e 12 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;
- il personale abilitato delle segreterie delle Commissioni tributarie;
- i consulenti tecnici e gli altri soggetti di cui all'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

La norma specifica che le parti, i loro procuratori e i difensori, nonché i consulenti e gli organi tecnici potranno accedere alle sole informazioni contenute nei fascicoli dei procedimenti in cui sono costituiti o svolgono attività di consulenza.

Il successivo comma 3 precisa che le modalità di accesso al SIGIT verranno individuate attraverso la futura emanazione dei decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, previsti dall'art. 3, comma 3 del decreto stesso.

5.2.3 Formazione e sottoscrizione di atti e documenti

Tutti gli atti e i provvedimenti del processo tributario telematico – compreso ovviamente il ricorso introduttivo del procedimento stesso – devono essere formati con modalità informatica e sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale.

5.2.4 Conferimento dell'incarico di assistenza e difesa

Come visto nei precedenti capitoli³² dell'opera, la norma (art. 12, D.Lgs. n. 546/1992) stabilisce che la procura possa essere conferita con modalità diverse:

- mediante atto pubblico/scrittura privata autenticata redatte non oltre la data di notifica del ricorso alla controparte;
- mediante apposizione a margine o in calce del ricorso introduttivo e sottoscrizione autografa della parte, certificata dallo stesso professionista incaricato.

L'art. 4 del D.L. n. 163/2013, indipendentemente dalle modalità con cui la procura viene conferita, stabilisce le modalità con cui

Modalità
ex art. 12,
D.Lgs. n.
546/1992

32) Si veda il paragrafo 2.2.2.

Modalità ex art. 4, D.L. n. 163/2013

detta procura deve essere certificata e trasmessa telematicamente a seconda del supporto mediante il quale la procura è stata conferita:

- a) conferimento della procura mediante supporto informatico. In tal caso la norma specifica che detta procura sia:
 - conferita congiuntamente all'atto cui si riferisce,
 - sottoscritta con firma elettronica qualificata o con firma digitale del ricorrente,
 - autenticata dal difensore mediante apposizione della propria firma elettronica qualificata o firma digitale,
 - trasmessa dalle parti, dai procuratori e dai difensori;
- b) conferimento della procura mediante supporto cartaceo. In tal caso la norma specifica che detta procura sia:
 - riprodotta per immagine su supporto informatico,
 - trasmessa, congiuntamente all'atto cui si riferisce, dalle parti, dai procuratori o dai difensori,
 - attestata come conforme all'originale mediante sottoscrizione con firma elettronica qualificata o firma digitale del difensore.

5.2.5 Notificazioni e comunicazioni telematiche

Caratteristiche ex art. 5, D.L. n. 163/2013

L'art. 5 del D.L. n. 163/2013 stabilisce che nel nuovo processo tributario telematico le notificazioni e le comunicazioni abbiano le seguenti caratteristiche:

- devono essere eseguite mediante la trasmissione dei documenti informatici ai competenti indirizzi di PEC;
- devono intendersi perfezionate al momento in cui viene generata dal gestore di PEC del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna. Nel caso di notificazioni eseguite a mezzo di Ufficiale giudiziario, gli atti da notificare devono essere trasmessi all'indirizzo PEC dell'Ufficio Notificazioni Esecuzioni e Protesti (UNEP) risultante dall'indice degli indirizzi delle pubbliche amministrazioni;
- producono gli effetti di cui agli artt. 46 e 48, D.Lgs. n. 82/2005, nel senso che la loro trasmissione, salvo che la legge disponga diversamente, equivale alla notificazione a mezzo postale.

