

## LA FASE INTRODUTTIVA DEL GIUDIZIO E LE QUESTIONI PRELIMINARI

*Relatore:*

Dott. Giuseppe FALCONE

Consigliere presso la Corte di Cassazione

### A) PREMESSA

Prima di esaminare i problemi più rilevanti relativi alla fase della introduzione del giudizio, è senza dubbio necessario fare un riferimento ad alcuni profili che caratterizzano il processo tributario.

Il primo riguarda il fatto che si tratta di un processo speciale, disciplinato da una normativa che ha subito nel tempo diverse e rilevanti modifiche, normativa che da una parte risente ancora ed inevitabilmente di una stretta vicinanza con il processo amministrativo (tanto che ancora oggi si parla di un processo di impugnazione e di annullamento), e che dall'altra tende ad assomigliare sempre di più a quella del processo civile, dalla quale mutua spesso alcune regole fondamentali. La specialità, inoltre, è data dalla particolare composizione delle Commissioni Tributarie, arricchite da tante e diverse professionalità, utili per comprendere meglio la complessità delle materie trattate, complessità che richiede agli operatori una particolare attenzione ed una versatilità sia nel campo del diritto privato che in quello del diritto pubblico, essendo il diritto tributario un diritto di secondo grado e dovendosi avere riguardo alle interferenze che si verificano normalmente tra i diversi settori del diritto.

Il secondo profilo riguarda la scelta di fondo fatta dal legislatore del 1992 relativamente alla grande rapidità con la quale il giudizio deve essere definito. Questa rapidità emerge sicuramente dai seguenti elementi:

a) la legge prevede tendenzialmente un'unica udienza, in camera di consiglio, tranne che non si faccia richiesta espressa della pubblica udienza;

b) è esclusa la prova testimoniale, mentre è diffusa la prova documentale e quella presuntiva, che possono essere valutate illic et immediate;

c) le ipotesi di sospensione del processo per pregiudizialità sono limitatissime anche se la Cassazione ha tentato di allargarle (esse sono possibili solo per la querela di falso proposta nei confronti di un atto pubblico e per le questioni sullo stato e la capacità delle persone, e sono escluse espressamente per le questioni penali tributarie). La Cassazione ha sostenuto di recente che l'articolo 39 del d.lgs. n.546/92 va interpretato nel senso che esso disci-

plina soltanto i rapporti (esterni) con la giurisdizione civile, ma non anche i rapporti (interni) tra processi tributari, per i quali, giusta il disposto dell'art.1, comma 2, d.lgs. n. 546/92, valgono le disposizioni del codice di procedura civile (Cass. sez. trib. sent. n.14281/2000). In altra occasione la Cassazione ha inoltre sostenuto che ““Finchè pende il giudizio d'impugnazione dell'avviso di accertamento a carico di una società di persone, il giudizio di impugnazione dell'avviso di rettifica dei redditi di partecipazione del singolo socio deve essere sospeso sino al passaggio in giudicato della sentenza riguardante l'avviso di accertamento a carico della società. Ricorre, infatti, una ipotesi di pregiudizialità che comporta la necessità della sospensione del giudizio pregiudicato, in attesa della decisione pregiudiziale, ai sensi dell'art. 295 c.p.c.- Né, in casi del genere, è di ostacolo il disposto dell'articolo 39 d.lgs. n.546/92, che disciplina i rapporti con la giurisdizione penale e civile, e non i rapporti “interni” al contenzioso tributario che, in forza del rinvio di cui all'art.1 d.lgs. n.546/92, vanno disciplinati secondo le disposizioni del codice di procedura civile, in quanto compatibili con il d.lgs. n. 546/92”” (Cass. sez. trib. Sent. n. 4056/2001). A questo proposito va segnalata la nota di C.Glendi, intitolata significativamente “Sulla travagliata esperienza della sezione tributaria della Corte di Cassazione in tema di pregiudizialità fra (e di sospensione necessaria dei) processi tributari, in Riv. giur. trib. 2001, n.10, 1223;

d) recentissimamente, con l'art. 12 della legge finanziaria del 2002, si è avuto un segnale normativo che conferma ulteriormente in maniera espressa le più ampie possibilità di conoscenza incidentale del giudice tributario, sicchè la conoscenza “normale” (su cui si forma il giudicato) di altre questioni non interessa più di tanto per la definizione del processo tributario, che pur presenta le interferenze di cui abbiamo parlato prima, sia con altri settori dell'ordinamento che con altri fatti aventi anch'essi natura tributaria, e che si pongono come un prius logico spesso necessario per compiere una valutazione attenta e compiuta.

La conclusione che si può trarre su questi punti è che il legislatore tributario ha privilegiato in maniera evidente il bene della celerità e della tempestività della decisione, ed ha sacrificato altri beni che forse ancora oggi avrebbero bisogno di maggiore attenzione (sia sul piano di un più approfondito accertamento del fatto attraverso la prova testimoniale, a volte utilizzata nella sostanza dalla Amministrazione, e sia su quello del rischio della contraddittorietà di giudicati, che si risolvono sempre in una vera e propria iattura per la giurisdizione). La tendenza normativa è però chiara, ed alla luce di essa occorre procedere oltre nella disamina delle regole relative alla fase iniziale del processo tributario, tenendo ben presente che le preclusioni e la speditezza caratterizzano questa materia.

