

LA FASE INTRODUTTIVA DEL GIUDIZIO E LE QUESTIONI PRELIMINARI

Relatore:

Dott. Alessandro DE RENZIS

Consigliere presso la Corte di Cassazione

SOMMARIO: 1. Considerazioni di carattere generale. – 2. Controversie devolute alle Commissioni tributarie. – 3. Difetto di giurisdizione e competenza: *a)* Difetto di giurisdizione in generale; *b)* Regolamento preventivo di giurisdizione; *c)* Difetto di competenza. – 4. Il ricorso: termine di proposizione, contenuto e domande: *a)* Il ricorso in generale, *b)* Il termine di proposizione dl ricorso; *c)* Il contenuto del ricorso; *d)* Le domande. – 5. Comunicazioni e notificazioni. – 6. Costituzione in giudizio e contumacia. – 7. Esame preliminare del ricorso. – 8. Astensione e ricusazione dei componenti delle Commissioni tributarie. – 9. Errore sulla norma tributaria. – 10. Nullità del ricorso. – 11. Bibliografia essenziale. – 12. Giurisprudenza.

1. – *Considerazioni di carattere generale.*

Nel programma relativo a questo incontro di studi sapientemente la trattazione del tema della fase introduttiva del giudizio è stata collocata nella parte iniziale.

Tale tema è abbastanza ampio e necessariamente richiede uno sforzo di sintesi, altrimenti la trattazione, oltre ad essere lunga, sarebbe scarsamente incisiva.

In via generale anzitutto va sottolineato il raccordo tra le norme del processo tributario e quelle del Codice di Procedura Civile. Al riguardo si può richiamare la previsione contenuta nell'art. 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992, secondo la quale nelle controversie devolute al giudice tributario vanno applicate, oltre alle norme di tale decreto, “per quanto da esse non disposto e con esse compatibili le norme del codice di procedura civile”. Il rinvio alle norme processuali civilistiche in via generale e non soltanto per alcune di esse, come era previsto dall'art. 39 del D.P.R. n. 636, è dettato dall'intento di armonizzare la disciplina del processo tributario con quella del processo civile e di colmare le lacune della disciplina del rito davanti alla Commissione Tributaria.

Tale rinvio alle disposizioni del codice di procedura civile comunque segna il definitivo riconoscimento della piena giurisdizionalità delle nuove Commissioni tributarie, ancorate al modello del processo civile.

Ciò puntualizzato, occorre sottolineare che il processo civile in genere e il processo tributario si ispirano ai seguenti principi:

a) *principio del contraddittorio* (art. 101 CPC e art. 14 D.Lgs. n. 546 del 1992), in forza del quale il giudice non può pronunciare su alcuna domanda, se la parte non è stata regolarmente citata e quindi non ha potuto esporre le proprie ragioni. Questo principio è correlato con la regola dell'uguaglianza, affermata dall'art. 3 della Costituzione, e con il diritto alla difesa, dichiarato dall'art. 24 – secondo comma – Costituzione inviolabile in ogni grado e stato del giudizio. Tale principio è stato ribadito e potenziato con la riforma dell'art. 111 della Costituzione sul “giusto processo”.

b) *principio della domanda* (art. 99 CPC e art. 18 D.Lgs. n. 546 del 1992), che comporta l'onere per le parti di allegazione dei fatti e delle ragioni su cui si fondano le domande e le eccezioni: in sostanza l'atto di citazione in generale e il ricorso tributario in specie e le memorie difensive devono indicare sia il *petitum*, ossia il provvedimento richiesto, sia la *causa petendi*, ossia i motivi specifici;

c) *principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato* (art. 112 CPC), che costituisce un corollario del principio della domanda.

I primi due principi (contraddittorio e domanda) hanno stretta aderenza con la fase introduttiva del giudizio tributario, mentre il terzo principio attiene soprattutto alla fase decisoria.

2. – *Controversie devolute alle Commissioni tributarie.*

Le controversie, oggetto della giurisdizione tributaria, hanno subito una significativa evoluzione a partire dalla riforma del 1972 fino ai tempi recenti.

Secondo l'art. 1 del D.P.R. n. 636 del 1972 appartengono alle Commissioni tributarie le controversie concernenti alcune imposte tassativamente indicate, ossia le tre imposte sui redditi (IRPEF, IRPEG, ILOR), (l'IVA, l'IN-VIM, l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni, le imposte ipotecarie, l'imposta sulle assicurazioni) nonché le controversie catastali.

L'elencazione effettuata dall'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 è più ampia ed abbraccia anche i tributi comunali e locali e il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi urbani, nonché ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie.

Trattasi pur sempre di una elencazione tassativa, come nella precedente disciplina, ma di tipo aperto, nel senso della possibilità, come già si è detto, dell'attribuzione *ex lege* a tali organi della cognizione di altri tributi.