5.2.6 Indirizzo di PEC

Il decreto in esame detta alcune regole in tema di individuazione dell'indirizzo di PEC a cui fare riferimento nell'ambito del procedimento tributario, ovvero «*quello dichiarato dalle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo, e riportato nella nota di iscrizione a ruolo*», specificando quanto segue:

- per i professionisti iscritti in albi o elenchi, deve essere quello comunicato ai rispettivi ordini e collegi;
- per i difensori abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie diversi dai professionisti iscritti in albi o elenchi, deve coincidere con quello rilasciato da un gestore in conformità alla normativa vigente;
- per le società e le imprese individuali iscritte nel registro delle imprese, deve coincidere con quello comunicato al momento dell'iscrizione, pubblicato nell'INI-PEC;
- per gli enti impositori, è quello pubblicato nell'IPA;
- per gli uffici di segreteria delle Commissioni tributarie, è quello pubblicato nell'IPA e in un apposito portale attivato o da attivare su internet.

Specifiche
sull'indi-
viduazione
indirizzo
PEC

5.2.7 Costituzione in giudizio

La norma – art. 10, comma 1 del D.L. n. 163/2013 – stabilisce che nel procedimento telematico (instaurato con la notifica telematica del ricorso) la costituzione in giudizio del ricorrente avvenga tramite il deposito mediante il SIGIT del ricorso, della nota d'iscrizione a ruolo e degli atti e documenti ad esso allegati.

La ricevuta di avvenuto deposito è rilasciata dal SIGIT con indicazione della data di trasmissione.

Successivamente alla costituzione in giudizio del ricorrente, è il SIGIT stesso che rilascia il numero di iscrizione del ricorso nel registro generale di cui all'art. 25 del D.Lgs. n. 546/1992.

Il successivo comma 3 dell'art. 10 stabilisce che la costituzione in giudizio e il deposito degli atti e documenti della parte resistente avvenga con le medesime modalità stabilite per il ricorrente.

Art. 10, D.L.
n. 163/2013,
deposito
SIGIT

Numero
di iscrizione
del ricorso

5.2.8 Atti e documenti depositati in formato cartaceo

Art. 12,
D.L. n.
163/2013

La norma specifica, all'art. 12, che gli eventuali atti e documenti depositati in formato cartaceo siano acquisiti dalla Segreteria della Commissione tributaria, che provvede a effettuarne copia informatica e ad inserirla nel fascicolo informatico, apponendo la firma elettronica qualificata o firma digitale ai sensi dell'art. 22, del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82.

5.2.9 Fascicolo informatico

Contenuto

Come nel procedimento tradizionale, anche nel procedimento tributario telematico è onere della Segreteria della Commissione tributaria provvedere alla formazione del fascicolo di causa “informatico” nel quale inserire:

- le attestazioni rilasciate dal SIGIT;
- ogni altro atto e documento informatico acquisito dal SIGIT;
- la copia informatica degli atti e dei documenti cartacei prodotti e acquisiti con le apposite modalità previste.

Consulta-
zione
documenti

La regolare formazione del fascicolo di causa “informatico” consente ai giudici tributari e agli altri soggetti abilitati al SIGIT la sua diretta consultazione, ed esonera le Segreterie delle Commissioni tributarie dal produrre e rilasciare copia su supporto cartaceo degli atti dei documenti informatici, ivi contenuti ai soggetti abilitati alla sua consultazione.

Nel caso in cui le parti richiedano copia autentica degli atti contenuti nel fascicolo informatico, la Segreteria della Commissione tributaria – previo pagamento delle spese – provvede all'invio della copia richiesta tramite PEC.

5.2.10 Il verbale di udienza

Art. 15,
D.L. n.
163/2013,
sottoscri-
zione digitale

L'art. 15 della norma in esame stabilisce che il verbale di udienza venga redatto come documento informatico, e sia sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale da chi presiede l'udienza e dal segretario.

Nei casi in cui ciò sia richiesto dalla norma, le parti procedono alla sottoscrizione delle dichiarazioni o del processo verbale appo-

nendo sul documento informatico la propria firma elettronica qualificata o firma digitale.