## **B) CONTROVERSIE DEVOLUTE ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE**

L'articolo 12 della legge finanziaria per il 2002, entrata in vigore dal 1.1.2002, ha sostituito l'articolo 2 del d.lgs.n. 546/92 che individua l'oggetto della giurisdizione tributaria. Trattandosi di una norma recentissima, è forse opportuno riportarne il testo, che è del seguente tenore:

“1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi a oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n.602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del presidente della repubblica.

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

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

La lettura della norma consente di formulare le seguenti schematiche considerazioni:

a) il legislatore è passato da un elenco di tributi determinati in maniera abbastanza specifica e tassativa ad una previsione di carattere generale riguardante tutti i “tributi”. La conseguenza è che oggi la non assegnazione di un tributo diventa un fatto eccezionale, che deve essere giustificato dall'interprete, posto che si è creata una vera e propria giurisdizione tributaria generale, accanto alla giurisdizione civile, penale e amministrativa.

E' questo un fatto di portata storica che chiude un ciclo iniziato negli anni settanta allorchè si è posto mano alla prima grande riforma dell'epoca repubblicana, ossia alla riforma tributaria, i cui principi ispiratori sono stati per quel tempo (e per il tempo successivo) forse troppo innovatori ed anticipatori.

b) Nessuno dovrebbe avere oggi dubbi di legittimità costituzionale, avendo la Corte Costituzionale detto in maniera esplicita non molto tempo fa (ordinanza n. 144/1998) che il legislatore può trasformare e riordinare i giudici speciali conservati ai sensi della VI disposizione transitoria della Costituzione purchè non vengano snaturate le materie attribuite e purchè venga assicurata la conformità a costituzione. L'allargamento della giurisdizione è stato fatto in un settore ben individuato dell'ordinamento, anche se per qualche tempo ci saranno discussioni per delimitare adeguatamente il concetto di "tributi di ogni specie e genere". Questo allargamento corrisponde alla esigenza reale dei tempi moderni di utilizzare, nell'interesse di tutti, professionalità sempre più specialistiche per tentare di calibrare meglio sul piano dei contenuti la risposta di giustizia, per tentare di evitare al massimo i contrasti (consapevoli ed inconsapevoli), che sono sempre odiosi perché violano il fondamentale principio dell'uguaglianza, e per tentare di risolvere in tempi ragionevoli in questo settore la forte richiesta di giustizia (che per certi versi è anche giustificata se è vero che oltre il 40% dei ricorsi finisce con l'essere accolto). E per la verità, a parte la situazione difficile nella quale versa la Sezione Tributaria della Cassazione, c'è da rilevare che le Commissioni in questi quasi sei anni di vita hanno dato buona prova, sia sul piano della quantità del lavoro (tanto che in alcune sedi non esiste più arretrato), che della qualità, fornendo risultati del tutto soddisfacenti. In questa ottica, allora, riteniamo che l'allargamento della giurisdizione tributaria sia giustificato e meriti consenso.

c) La dottrina e la giurisprudenza sono chiamate a fare uno sforzo per tentare di acquisire alla cultura giuridica un concetto tendenzialmente unitario e nuovo di "tributi di ogni genere e specie", posto che qui il problema non si pone più in termini di individuazione dei vari e singoli tributi (come è stato fino a questo momento, allorchè si è tentato di definire ciò che è tributo), ma si pone in negativo, per cui l'attenzione va forse spostata e va appuntata più su ciò che non è tributo, che su ciò che è tributo, dal momento che bisogna giustificare ciò che viene tolto alla giurisdizione tributaria per assegnarlo alla giurisdizione civile.

L'espressione usata dal legislatore "tributi di ogni genere e specie" è estremamente significativa di una tendenza nuova, collegata ai tributi generali (imposte e tasse) ed ai tributi speciali (contributi, canoni, imposizioni patrimoniali obbligatorie), dovuti allo Stato o ad altro ente pubblico sulla base di una norma imperativa, che assegna autoritatività alla richiesta amministrativa, nell'ambito di un rapporto pubblicistico dal quale sorge l'obbligo del privato di contribuire sul piano pecuniario.

Tanto per fare degli esempi, nella nozione dovrebbero rientrare le controversie relative a diritti doganali, a imposte di fabbricazione e di consumo,

ai contributi in favore di Consorzi di bonifica, al canone RAI, ai canoni dovuti per l'uso di beni demaniali, al bollo auto, ai diritti annuali dovuti dalle ditte iscritte in albi e registri alla Camera di commercio, alle sanzioni derivanti da violazioni in tema di visto di conformità e certificazioni tributarie, alle sanzioni applicate da uffici finanziari, ecc.-

Vi rientrano sicuramente tutte le opposizioni alle cartelle e agli avvisi ad adempiere previsti dall'art. 50 d.p.r. n.602/73, posto che con tali atti siamo ancora nella fase antecedente l'espropriazione forzata vera e propria.

d) Non dovrebbero rientrare nella giurisdizione tributaria le controversie tra cedente e cessionario e tra appaltatore e committente relative all'Iva, tra enti e privati su rapporti convenzionali o privatistici (quali quelle derivanti ad esempio dall'erogazione di acqua), le azioni di risarcimento danni per comportamenti illeciti dell'Amministrazione finanziaria, ecc.-

e) Non vi rientrano, per espressa previsione normativa, le opposizioni possibili o all'esecuzione o agli atti esecutivi. Intanto, c'è da ricordare come il legislatore in questa materia ha privilegiato gli interessi sottesi alla esecuzione esattoriale ed ha ridotto le opposizioni possibili ed ha previsto, come contropartita, il risarcimento dei danni in favore di chi subisce una espropriazione esattoriale illegittima (come emerge dalla lettura dell'art. 59 d.p.d. n. 602/73).