L'art. 2 anzidetto al 2° comma attribuisce alla cognizione delle Commissioni tributarie anche le controversie concernenti le sovrainposte e le imposte addizionali, nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie anzidette.

L'art. 2 – 3° comma – conferma la precedente disposizione di cui all'art. 1 del D.P.R. sulle controversie catastali.

Questo quadro è in parte mutato di recente in conseguenza della legge n. 448 del 28.12.2001 (c.d. Finanziaria per il 2002), il cui art. 12 ha sostituito il 1° comma dell'art. 1 nel modo seguente: “Appartengono alla giurisdizione tributaria *tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale*, nonché le sovrinposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate dagli Uffici finanziari, gli interessi ed 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'art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo D.P.R.”.

Come facilmente può arguirsi dal testo della norma riportata le modificazioni più importanti, introdotte all'impianto dell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992, si riferiscono all'**estensione generalizzata della giurisdizione tributaria a tutti i tributi** dello Stato, degli enti locali (Regione, Provincia, Comuni) e del Servizio sanitario nazionale. Tale ampliamento è stato a lungo auspicato e ha tenuto conto anche della crescente importanza assunta dalla finanza locale.

In questo modo si è ottenuta una notevole semplificazione e si evitano gran parte dei problemi, che in passato si ponevano per l'individuazione delle specifiche materie.

In passato si è discusso se rientrassero nella giurisdizione del giudice tributario le controversie tra **sostituto e sostituito d'imposta** in ordine alla legittimità e alla misura delle ritenute alla fonte applicate e se fosse necessaria la partecipazione dell'Amministrazione finanziaria.

La Corte di Cassazione ha precisato che nel caso di controversia concernente la ritenuta operata dal sostituto, si instaura un litisconsorzio necessario tra il sostituto, il sostituito e l'Amministrazione finanziaria, la cui risoluzione spetta alla cognizione delle commissioni tributarie (Cass. Sezioni Unite sentenza n. 10685 del 1993; Sezioni Unite sentenza n. 787 del 1999).

La stessa S.C. ha ritenuto che la cognizione delle commissioni tributarie trova un limite nell'ipotesi in cui il sostituto chiede di essere garantito dal sostituito in caso di soccombenza sulla domanda proposta dal sostituito, controversia che resta di competenza del giudice ordinario, dal momento che la

disposizione dell'art. 32 C.P.C., sulla modificazione della competenza per ragioni di connessione, non si applica all'ipotesi in cui la causa principale sia devoluta ad un giudice diverso da quello ordinario (Cass. Sezioni Unite sentenza n. 10456 del 24 ottobre 1997).

Altra ipotesi in cui è stata riconosciuta la giurisdizione del giudice ordinario si riferisce alla controversia che non riguarda la legittimità delle ritenute effettuate dal sostituto (datore di lavoro) su retribuzioni o altri emolumenti, ma esclusivamente l'interpretazione di un accordo sindacale, con precipuo riferimento alla circostanza se, nell'effettiva volontà delle parti, le eventuali somme attribuite al lavoratore, a titolo di indennità variabile, debbano essere erogate al lordo o al netto delle ritenute fiscali (Cass. Sezioni Unite sentenza n. 787 del 1999).

Il nuovo art. 2-3° comma del D.Lgs. n. 546/1992, come modificato dall'art. 12 della legge n. 448 del 2001, dispone che 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.

Tale norma si collega strettamente all'art. 39 del D.Lgs. n. 546 del 1992, che prevede la sospensione del processo tributario nelle ipotesi di querela di falso o pregiudiziale di stato o capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.

È discutibile se l'art. 39 anzidetto esaurisca per il processo tributario tutte le ipotesi di sospensione necessaria o se non si debba far riferimento, per le ipotesi non previste da tale disposizione, alla norma dell'art. 295 C.P.C., secondo la quale il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione stessa.

Per quanto riguarda il rapporto tra giurisdizione tributaria e giurisdizione amministrativa va precisato che quest'ultima in via diretta ha la cognizione sugli atti amministrativi discrezionali generali o regolamenti, mentre la prima ha la cognizione in via incidentale, potendo il giudice tributario disapplicare gli anzidetti atti amministrativi ritenuti illegittimi e rilevanti ai fini della decisione (art. 7 – 5° comma – del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Questa facoltà spettante ai giudici tributari, già prevista dall'art. 16 del D.P.R. n. 636 del 1972, costituisce un'applicazione nel campo della giurisdizione tributaria dei principi, stabiliti dagli artt. 4 e 5 della legge 20 marzo 1865 n. 2248 Allegato E) per il giudice ordinario, il quale non può revocare o annullare un atto amministrativo e può soltanto disapplicare tale atto se illegittimo.