Qualora non sia possibile procedere alla sottoscrizione digitale, il verbale viene redatto su supporto cartaceo, sottoscritto nei modi ordinari e acquisito al fascicolo informatico dalla Segreteria della Commissione tributaria.

5.2.11 Sentenze, decreti e ordinanze

I provvedimenti del processo tributario telematico (sentenze, decreti e ordinanze) devono essere redatti secondo quanto stabilito dall'art. 16 del D.L. n. 163/2013 come documenti informatici e devono essere sottoscritti, con firma elettronica qualificata o firma digitale, dal presidente e dall'estensore.

Redazione
informati-
ca ex art.
16, D.L. n.
163/2013

Gli stessi provvedimenti devono essere sottoscritti, con firma elettronica qualificata o firma digitale, dal Segretario della sezione che provvede anche al deposito della sentenza.

Detti provvedimenti devono poi essere trasmessi tramite il SIGIT.

Malgrado la sua importanza, al momento non è prevista una norma specifica per la determinazione della data di avvenuto deposito della sentenza. Si auspica quindi che con apposito decreto il legislatore chiarisca come determinare tale data con riferimento al processo telematico, onde evitare incertezze legate ai termini di impugnazione delle sentenze stesse.

Determina-
zione data
del deposito

5.2.12 Effettiva applicabilità del procedimento telematico

Ad oggi, contrariamente al processo telematico civile che è già operativo, peraltro con grandi difficoltà operative e serie problematiche legate soprattutto alla certezza del rispetto dei termini processuali, il procedimento telematico non risulta applicabile dal momento che non sono ancora stati emanati i decreti ministeriali che determinino i requisiti di forma dei documenti, i requisiti di validità delle PEC e delle firme digitali, nonché – cosa di particolare rilevanza – le Commissioni tributarie che per prime aderiranno al procedimento di informatizzazione, presso le quali sarà attivato

Problematiche
operative

il processo tributario telematico, nonché le tempistiche di introduzione dello stesso presso le altre Commissioni tributarie.

Come visto nella esposizione del contenuto del D.L. n. 163/2013, appaiono parecchie le problematiche operative non ancora risolte in relazione alla effettiva entrata in vigore del procedimento tributario telematico. Si auspica quindi che dette incertezze vengano al più presto chiarite a livello legislativo e amministrativo, in modo che si possano veramente apprezzare le semplificazioni che potenzialmente il procedimento telematico potrà portare sia ai contribuenti (e ai loro difensori) sia alla Amministrazione pubblica, sia – non da ultimo – alle Commissioni tributarie stesse.

5.3 Legge delega n. 23/2014

Ancora nell'ambito delle semplificazioni, delle informatizzazioni del procedimento tributario e della collaborazione fra contribuenti e fisco, la Legge delega 11 marzo 2014, n. 23.

Tra i diversi interventi, appare di particolare interesse il contenuto dell'art. 10, "Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli Enti locali", che stabilisce quanto segue:

Art. 10, comma 1

1 - Il Governo è delegato ad introdurre norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante, nonché per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità;
- b) incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti:
 1. la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;
 2. l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comun-

- que non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica;
3. la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie;
 4. il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni;
 5. l'attribuzione e la durata, anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi;
 6. i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie;
 7. la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;
 8. il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;
 9. l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario;
 10. la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie;
 11. l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca;
 12. il rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'attività delle commissioni tributarie;
- c) riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali, nel rispetto della loro autonomia, al fine di:
1. assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione, rivedendo la normativa vigente e coordinandola in un testo unico di riferimento che recepi-

sca, attraverso la revisione della disciplina dell'ingiunzione di pagamento prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, le procedure e gli istituti previsti per la gestione dei ruoli di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, adattandoli alle peculiarità della riscossione locale;