Le opposizioni possibili sono quelle di terzo (con forti limitazioni probatorie ex art. 58 d.p.r. n. 602 citato), quella ex art. 615 c.p.c. limitatamente alla pignorabilità dei beni, quella ex art. 617 c.p.c. limitatamente ai singoli atti esecutivi, escluse quelle relative alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo.

e) L'allargamento sin qui esaminato produce l'effetto favorevole per il cittadino che, per controversie di valore inferiore a lire 5 milioni, può stare in giudizio da solo (anche se gli adempimenti per instaurare una lite tributaria non sono molto semplici), e può ottenere una risposta in tempi più celeri, senza dovere svolgere, dopo il ricorso, attività istruttorie o defensionali.

f) Manca nella nuova norma una disposizione transitoria per cui va applicato l'articolo 5 c.p.c. secondo il quale le controversie proposte entro il 31.12.2001 continuano a restare assegnate al giudice adito, senza che possa avere alcuna influenza la nuova regola sulla giurisdizione. La domanda si intende proposta con la notifica del ricorso alla controparte, per cui le domande notificate dopo il 1.1.2002 sono devolute al giudice tributario.

g) Forse, la modifica qui esaminata crea la necessità che venga rivisto il principio della tassatività degli atti impugnabili, oggi sancito nell'articolo 19 del d.lgs. n.546/92, secondo il quale manca per il privato la possibilità di formulare una domanda di accertamento (cosa che si può fare davanti al giudice

ordinario). La questione probabilmente è più di carattere teorico che pratico. Il problema reale, forse, in un contesto normativo che ha assegnato più poteri all'Amministrazione (qui ci riferiamo all'abolizione del segreto bancario), ed in un contesto giurisprudenziale che ha tendenzialmente escluso l'inutilizzabilità di atti acquisiti in maniera irregolare (del problema parlerà da par suo il Presidente Carbone), è quello di estendere la possibilità della tutela del contribuente davanti al giudice tributario anche nei confronti delle attività istruttorie irregolari compiute dall'Amministrazione, lesive già di situazioni giuridiche configurabili alla stregua dei principi fondamentali affermati nello Statuto del contribuente. Oggi, il problema della impugnabilità dinanzi al giudice amministrativo degli atti prodromici (esempio è quello del processo verbale di constatazione) è abbastanza discusso e merita una rivisitazione (sul piano processuale) soprattutto dopo l'emanazione dello Statuto del contribuente e della legge sulla privacy.

La riflessione che si può allora fare è che a fronte dell'allargamento della giurisdizione del giudice tributario, c'è la necessità che venga allargata anche la gamma degli atti impugnabili dinanzi a questo giudice, facendo cadere la barriera oggi esistente soprattutto per gli atti e per le attività antecedenti l'emanazione di un atto di accertamento.

### **C) DIFETTO DI GIURISDIZIONE E DI COMPETENZA**

Oggi, con il nuovo articolo 2 del d.lgs. n.546/92, è molto più difficile che si possa presentare una questione di giurisdizione.

Il regolamento preventivo di giurisdizione, da parte evidentemente dell'ufficio, inteso a negare la giurisdizione della Commissione tributaria deve essere proposto prima che la Commissione abbia pronunciato una sentenza.

Il difetto di giurisdizione può essere rilevato anche di ufficio in ogni stato e grado del processo, anche dal giudice del rinvio.

La Commissione può affermare la propria giurisdizione e ciò può fare unitamente alla decisione di merito della controversia, non essendo ammesse nel rito tributario sentenze parziali. Contro la sentenza che afferma la giurisdizione (e che decide anche il merito) deve essere proposto appello.

La Commissione può negare la propria giurisdizione. In questo caso, la causa può essere iniziata davanti al giudice che si è ritenuto fornito di giurisdizione, ma può anche essere proposto appello.

La Commissione può affermare l'improponibilità assoluta della domanda per difetto di una posizione tutelabile innanzi a qualsiasi giudice. In questo caso, l'unico rimedio è l'appello.

I problemi di competenza riguardano solo la competenza per territorio, che è inderogabile. In ogni caso, non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza.

Essa è determinata dall'atto che è stato emesso e che si impugna, o dall'atto che non è stato emesso (e qui ovviamente si impugna il silenzio). L'art. 4 d.lgs. prevede che se la controversia riguarda un atto di un centro di servizio è competente la Commissione provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso. C'è da rilevare che con provvedimento del 7.12.2001, nell'ambito delle operazioni di ristrutturazione dell'Amministrazione Finanziaria, i Centri di servizio sono stati soppressi.

Le Commissioni regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le sentenze rese dalle Commissioni provinciali che hanno sede nelle loro circoscrizioni.

L'incompetenza per territorio è rilevabile anche di ufficio solo nel grado al quale il vizio si riferisce.

L'eccezione di parte va formulata per la prima volta solo in primo grado, fino alla pubblica udienza o entro i 5 giorni dalla camera di consiglio, ed essa obbliga a decidere sulla stessa. In sede di gravame può riproporla solo chi l'ha proposta invano in primo grado.

La Commissione o dichiara la propria competenza e decide il merito, o declina la propria competenza (in questo caso, chi ha subito l'incompetenza può solo proporre appello; se il processo è stato riassunto e se vi è stato appello, occorre sospendere il processo di primo grado per attendere la decisione sulla competenza).