3. – *Difetto di giurisdizione e di competenza.*

a) Difetto di giurisdizione in generale

Le Commissioni tributarie hanno piena giurisdizione sul rapporto sull'obbligazione tributaria e non una semplice competenza specializzata nell'ambito della giurisdizione ordinaria, sicché la divisione delle materie comporta non una ripartizione di competenza, ma una questione di giurisdizione.

All'esposto principio si ispira l'art. 3 – 1° comma – del D.Lgs. n. 546 del 1992, il quale ribadisce la regola stabilita dall'art. 37 C.P.C. affermando che il difetto di giurisdizione delle Commissioni tributarie è rilevato anche di ufficio, in ogni stato e grado del processo.

Trattasi quindi di materia sottratta alla disponibilità delle parti, le quali possono prospettarla al giudice, che è libero di decidere, non essendo vincolato dalle richieste delle stesse parti.

Il difetto di giurisdizione è rilevabile in ogni stato e grado del processo e quindi anche in sede di rinvio, finché non interviene il giudicato.

La questione della giurisdizione va coordinata con il sistema delle impugnazioni, nel senso che se è intervenuta pronuncia sulla giurisdizione, i giudici delle fasi successive possono conoscere della questione della giurisdizione, soltanto se e in quanto la stessa sia stata riproposta con la impugnazione ed in caso contrario sono tenuti a rilevare il **giudicato interno** sulla questione (Cass. Sezioni Unite sentenza n. 850 del 28 novembre 1998; Cass. sentenza n. 11875 del 2 novembre 1992; Cass. sentenza n. 3461 del 4 agosto 1977).

b) Regolamento preventivo di giurisdizione.

L'art. 3 – 2° comma – del D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone che nel processo tributario è ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione previsto dall'art. 41 – 1° comma – del codice di procedura civile.

Trattasi di strumento previsto per conoscere in via definitiva e certa l'organo giurisdizionale competente a decidere su un rapporto processuale prima della pronuncia del giudice di primo grado. Può essere proposto fino a quando la causa non sia decisa nel merito con ricorso di una delle parti indirizzato alla Corte di Cassazione Sezioni Unite.

La proposizione del ricorso non produce automaticamente la sospensione del giudizio di merito, essendo attribuito al giudice presso il quale pende la causa il potere discrezionale di sospensione del processo, se non ritiene l'istanza manifestamente inammissibile o la contestazione della giurisdizione manifestamente infondata (art. 367 C.P.C.).

Il regolamento preventivo di giurisdizione non è un mezzo di impugnazione e configura piuttosto una fase incidentale del processo, per cui non sono ri-

chiesti motivi specifici per la sua proposizione, essendo sufficiente la mera esposizione dei fatti di causa rilevanti per la decisione (Cass. Sezioni Unite sentenza n. 1540 dell'8 febbraio 1993). Lo stesso regolamento preventivo non è sottoposto al principio di consumazione dell'impugnazione, potendo essere quindi essere reiterato finché non sia stata emessa una sentenza dal giudice di primo grado (Cassazione Sezioni Unite sentenza n. 9533 del 4 novembre 1996).

La sentenza della Cassazione sulla giurisdizione ha efficacia esterna al processo in relazione al quale è intervenuta, sicché la questione di giurisdizione non si può riproporre in altro processo tra le medesime parti, tranne che sopraggiungano nuove norme (*ius superveniens*) o nuovi elementi di fatto idonei ad incidere sulla giurisdizione (Cass. Sezioni Unite sentenza n. 2741 del 9 marzo 1995).

L'art. 3 del D.Lgs, n. 546/1992 richiama solo l'istituto del regolamento preventivo disciplinato dal 1° comma dell'art. 41 C.P.C. e non quello previsto dal 2° comma dello stesso art. 41 C.P.C., che si riferisce al conflitto di giurisdizione sollevabile da parte della pubblica amministrazione non parte in causa nel giudizio.

Tale esclusione si giustifica in base alla natura e alle competenze giurisdizionali dei giudici tributari, non essendo prevedibile nel contenzioso tributario un giudizio che non veda come parte necessaria la pubblica amministrazione, la quale potrà quindi avvalersi dello strumento del regolamento preventivo di giurisdizione (in questo senso SOCCI-SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Zanichelli, 2001, pag. 20).

Per gli altri aspetti processuali del regolamento preventivo (in particolare più dettagliata esposizione del procedimento e riassunzione) si rinvia alla disciplina contenuta nel codice di procedura civile.

c) Difetto di competenza

Secondo il D.Lgs. n. 546 del 1992 il criterio di ripartizione delle controversie tra le commissioni tributarie è in funzione del territorio, non essendo prevista una distribuzione dei processi per materia o per valore.

Al riguardo l'art. 4 – 1° comma – del D.Lgs. n. 546 del 1992 indica in modo espresso la competenza per territorio individuandola in relazione alla circoscrizione dove ha la sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso.