2. prevedere gli adattamenti e le innovazioni normative e procedurali più idonei ad assicurare la semplificazione delle procedure di recupero dei crediti di modesta entità, nonché dispositivi, adottabili facoltativamente dagli enti locali, di definizione agevolata dei crediti già avviati alla riscossione coattiva, con particolare riguardo ai crediti di minore entità unitaria;
3. assicurare competitività, certezza e trasparenza nei casi di esternalizzazione delle funzioni in materia di accertamento e di riscossione, nonché adeguati strumenti di garanzia dell'effettività e della tempestività dell'acquisizione diretta da parte degli enti locali delle entrate riscosse, attraverso la revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, l'emanazione di linee guida per la redazione di capitolati di gara e per la formulazione dei contratti di affidamento o di servizio, l'introduzione di adeguati strumenti di controllo, anche ispettivo, la pubblicizzazione, anche on-line, dei contratti stipulati e l'allineamento degli oneri e dei costi in una misura massima stabilita con riferimento all'art. 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e successive modificazioni, o con riferimento ad altro congruo parametro;
4. prevedere l'affidamento dei predetti servizi nel rispetto della normativa europea, nonché l'adeguata valorizzazione e messa a disposizione delle autonomie locali delle competenze tecniche, organizzative e specialistiche in materia di entrate degli enti locali accumulate presso le società iscritte all'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, nonché presso le aziende del gruppo Equitalia, anche attraverso un riassetto organizzativo del gruppo stesso che tenda ad una razionale riallocazione delle risorse umane a disposizione;
5. definire, anche con il coinvolgimento dei comuni e delle regioni, un quadro di iniziative volto a rafforzare, in termini organizzativi, all'interno degli enti locali, le strutture e le competenze specialistiche utili ad accrescere le capacità complessive di gestione dei propri tributi, nonché di accer-

tamento e recupero delle somme evase; individuare, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica, idonee iniziative per rafforzare all'interno degli enti locali le strutture e le competenze specialistiche necessarie per la gestione diretta della riscossione, ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie, anche definendo le modalità e i tempi per la gestione associata di tali funzioni; riordinare la disciplina delle aziende pubbliche locali preposte alla riscossione e alla gestione delle entrate in regime di affidamento diretto;

6. assoggettare le attività di riscossione coattiva a regole pubblicistiche, a garanzia dei contribuenti, prevedendo, in particolare, che gli enti locali possano riscuotere i tributi e le altre entrate con lo strumento del ruolo in forma diretta o con società interamente partecipate ovvero avvalendosi, in via transitoria e nelle more della riorganizzazione interna degli enti stessi, delle società del gruppo Equitalia, subordinatamente alla trasmissione a queste ultime di informazioni idonee all'identificazione della natura e delle ragioni del credito, con la relativa documentazione;
 7. prevedere un codice deontologico dei soggetti affidatari dei servizi di riscossione e degli ufficiali della riscossione, da adottare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
 8. prevedere specifiche cause di incompatibilità per i rappresentanti legali, amministratori o componenti degli organi di controllo interni dei soggetti affidatari dei servizi;
- d) rafforzamento, costante aggiornamento, piena informatizzazione e condivisione tra gli uffici competenti dei meccanismi di monitoraggio e analisi statistica circa l'andamento, in pendenza di giudizio, e circa gli esiti del contenzioso tributario, al fine di assicurare la tempestività, l'omogeneità e l'efficacia delle scelte dell'amministrazione finanziaria in merito alla gestione delle controversie, nonché al fine di verificare la necessità di eventuali revisioni degli orientamenti interpretativi dell'amministrazione stessa, ovvero di interventi di modifica della normativa tributaria vigente;
- e) contemperamento delle esigenze di efficacia della riscossione con i diritti del contribuente, in particolare per i profili attinenti alla tutela dell'abitazione, allo svolgimento dell'attività professionale e imprenditoriale, alla salvaguardia del contribuente in situazioni di grave difficoltà economica, con particolare riferimento alla disciplina della pignorabilità dei beni e della rateizzazione del debito.