L'incompetenza dichiarata diviene incontestabile se non vi è appello e se il processo viene riassunto nel tempo fissato dal giudice o entro 6 mesi.

## **D) IL RICORSO**

Il ricorso è l'atto con il quale il contribuente contesta il provvedimento o il comportamento (silenzio) dell'Amministrazione, e con il quale formula le sue richieste.

### **Termine per ricorrere**

Il ricorso va fatto, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato. Se nelle more c'è stata istanza di accertamento con adesione, tale termine si sospende per 90 giorni dalla istanza.

In caso di domande di restituzione di somme (rimborsi), occorre attende-

re 90 giorni dalla domanda e poi impugnare il silenzio entro i termini di prescrizione del diritto fatto valere. In mancanza di norme specifiche, vi è un termine di sbarramento di due anni.

Per le agevolazioni o per le domande di definizione agevolata di rapporti tributari è sempre necessario un atto esplicito di diniego o di revoca o di rigetto.

In questa materia non è prevista la possibilità di rimessione in termini, proprio perché il passaggio del tempo fa consolidare e divenire definitiva la pretesa dell'Amministrazione. Si applica sicuramente la disciplina della sospensione dei termini per il periodo feriale (l.n.742/69).

L'inammissibilità del ricorso fuori termini è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del processo. Ovviamente, il ricorrente deve provare la tempestività del ricorso se essa viene contestata.

La morte o la perdita della capacità di stare in giudizio del destinatario di un atto autonomamente impugnabile notificato, fa prorogare di 6 mesi (dall'evento) il termine per ricorrere.

### **Contenuto del ricorso**

L'articolo 18 del d.lgs. n.546/92 indica gli elementi del ricorso.

In primo luogo deve essere indicata la Commissione Tributaria adita. Il ricorso è inammissibile se essa manca o è assolutamente incerta.

Poi devono essere specificate le generalità del ricorrente, con l'indicazione della persona fisica, del legale rappresentante dell'ente, della residenza, della sede, del domicilio eletto, del codice fiscale. Giova sottolineare come per le persone giuridiche c'è la necessità di indicare il legale rappresentante e di specificare la veste giuridica della persona fisica che ha sottoscritto l'atto. Il ricorso è inammissibile se mancano o sono assolutamente incerte le generalità del ricorrente (la cosa non vale per il codice fiscale).

Allo stesso modo, deve essere indicato l'ufficio del Ministero delle Finanze o l'ente locale o il concessionario o l'ente pubblico impositore che ha applicato la sanzione. Anche qui, c'è l'inammissibilità del ricorso se manca o è assolutamente incerta questa indicazione.

Quindi, deve essere indicato l'atto impugnato, che dovrà essere depositato all'atto della costituzione, in originale o in copia. E' causa di inammissibilità la mancata indicazione dell'atto impugnato o l'assoluta incertezza sullo stesso, mentre non è causa di inammissibilità (poiché non è prevista dalla legge) il mancato deposito dell'atto impugnato.

Il ricorrente deve indicare l'oggetto della domanda, e cioè ciò che chiede al giudice. Questa indicazione è molto importante per potere poi valutare la corrispondenza tra chiesto e pronunciato ai fini di una eventuale omessa

pronuncia o di una ultrapetizione o extrapetizione. Il ricorrente non può modificare l'oggetto della domanda nei gradi successivi. Possono essere proposte più domande, alternative o subordinate tra loro. Anche qui, la mancata indicazione dell'oggetto del ricorso e la sua assoluta incertezza determinano l'inammissibilità della domanda.

Il ricorrente (che normalmente ha la posizione di convenuto) non ha particolari oneri o richieste probatorie da soddisfare nel ricorso, tranne che non sia stato già colpito da una presunzione legale. La norma in esame (art.18 d.lgs.n.564/92) non contiene alcun riferimento a richieste probatorie. Il contribuente, però, può anche sollecitare la Commissione ad utilizzare i suoi poteri istruttori e chiedere, ad esempio, l'espletamento di una consulenza tecnica, e può anche dedurre i suoi mezzi di prova.

Nel ricorso devono essere indicati i motivi dedotti a sostegno della domanda (causa petendi). Poiché spesso si farà riferimento ad una pretesa illegittimità dell'atto, sarà necessario indicare la regola posta dalla norma nonché la violazione che si deduce nel comportamento dell'Amministrazione. I motivi devono essere indicati nel ricorso; possono essere indicati nuovi motivi solo se le altre parti esibiscono documenti non conosciuti dal contribuente. La parte può sollecitare il giudice, successivamente al ricorso, a rilevare di ufficio nullità o inammissibilità prima non segnalate, purchè si tratti di vizi rilevabili di ufficio. La mancata indicazione dei motivi o la loro assoluta incertezza rende inammissibile il ricorso.

L'originale del ricorso e le copie devono essere sottoscritte dal difensore o dalla parte (se sta sola in giudizio). La mancata sottoscrizione produce l'inammissibilità del ricorso.

Il ricorso deve contenere l'incarico ad uno dei soggetti abilitati a difendere davanti alle Commissioni (incarico sottoscritto dal delegante). L'incarico può essere conferito con atto a parte (atto pubblico o scrittura autenticata).

## **E) PROPOSIZIONE DEL RICORSO**

E' questo un momento molto importante perché da quando il ricorso viene portato a conoscenza della controparte incominciano a decorrere determinati effetti.