Per i giudizi di appello la competenza per territorio è automatica, essendo le commissioni tributarie regionali competenti a decidere sulle impugnazioni contro le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, aventi sede nella loro circoscrizione.

La competenza delle commissioni tributarie è inderogabile (art. 5 – 1°

comma – D.Lgs. n. 546/1992) e il difetto di essa è rilevabile, anche di ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce (art. 5 – 2° comma D.Lgs. n. 546/1992), sicché, se l'eccezione non è stata proposta tempestivamente, l'incompetenza non può essere più contestata.

Rispetto alla disciplina prevista dal codice di procedura civile è previsto per il processo tributario l'inapplicabilità delle disposizioni sui regolamenti di competenza, sicché la sentenza del giudice tributario dichiarativa della propria incompetenza territoriale non è impugnabile con tale mezzo (art. 5 – 4° comma D.Lgs. n. 546/1992).

L'ultimo comma dell'art. 5 D.Lgs. n. 546 disciplina l'ipotesi della **riassunzione** del processo davanti alla commissione tributaria dichiarata competente.

La riassunzione va fatta nel termine fissato dalla sentenza o, in mancanza, nel termine di sei mesi dalla comunicazione della stessa sentenza.

La riassunzione può essere effettuata con istanza di trattazione al presidente della commissione, che provvede a norma dell'art. 30 del D.Lgs. n. 546/1992 (art. 43 – 1° comma D.Lgs. n. 546/1992).

Si ammette la possibilità di una riassunzione con ricorso contenente gli elementi previsti dall'art. 125 – 1° comma – disp. att. C.P.C. La notifica del ricorso per riassunzione deve avvenire non ai sensi dell'art. 170 C.P.C., ma nei modi di notifica del ricorso con la possibilità di notificare l'atto al domicilio eletto (art. 17 D.Lgs. n. 546/1992).

La riassunzione intempestiva comporta l'estinzione del processo.

Per completezza espositiva va precisato che la legge n. 146/1998 ha previsto che le controversie, pendenti dinanzi alle commissioni tributarie alla data del 1° aprile 1996 e avente valore inferiore a £. 5.000.000, siano trattate da un giudice monocratico (**Giudice Unico**) nominato dal presidente di sezione con riferimento al singolo ricorso.

Trattasi di competenza per valore di limitata e temporanea applicazione nel contenzioso tributario.

Per risolvere le questioni di incompetenza per valore per queste ultime controversie occorre fare riferimento all'art. 38 C.P.C., che pone come termine finale per la rilevabilità anche di ufficio di tale incompetenza non oltre la prima udienza di trattazione.

4. Il ricorso: termine di proposizione, contenuto e domande.

a) Il ricorso in generale

In via generale l'atto introduttivo di un giudizio può essere costituito dalla citazione o dal ricorso: la prima viene utilizzata nel processo civile ordina-

rio (art. 163 C.P.C.), mentre il ricorso è previsto per i procedimenti speciali e per il processo del lavoro, nonché per il processo amministrativo.

Nello schema del processo ordinario con la citazione la chiamata in giudizio (*vocatio in ius*) della controparte è diretta e soltanto in un secondo tempo è portata a conoscenza del giudice, nello schema del ricorso invece la domanda è conosciuta prima dal giudice e poi, a seguito del decreto di fissazione dell'udienza, la domanda stessa e il pedissequo provvedimento sono notificati alla controparte.

Nel processo tributario l'atto introduttivo ha la forma del ricorso, ma nella sostanza si concretizza in una chiamata in giudizio, ad opera del ricorrente, della controparte, chiamata che dopo la notifica dell'atto viene portata a conoscenza del giudice tributario (art. 20 D.Lgs. n. 546 del 1992).

Orbene il ricorso tributario in base allo schema delineato svolge la funzione di costituzione del rapporto processuale in contraddittorio (*vocatio in ius*) e la funzione di individuazione dell'oggetto del processo e dell'esercizio dell'azione (*editio actionis*). Il ricorso svolge anche la funzione di preparazione dell'udienza di trattazione e di istruzione, e ciò in collegamento ai motivi del ricorso medesimo e all'oggetto del processo (per questi aspetti si richiama A.M. SOCCI-P. SANDULLI, *op. cit.*, pag. 46).

Non va trascurato peraltro che il ricorso tributario dal punto di vista sostanziale presenta delle particolarità, legate al fatto che con esso si realizza un processo di impugnazione di alcuni atti (elencati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, tra i quali l'avviso di accertamento, il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, il ruolo e la cartella di pagamento, l'avviso di mora ecc. e di ogni atto autonomamente impugnabile).

Questo profilo verrà ripreso in sede di esame dell'oggetto del ricorso tributario, per verificare se sia volto ad ottenere un giudizio sull'obbligazione tributaria o anche un giudizio di impugnazione dell'atto amministrativo.

b) Il termine di proposizione del ricorso

L'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede per la proposizione del ricorso il *termine di 60 giorni* dalla data della notificazione dell'atto impugnato, con la precisazione che la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo.

Trattasi di termine perentorio, la cui inosservanza comporta la **decadenza** dalla possibilità di proporre ricorso, anche se l'art. 21 anzidetto parla di *inammissibilità* del ricorso fuori termine.

La legge n. 742 del 1969 prevede la sospensione dei termini processuali per il **periodo feriale** 1 agosto/15 settembre di ogni anno, sospensione applicabile anche al processo tributario, e ciò anche con riguardo alla impugna-

zione delle sentenze tributarie (il giorno 16 settembre deve essere compreso nel novero dei giorni concesso dal termine, segnando tale giorno l'inizio del decorso del termine, che come *dies a quo non computatur* ex art. 155 – 1° comma – C.P.C.: in questo senso Cass. 28 marzo 1995, n. 3668).

È sorta la questione se nel processo tributario sia ammissibile la **remissione in termini**.

Sul punto un primo orientamento sostiene l'improrogabilità richiamandosi al divieto espresso dall'art. 153 C.P.C. (in questo senso Cass. sentenza n. 5259 del 7 maggio 1993; Cass. sentenza n. 5188 del 19 aprile 2000; in dottrina A. FINOCCHIARO-M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano 1996, pag. 45; A.PROTO-PISANI, in *Foro italiano*, 1992, I, 1723).

Secondo altro orientamento il principio di improrogabilità può essere derogato in base alla regola, valida per il giudizio amministrativo, ed estensibile al processo tributario, la quale riconosce *l'errore scusabile* con l'effetto di rimediare a decadenze non imputabili alla parte che vi è incorsa (G. MARONGIU, *Le parti e la loro rappresentanza in giudizio*, in *Quaderni del Cons. Giust. Trib.*, Anno 2001, n. 3, pag. 115).

Quest'ultimo orientamento viene altresì sostenuto richiamandosi all'art. 184 bis C.P.C., secondo il quale la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per una causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice istruttore di essere rimessa in termini (in questo senso G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario*, Torino, 1996, pag. 125; in senso contrario Cass. Sez. V Tributaria sentenza n. 5778 dell'8 maggio 2000 ritenendo l'art. 184 bis C.P.C. come norma eccezionale rispetto alla perentorietà del termine).

Il termine di 60 giorni decorre dalla notifica dell'atto impugnato e viene prorogato di sei mesi (art. 40 – 1° comma e 4° comma – D.Lgs. n. 546 del 1992), se si verifica un evento interruttivo (morte o perdita della capacità della parte o del rappresentante).

Nell'ipotesi di **silenzio-rifiuto** il relativo ricorso, ai sensi del 2° comma dell'anzidetto art. 21, va proposto dopo 90 giorni dalla domanda di restituzione presentata secondo i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto; in mancanza di disposizioni specifiche la domanda di restituzione va presentata entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Problemi sono sorti in ordine alla validità del ricorso proposto prima del decorso del termine di 90 giorni e quindi della formazione del silenzio-rifiuto: secondo un indirizzo giurisprudenziale della Commissione Tributaria Centrale (in particolare decisione n. 3096 del 21 aprile 1991) il ricorso proposto prima di 90 giorni è ammissibile quando viene contestata in radice l'esisten-

za dell'obbligazione tributaria, venendo meno in tale caso l'esigenza di uno *spatium deliberandi* per l'Amministrazione dell'istanza di rimborso. Nell'ipotesi di recupero di tributi pagati in relazione a normativa nazionale successivamente disapplicata per **contrasto con le disposizioni comunitarie** la decorrenza del termine per il ricorso, secondo un indirizzo giurisprudenziale che si richiama alla Corte di Giustizia (in particolare sentenza 25 luglio 1991, causa c. 208/209 *Emmot*, in *Foro ital.*, 1993, IV, 324), inizia solo dopo la trasposizione delle norme comunitarie nell'ordinamento nazionale.

c) Il contenuto del ricorso

L'art. 18 del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede le indicazioni, che un ricorso deve contenere, riguardanti il ricorrente, il giudice, la controparte, l'atto impugnato, l'oggetto della domanda, i motivi.

La stessa disposizione stabilisce che il ricorso debba contenere l'indicazione dell'incarico, conferito nei modi previsti dall'art. 12, al difensore, che deve sottoscrivere l'atto introduttivo, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente dal ricorrente nell'ipotesi di controversia di valore inferiore a 5 milioni.