La notifica del ricorso può avvenire a mezzo dell'ufficiale giudiziario e con il rispetto delle regole indicate negli articoli 137 e seguenti c.p.c.; può avvenire con la consegna all'ufficio, un cui dipendente rilascia ricevuta sulla copia; può essere effettuata con l'invio per posta direttamente dal ricorrente (o dal suo difensore) al destinatario, rispettando la regola del plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. In questo ultimo caso la notifica si

perfeziona al momento della spedizione (questa regola vale solo per le notifiche degli atti da presentare davanti alle Commissioni Tributarie, e non vale per il giudizio in Cassazione).

Una regola particolare vale per il ricorso avverso gli atti emessi dai Centri di servizio, che con provvedimento del 7.12.2001 sono stati però soppressi, anche se rimangono operativi fino all'esaurimento delle attività conseguenti al controllo formale delle dichiarazioni relative ai periodi di imposta fino al 1997 o, in alternativa, fino a quando tali attività non siano attribuite ad altri uffici. Con la Circolare n.14 del 1.2.2002 è stato chiarito dall'Amministrazione che i ricorsi vanno rivolti e spediti direttamente all'Ufficio Unico delle Entrate o, se non ancora istituito, all'Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette competente per territorio. Dopo di che, il deposito presso la Segreteria della Commissione deve avvenire dopo che sono trascorsi sei mesi (per consentire all'Amministrazione di agire in via di autotutela), ma entro due anni. Sarebbe auspicabile che questa procedura speciale sia eliminata e che il procedimento sia uniformato a quello normale, ponendo soltanto al giudice tributario l'obbligo di fissare l'udienza di trattazione dopo almeno sei mesi. In questa prima fase, nella Circolare citata è stato rivolto l'invito agli uffici periferici di non proporre questioni legate ad irregolarità procedurali.

## **F) COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI**

Le comunicazioni sono fatte dalla Segreteria della Commissione o con la consegna alle parti o con il servizio postale, o con l'ufficiale giudiziario o il messo comunale, o con elenco in duplice esemplare nei confronti degli uffici. Esse servono a dare notizia alle parti di un fatto o di un provvedimento.

Le notificazioni riguardano gli atti che una parte deve portare a conoscenza dell'altra, trasmettendo una copia del documento. Si è visto sopra, parlando della proposizione del ricorso, come la legge, per gli atti relativi ai giudizi da svolgere davanti alle Commissioni, abbia previsto tre possibilità alternative di notifica. Evidenziamo ancora che l'ultimo comma dell'articolo 16 d.lgs. n. 546/92 prevede, nel caso di notifica diretta a mezzo posta, che la notifica per chi la fa si considera perfezionata nella data della spedizione, e che i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

A questo punto dobbiamo segnalare che da tempo esiste un problema relativo all'interpretazione dell'articolo 149 c.p.c. (che disciplina la notifica a mezzo servizio postale con l'ufficiale giudiziario) poiché ci si è accorti che non sembra giusto fare risalire il perfezionamento della notifica al momento del ricevimento dell'atto. Allo stato attuale della legislazione appare vera-

mente arduo effettuare una interpretazione che anticipi la notifica al momento della spedizione. La Corte Costituzionale, con ordinanza del 27.7.2001 n. 322, ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità dell'articolo 149 c.p.c. sollevata dalla Cassazione con riferimento agli articoli 3 e 24 Costituzione, inerente il perfezionamento della notifica dell'atto al momento della consegna dello stesso al destinatario.

L'atto può essere notificato a mani proprie (dovunque il destinatario venga trovato), nel domicilio eletto, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della costituzione in giudizio. In mancanza, l'atto viene notificato presso la Segreteria della Commissione, e questo vale anche per le ipotesi in cui la parte non comunichi le variazioni.

L'indicazione della residenza o della sede o l'elezione di domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi di giudizio, e la parte può comunicare alla Segreteria e alle altre parti le variazioni, che avranno effetto dopo dieci giorni.

Va evidenziato che anche nel processo tributario si applica la sanatoria, per una notifica irregolare, derivante dal raggiungimento dello scopo, cosicché il destinatario che si costituisca non può eccepire il vizio della comunicazione o notificazione.

Le sentenze rese dalle Commissioni Regionale devono essere ormai notificate obbligatoriamente presso l'Avvocatura Distrettuale competente per territorio al fine di fare decorrere il termine breve per l'impugnazione, non avendo gli uffici finanziari periferici la legittimazione ad impugnare tali sentenze e a stare in giudizio in Cassazione.

## **G) NULLITA' ED INAMMISSIBILITA' DEL RICORSO**

Qui si coglie a piene mani l'esigenza di rapidità che caratterizza il processo tributario.

Mentre gli effetti dell'inosservanza dell'articolo 163 c.p.c. (norma che indica i contenuti della citazione) sono indicati in termini di nullità, gli effetti delle violazioni della norma tributaria equivalente sono indicati in termini di inammissibilità del ricorso (e mai di nullità).

La sanzione che viene così comminata agli atti tributari è più grave: essa non ammette sanatorie o per via della rinnovazione dell'atto nullo o per via della costituzione della controparte o per via del principio generale del raggiungimento dello scopo, ed inoltre essa può essere rilevata dal giudice in ogni stato e grado del processo, anche se l'Amministrazione si è costituita e nulla ha eccepito (mentre spesso la nullità deve essere eccepita dalla parte).