Così esposta nelle sue linee generali il contenuto del ricorso, va detto che va individuata anzitutto **la parte ricorrente** (per la persona fisica: nome, residenza o domicilio, eventuale indicazione del soggetto che rappresenta o assiste altro soggetto; per la ditta individuale: è sufficiente l'indicazione del suo titolare; per la persona giuridica: occorre indicare la denominazione o ragione sociale e con precisione l'organo avente il potere rappresentativo, non essendo sufficiente l'indicazione generica del legale rappresentante pro tempore, nonché la sede, per un'amministrazione statale: occorre la esatta indicazione dell'organo rappresentativo). Se ricorrente è un **imprenditore fallito**, in pendenza della procedura concorsuale, il ricorso tributario va proposto dal curatore, previa autorizzazione del giudice delegato.

L'art. 18 – 4° comma – non prevede il **codice fiscale**, obbligatorio per le persone fisiche e giuridiche, come requisito necessario ai fini dell'ammissibilità del ricorso.

Il ricorso deve essere preciso nelle **indicazioni dell'Amministrazione finanziaria o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione**, il cui atto viene impugnato. È dubbio se la costituzione della parte resistente possa sanare l'irregolare indicazione per essersi costituito il contraddittorio e quindi per essersi raggiunto lo scopo ex art. 156 C.P.C, in quanto l'art. 22 – 2° comma – del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede l'inammissibilità del ricorso (nel senso che trattasi di nullità per mancanza di forma sanabile: A. SOCCI-P. SANDULLI, *op. cit.*, pag. 64).

La **sottoscrizione** del difensore o della parte va apposta sia sull'originale del ricorso che sulle copie destinate alle altre parti, con la precisazione che, in caso di integrazione del contraddittorio disposto dal giudice, si può far luogo alle anzidette formalità nel termine indicato dal giudice ai fini dell'integrazione (art. 18 comma 3°).

Circa le caratteristiche della sottoscrizione a seguito della nuova disciplina del contenzioso tributario ci si è chiesti se la stessa debba essere **chiara e leggibile**.

L'orientamento prevalente giurisprudenziale non considera il requisito della chiarezza e leggibilità della sottoscrizione ai fini della validità dell'atto (in tal senso anche parte della dottrina: in particolare A. FINOCCHIARO-M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 394), mentre un indirizzo minoritario sostiene l'opposta tesi (opinione condivisa anche da parte della dottrina: in particolare G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario*, Torino, 1996, 193).

Sono sorte anche incertezze sulla validità del ricorso sottoscritto con una **sigla**: in giurisprudenza è stato sostenuto che l'apposizione della sigla soddisfa il requisito della sottoscrizione, purché essa possieda una precisa individuabilità grafica, in maniera tale da potersi attribuire alla persona indicata nell'atto come sottoscrizione (Cass. 26 novembre 1991, n. 12656).

È buona norma di prudenza tuttavia sottoscrivere un ricorso con firma chiara e leggibile.

L'indicazione dell'atto impugnato rispetto alla precedente disciplina è prevista come elemento, la cui mancanza determina l'inammissibilità del ricorso. Tale indicazione è necessaria, in quanto, essendo il processo tributario improntato al principio della domanda, si individua l'**oggetto della domanda** stessa (*petitum*) in relazione al contenuto dell'atto impugnato.

Altro essenziale elemento riguarda la *causa petendi* che si estrinseca nei **motivi**, ossia nella esposizione dei fatti e degli elementi di diritto costituenti le ragioni della domanda (art. 163 – 3° comma – C.P.C.). Tale requisito non si realizza, quando un ricorso tributario si limiti ad una generica denuncia di illegittimità dell'atto impugnato.

Il ricorso può avere anche un contenuto eventuale, con riguardo ad esempio all'istanza di trattazione in pubblica udienza o a quella di riunione per connessione soggettiva ed oggettiva del procedimento con altro già pendente dinanzi alla stessa commissione.

d) Le domande

Delicato è il tema riguardante il tipo di domande proponibili nel processo tributario.

Per risolvere il problema occorre esaminare preventivamente la natura del processo tributario, essendo state elaborate sul punto tre concezioni.

Secondo la prima concezione il processo tributario è un giudizio di merito, a cognizione piena, sul rapporto d'imposta e sull'obbligazione tributaria (*giurisdizione di rapporti*), sicché il giudice tributario non può annullare l'atto impugnato, i cui vizi devono intendersi riferiti all'obbligazione tributaria ed esaminati preliminarmente alla fondatezza del ricorso.

In base alla seconda concezione il processo tributario è modellato come *giurisdizione di annullamento*, nel senso che qualora l'atto impugnato sia dichiarato illegittimo, il giudice deve procedere a tale declaratoria senza pronunciarsi sul merito.

È stata elaborata una terza concezione, che è intermedia tra le prime due (c.d. *giurisdizione mista*), risalente al tempo anteriore alla riforma del 1992 e di cui vi è eco nella relazione ministeriale al D.Lgs. n. 546, laddove viene osservato che si è evitato di prendere posizione normativa sulla questione puramente dottrinale sulla natura del processo tributario, se tale processo debba considerarsi un giudizio di annullamento di atti ovvero un giudizio di rapporti, o, ancora un giudizio misto, talvolta avente ad oggetto rapporti e talvolta veri e propri provvedimenti.

La questione così posta venne affrontata e risolta dalla Corte Costituzionale, la quale prima della riforma del contenzioso tributario del 1992 (in particolare sentenza n. 63 del 1982) affermò che solo formalmente il ricorso del contribuente si indirizza contro gli atti dell'Amministrazione finanziaria, ma, in sostanza, essa investe il presupposto cui detta amministrazione si fonda, ossia la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria. Lo stesso giudice delle leggi aggiunse che "*trattasi di giudizio sul rapporto e non di impugnazione-annullamento*: correlativamente la pronuncia del giudice, che provvede sulla medesima, consiste fundamentalmente nell'accertamento della sussistenza dell'obbligazione tributaria e, in via consequenziale, nella pronuncia sulla legittimità degli atti posti in essere dall'amministrazione finanziaria per provvedere alla riscossione coattiva dell'imposta".

Tale indirizzo interpretativo è stato seguito dalla Corte di Cassazione, la quale ha precisato che la giurisdizione delle Commissioni tributarie non è di annullamento, ma di merito pieno, ossia non è diretta solamente alla verifica della legittimità del provvedimento impositivo, in sé e per sé considerati e quindi dell'eventuale annullamento dello stesso, ma all'accertamento della fondatezza della pretesa tributaria (Cass. Sezioni Unite sentenza n. 208 del 4 maggio 2001; Cass. sentenza n. 3718 del 4 maggio 1990; sentenza n. 3047 del 17 maggio 1984).

Così impostata e risolta la questione, può dirsi quindi che il ricorso costituisce lo strumento di accesso al giudizio, il quale, verificata l'ammissibi-

lità dello stesso e la legittimità dell'atto, ha per oggetto i profili sostanziali del rapporto tributario, dovendo conoscere le situazioni giuridiche soggettive di natura creditoria o debitoria dedotte nel processo.

Le domande proponibili sono quindi volte ad ottenere l'accertamento della sussistenza o meno del diritto di credito vantato dall'amministrazione finanziaria con l'atto impugnato o affermato dal contribuente nell'istanza di rimborso, mentre la verifica di legittimità, del provvedimento impositivo è preliminare, come già si è detto, alla valutazione della fondatezza, nel merito, della pretesa fiscale.

Orbene in conseguenza di questa impostazione con il ricorso tributario, pur potendosi evidenziare i profili di illegittimità dell'atto impositivo, non si può chiedere l'annullamento di tale atto, ma un accertamento del rapporto tributario. Si discute se nell'ambito del giudizio tributario sia proponibile la **domanda riconvenzionale**, che è l'azione proposta dal convenuto in giudizio contro l'attore.

L'art. 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 non disciplina la domanda riconvenzionale e non la esclude espressamente, sicché una parte della dottrina fa ricorso all'art. 36 C.P.C. per giustificare l'ammissibilità di tale domanda da parte dell'Amministrazione finanziaria e ciò anche per economia processuale (in questo senso A. SOCCI-P. SANDULLI, *op. cit.*, pag. 90, contra C. BAFI-LE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 128).

5. – Comunicazioni e notificazioni.

Le comunicazioni e le notificazioni nel processo tributario sono disciplinate dagli artt. 16 e 17 del D. Lgs. 546/1992.

Nel processo tributario, così come in quello civile, le comunicazioni e le notificazioni sono gli strumenti predisposti per realizzare la conoscenza legale degli atti processuali.

Tuttavia, al di là di tale carattere comune, i due istituti divergono profondamente dal momento che le comunicazioni sono atti la cui esecuzione è affidata alle segreterie delle Commissioni Tributarie per informare le parti nel processo, mentre le notificazioni sono l'unico strumento a disposizione delle parti per trasmettere atti o notizie in modo che le altre ne abbiano una conoscenza giuridicamente fondata.

Con particolare riferimento alle **comunicazioni**, vi è da dire che l'art. 16 – comma primo – del D.Lgs. 546/92 prevede che ad esse si proceda mediante avviso della segreteria della Commissione Tributaria.

Tale avviso può essere consegnato direttamente alle parti che ne rilasciano immediata ricevuta ovvero ad esse spedito a mezzo del servizio postale in

plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento (in tal caso farà fede la data della spedizione, mentre i termini decorreranno dalla data di ricezione dell'atto).