L'interprete tributario ha le mani legate e non può fare una valutazione di

sostanza: egli, quando se ne verificano i presupposti di fatto, deve limitarsi a dichiarare l'inammissibilità e fare prevalere, quindi, la scelta spesso formale operata dall'ordinamento.

Le ipotesi di inammissibilità sono molteplici.

Il ricorso è inammissibile:

a) se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi indicati nel secondo comma dell'articolo 18 del d.lgs. n.546/92, con eccezione per il codice fiscale;

b) se è stato violato il termine previsto per l'impugnazione dell'atto (e ciò si comprende perché quello tributario è un processo di impugnazione di un atto amministrativo che diventa definitivo se passa invano il tempo previsto dalla legge per ricorrere);

c) se il ricorrente non si è costituito ex art. 22, comma 1, d.lgs. n. 546/92 entro 30 giorni dalla notifica del ricorso (in questo caso il ricorrente manifesta la volontà di non coltivare la sua impugnazione e a nulla vale la costituzione dell'Amministrazione);

d) se il ricorrente non ha nominato un difensore abilitato, quando ciò è necessario;

e) se la copia del ricorso depositato è difforme (sostanzialmente) dalla copia del ricorso notificato alla controparte.

L'esistenza di norme speciali che prevedono nei casi testè citati l'inammissibilità è ostativa per l'applicabilità delle norme sulle nullità ed in particolare della norma sulla sanatoria degli atti nulli per il raggiungimento dello scopo.

## **H)COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E CONTUMACIA**

### **La costituzione del ricorrente.**

L'articolo 22 del d.lgs. n. 546/92 disciplina la costituzione in giudizio del ricorrente.

Il ricorrente deve costituirsi, a pena di inammissibilità, entro 30 giorni dalla notifica del ricorso, fornendo la prova della notifica, della consegna o della spedizione. In questi due ultimi casi, il ricorrente attesta la conformità del ricorso depositato a quello notificato. Se manca la conformità tra i due atti, e cioè se vi è una difformità sostanziale (che è quella che riguarda qualche elemento essenziale e che lo rende assolutamente incerto), la conseguenza è l'inammissibilità del ricorso.

Al momento della costituzione il ricorrente deposita il provvedimento impugnato (o una copia) e i documenti che ritiene di esibire. La mancata esibizione del provvedimento impugnato non è causa di inammissibilità. Allo stesso modo, si deve ritenere che la mancata attestazione della conformità non produce l'inammissibilità.

### **La costituzione del resistente.**

L'articolo 23 disciplina la costituzione del resistente. Questa è una delle norme più oscure e più difficili di tutto il processo tributario poiché lascia aperto un problema di estrema importanza, che è quello delle conseguenze in caso di mancata costituzione o di ritardata costituzione.

Il resistente (e cioè l'ufficio finanziario, l'ente locale, il concessionario della riscossione o altro ente pubblico) si costituisce entro 60 giorni dalla notifica del ricorso, depositando controdeduzioni e documenti.

In particolare, la norma prevede che:

a) il resistente deve prendere posizione sui motivi del ricorso, formulando le contestazioni che ritiene più opportune;

b) deve dedurre le prove di cui intende avvalersi (a questo proposito non bisogna dimenticare che il resistente è l'attore sostanziale che ha formulato una pretesa e che su quella pretesa ancora insiste, ed occorre sottolineare che l'articolo 18 del d.lgs. n. 546/92, che disciplina il contenuto del ricorso del contribuente, correttamente non parla affatto di mezzi istruttori, posto che l'onere della prova grava su chi formula una pretesa, tranne che a suo favore ci sia una presunzione legale, mentre della deduzione delle prove parla espressamente la norma qui esaminata);

c) deve dedurre le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili di ufficio;

d) deve avanzare la richiesta di chiamata in causa di terzi.

### **Le conseguenze della mancata costituzione del resistente.**

Quello tributario è normalmente un processo di impugnazione, nel quale il resistente è l'attore sostanziale, ossia è il soggetto che ha formulato una pretesa che è dotata del carattere di autoritatività, carattere che non viene meno per effetto dell'impugnazione del privato, ma che continua a permanere. Anche il processo che viene instaurato per il riconoscimento di una esenzione o di una agevolazione rispetta questo schema poiché l'ente pubblico ha già manifestato con un atto autoritativo il suo diniego. Fa eccezione a questa regola il processo che ha ad oggetto le azioni di rimborso, e che vede come attore so-

stanziale il contribuente ricorrente e come convenuto l'ufficio resistente, che ha già incamerato la somma di cui si chiede la restituzione.

Ebbene, nel processo tributario emerge con chiarezza che una contumacia del ricorrente non può esservi poiché la sua mancata costituzione in giudizio produce l'inammissibilità del ricorso; non si conosce con chiarezza cosa invece avviene se il resistente non si costituisce e resta fuori dal processo. Si dubita se la normativa sulla contumacia debba essere applicata o meno.

A noi pare che, in mancanza di una norma speciale apposita, si debbano applicare le norme della contumacia previste dal codice di procedura civile, che sono norme generali, consolidate nel tempo, poste a garanzia del corretto esercizio della giurisdizione. Certamente:

a) prima di dichiarare la contumacia occorre effettuare un controllo sulla regolarità della vocatio in ius da parte del ricorrente. A questo proposito va sottolineato che se il giudice rileva una nullità nella notificazione del ricorso difficilmente può assegnare un termine per rinotificare, posto che il ricorso va notificato entro il termine perentorio di 60 giorni. Spesso accadrà che tale termine, quando viene rilevata la nullità, è già scaduto;

b) la permanenza del principio inquisitorio, ancora in parte presente nel processo tributario nell'articolo 7 del d.lgs. n.546/92 (Poteri delle Commissioni tributarie) comporta che legittimamente il giudice potrà di ufficio disporre quei mezzi di prova che avrebbe dovuto articolare l'ente resistente, se si fosse costituito. E qui forse emergono con tutta evidenza profili di perplessità sul piano costituzionale alla luce dei principi del giusto processo, così come formulati nel nuovo articolo 111 della Costituzione, poiché la terzietà del giudice in una vicenda di questo genere potrebbe in qualche misura essere compromessa proprio a causa dell'esercizio (oggi legittimo dei poteri istruttori).

Forse, per accentuare la terzietà del giudice e per creare le migliori condizioni di controllo giurisdizionale (invocato dal ricorrente con l'impugnazione del provvedimento tributario), in considerazione del fatto che l'Amministrazione o l'ente resistente ha esercitato un pubblico potere, si dovrebbe auspicare una diversa disciplina che esplicitasse in termini generali e tendenziali un vero e proprio obbligo dell'ente resistente quantomeno a depositare gli atti che hanno consentito l'emanazione del provvedimento impugnato. I principi della trasparenza amministrativa imporrebbero una maggiore attenzione di tutti per quello che l'Amministrazione fa o non fa nell'esercizio di un potere pubblico.

Giova a questo proposito segnalare con forza la modifica introdotta con l'articolo 1 l.n.205/2000 sul nuovo processo amministrativo, nella parte in cui è stato disposto (commi 4, 5 e 6 del nuovo articolo 21 l.n.1034/1971) l'obbl-

go per l'amministrazione di produrre, entro 60 giorni dal deposito del ricorso del cittadino, il provvedimento impugnato nonché gli atti e i documenti in base ai quali l'atto è stato emanato, quelli in esso citati, e quelli che l'amministrazione ritiene utili al giudizio, nonché il potere-dovere del giudice, nel caso di inadempimento dell'amministrazione, di ordinare l'esibizione di tali atti e documenti nel termine e nei modi opportuni. Per rendersi conto della necessità di estendere questa disciplina anche al processo tributario basta pensare al fatto che in materia tributaria c'è una maggiore esigenza (per la parte privata e per il giudice) di conoscere gli atti amministrativi sottostanti posto che è stato esercitato in ogni caso un potere impositivo o sanzionatorio (che notoriamente è un potere che incide sulle posizioni dei privati), mentre in materia di diritto amministrativo generale, accanto agli atti ablatori, esistono (e spesso vengono emanati più numerosi) gli atti concessori e autorizzatori che sono normalmente favorevoli per il cittadino.

Sotto certi versi, l'ente impositore (che con il provvedimento pretende di esercitare il suo potere impositivo e/o sanzionatorio, dopo avere esercitato un potere di acquisizione diretta della prova) potrebbe essere assimilato al Pubblico Ministero che formula la sua richiesta di punizione e che deve essere necessariamente presente nel processo, proprio per potere svolgere la sua funzione importante ed indefettibile. Un processo penale senza P.M. è inconcepibile, così come inconcepibile dovrebbe essere un processo tributario senza ente impositore, che vada a sostenere la legittimità del suo operato di fronte al giudice, o che almeno sia costretto a depositare (come regola generale) tutti gli atti che hanno legittimato l'emanazione del provvedimento.

### **Le conseguenze di una ritardata costituzione del resistente.**

Se si dovesse partire dalla considerazione che il rispetto del termine di costituzione per il ricorrente è previsto a pena di inammissibilità, si dovrebbe giungere alla conclusione che anche il termine previsto per il resistente (per il principio della par condicio, presente nell'ordinamento processuale in genere) dovrebbe essere perentorio, sicché la sua violazione dovrebbe comportare allo stesso modo una inammissibilità della costituzione tardiva del resistente. Questa soluzione oggi va però scartata sul piano della lettera dell' art. 23 citato, che non parla di inammissibilità.

C'è chi pensa che il resistente si può costituire fino all'udienza di trattazione, dal momento che nessuna preclusione è stata stabilita dalla legge. Noi riteniamo che questa soluzione sia inaccettabile perché viola il principio del contraddittorio dal momento che non è giusto che la parte resistente possa rappresentare al giudice le sue difese quando ormai la parte ricorrente non può più formulare le proprie.

Appare corretto sostenere, invece, che il resistente può costituirsi fino ad almeno 20 giorni prima dell'udienza. Questa soluzione sembra garantire il contraddittorio con il ricorrente, poiché non sarebbe giusto sottrarre a questa parte (che si è costituita nei termini e che ha rispettato le regole) la possibilità di controdedurre.

Il problema più serio è, però, quello di capire che tipo di attività può essere svolta dal resistente che si costituisce oltre il termine a lui assegnato dalla legge, ma entro i termini testè indicati.

Verosimilmente, il resistente deve potere:

- i) prendere posizione sul ricorso (posto che si tratta di esplicitare argomenti difensivi);
- ii) dedurre eccezioni rilevabili di ufficio;
- iii) esibire documenti (posto che i documenti possono essere esibiti anche in appello).

Non dovrebbe potere dedurre prove né eccezioni non rilevabili di ufficio, né avanzare richieste di chiamate di terzi, posto che il contumace deve accettare il processo nello stato in cui si trova al momento della sua costituzione. Un corretto svolgimento del processo tributario vuole che il resistente può esplicitare tutte le sue difese se si costituisce entro il termine a lui assegnato. Se ciò non avviene, non ci si può dolere se si è abilitati a svolgere solo limitate attività.

Ci rendiamo conto, però, che la norma qui esaminata merita di essere esplicitata, non potendosi lasciare all'interprete l'onere di delineare una vera e propria disciplina per un fatto che è di estrema importanza.

## **I) ESAME PRELIMINARE DEL RICORSO**

Altro elemento da cui emerge l'esigenza di grande rapidità di definizione del processo tributario è relativo all'obbligo del Presidente di Sezione di esaminare in via preliminare gli atti al fine di dichiarare subito una eventuale inammissibilità manifesta o al fine di adottare un provvedimento di sospensione, interruzione o di estinzione del processo.

Giova ricordare che oltre i casi di inammissibilità di cui abbiamo parlato in precedenza, è anche motivo di inammissibilità manifesta la proposizione di un ricorso avverso un atto non impugnabile.

Il Presidente, a nostro avviso, esaminando la corretta costituzione delle parti, dovrebbe pronunziare la contumacia della parte resistente, con tutte le conseguenze che questa pronuncia potrà nel prosieguo comportare (alla parte contumace, ad esempio, non dovrà essere comunicata la data di udienza).

Il Presidente provvede con decreto nel quale indica le ragioni sottese alla sua decisione. Il decreto è impugnabile e sull'impugnazione pronuncia il Collegio o con sentenza (se conferma il provvedimento) o con ordinanza, se dà i provvedimenti necessari per il prosieguo.

## **L) ASTENSIONE E RICUSAZIONE DEI COMPONENTI DELLA COMMISSIONE**

L'articolo 6 del d.lgs.n.546/92 fa riferimento al codice di procedura civile.

L'astensione è obbligatoria nei casi previsti dall'articolo 51, comma 1 c.p.c. e nella ipotesi prevista dall'articolo 6, comma 2 citato (ossia, se il giudice ha conosciuto la questione quale componente della Commissione per l'assistenza tecnica gratuita, se ha avuto rapporti di lavoro autonomo o di collaborazione, ivi compreso il rapporto di lavoro dipendente, con la parte privata).

L'astensione è facoltativa quando esistono gravi ragioni di convenienza che il giudice dovrà valutare nella sua coscienza.

La ricazione può essere proposta nei casi di astensione obbligatoria.

Sulla ricazione decide il Collegio al quale appartiene il giudice ricasato, ovviamente senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro.

## **M) ERRORE SULLA NORMA TRIBUTARIA**

L'articolo 8 del d.lgs.n.546/92 prevede che la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.

Giova evidenziare che il contribuente che non adempie o che non adempie correttamente ad un obbligo tributario viola una norma pubblicistica che, per la natura stessa delle cose, prevede una sanzione per la violazione dell'obbligo. Il problema della sanzione tributaria non penale è, quindi, un problema che esiste sempre, ogni volta che viene accertata una violazione formale o sostanziale.

Oggi, c'è la tendenza a restringere in qualche modo i meccanismi sanzionatori (esaltati in verità nei decenni passati), e c'è la tendenza a limitare gli effetti negativi degli illeciti sia quando si tratta di mera violazione formale senza alcun debito d'imposta (così espressamente recita l'articolo 10 dello

Statuto del contribuente con un principio che ha trovato attuazione con l'introduzione del comma 5 bis all'articolo 6 d.lgs.n.472/97 secondo il quale ormai "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo"), sia quando c'è il ravvedimento operoso (art. 13 d.lgs.n.472/97), sia quando si accetta il provvedimento o si definisce la vicenda con l'accertamento con adesione o con la conciliazione giudiziale.

Quando tutto ciò non si verifica e si va avanti nel processo, c'è per la Commissione il potere di configurare un'esimente che in effetti fa venire meno la colpevolezza.

L'esercizio di questo potere è legato all'esistenza di circostanze di obiettiva incertezza ed è affidata al prudente apprezzamento del giudice, che formula sicuramente una valutazione discrezionale, non censurabile in Cassazione, se congruamente motivata.

Esempi di fenomeni che legittimano l'esercizio di questo potere sono il contrasto tra precedenti sentenze sul punto; l'esistenza di comunicazioni ufficiali dell'Amministrazione contrastanti tra loro; l'incertezza sull'applicabilità della norma nel tempo (derivante da problemi di diritto intertemporale, spesso di non facile soluzione); una norma oscura e di difficile lettura; l'esistenza di una norma di interpretazione autentica; incertezza derivante dalla prima applicazione della norma che introduce una disciplina completamente nuova, ecc.-

Quando si esercita questo potere si produce sempre un effetto di annullamento dell'atto che ha applicato le sanzioni, e si produce quindi un effetto costitutivo.

Il problema più rilevante è quello di stabilire se per esercitare questo potere il giudice ha sempre bisogno di una richiesta espressa della parte, o se egli può procedere di ufficio.

Il dato letterale lascia intendere che non c'è bisogno di una richiesta esplicita, anche se la riforma del contenzioso attuata con il d.lgs. n.546/92 ha accentuato le caratteristiche generali proprie del processo delle parti, sicchè varrebbe il principio secondo il quale ne procedat iudex ex officio.

Certamente, se c'è una richiesta della parte, e se il giudice non intende accoglierla, dovrà motivare il rigetto per non incorrere nel vizio di omessa pronuncia.