Nell'ipotesi in cui debba effettuarsi una **pluralità di comunicazioni** avente come unico destinatario l'Ufficio del Ministero delle Finanze (*rectius* Agenzia delle Entrate) o l'ente locale, alle forme tipiche di comunicazione può sostituirsi la forma collettiva, consistente nella trasmissione di un *elenco in duplice esemplare*, uno dei quali è immediatamente restituito, dopo l'apposizione da parte del ricevente della data e della sottoscrizione, alla segreteria della Commissione Tributaria.

Ove la segreteria ne faccia richiesta, è inoltre possibile affidare l'esecuzione della comunicazione all'ufficiale giudiziario o al messo comunale i quali procederanno secondo le forme tipiche delle notificazioni.

È invece esclusa per le segreterie delle Commissioni Tributarie la possibilità di utilizzare personale dell'Amministrazione Finanziaria autorizzato alle notifiche, in quanto l'utilizzazione del suddetto personale è attribuita esclusivamente all'Ufficio del Ministero delle Finanze o all'Ente Locale (in tal senso Ris. Min. fin. 30 maggio 1997 n. 13 5/E).

Con riferimento alle **notifiche**, l'art. 16 – comma secondo – del D.Lgs. 546/92 opera un espresso rinvio agli artt. 137 e seguenti del c.p.c., salve le deroghe apportate dal successivo art. 17 relativamente al luogo di esecuzione delle notificazioni.

Dunque, in virtù del suddetto rinvio, anche nel processo tributario le notifiche vengono eseguite dall'ufficiale giudiziario o dal messo speciale dell'Amministrazione Finanziaria o comunale (vedasi a tal proposito l'art. 16 – comma quarto – D.Lgs. 546/92) mediante consegna al destinatario o ad altra persona abilitata a ricevere l'atto per conto di lui di una copia integrale e conforme all'atto.

In particolare la consegna viene certificata dall'ufficiale giudiziario o dai soggetti sopra citati mediante la relazione di notifica apposta in calce all'originale ed alla copia dell'atto notificato; tale certificazione fa fede sino a querela di falso.

La notificazione degli atti processuali inoltre può essere eseguita anche per il tramite del **servizio postale** in conformità a quanto previsto dall'art. 14 della legge 20 novembre 1982 n. 890 che contempla espressamente la possibilità, per l'ufficiale giudiziario o per il messo speciale dell'Amministrazione Finanziaria o comunale, di utilizzare il mezzo postale per la notificazione degli avvisi e degli altri atti aventi come destinatari i contribuenti.

La spedizione a mezzo posta anzi è l'unico strumento utilizzabile dal pubblico ufficiale procedente nell'ipotesi in cui gli atti debbano notificarsi al di fuori del comune ove ha sede l'ufficio, a meno che l'Autorità Giudiziaria

disponga o la parte richieda che la notificazione sia eseguita personalmente, mentre in ogni altro caso la scelta di tale mezzo risulta facoltativa (art. 1 Legge 890/1982).

Ben potrebbero dunque i soggetti sopra citati avvalersi del servizio postale per eseguire la notificazione di un atto il cui destinatario si trovi nello stesso comune in cui è ubicato l'ufficio procedente.

Per quanto riguarda le modalità operative per l'esecuzione della notifica a mezzo posta, vi è da dire che essa avviene mediante spedizione dell'atto in piego raccomandato con avviso di ricevimento a cura dell'ufficio postale che agisce su impulso dell'ufficiale giudiziario e si perfeziona con la sottoscrizione dell'avviso di ricevimento medesimo da parte del destinatario dell'atto o di altra persona abilitata a riceverlo secondo le norme di legge.

La notificazione nondimeno si considera eseguita anche nel caso in cui il destinatario o le altre persone, alle quali può farsi la consegna, rifiutino di firmare l'avviso di ricevimento, pur ricevendo il piego, ovvero il destinatario rifiuti il piego, circostanza quest'ultima che l'agente postale deve certificare nell'avviso.

In caso poi di assenza del destinatario e delle persone abilitate alla ricezione o di rifiuto di queste ultime a ricevere il piego, lo stesso viene immediatamente depositato presso l'ufficio postale e del deposito viene dato avviso al destinatario mediante affissione alla porta di ingresso oppure mediante immissione nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda; del compimento delle suddette formalità deve essere data notizia al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

Quest'ultimo adempimento si è reso necessario a seguito della sentenza della *Corte Costituzionale* 23 settembre 1998 n. 346 con la quale è stata dichiarata l'illegittimità dell'art. 8 – comma secondo – della legge 890/1982 per violazione del diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione nella parte in cui non lo prevedeva.

La stessa decisione ha inoltre dichiarato l'incostituzionalità del successivo comma dell'art. 8 citato nella parte in cui prevedeva che il piego depositato presso l'ufficio postale, in caso di mancato ritiro da parte del destinatario, fosse restituito al mittente solo dopo dieci giorni dal deposito (termine quest'ultimo troppo breve perché il destinatario potesse conoscere gli estremi dell'atto da ritirare). Nell'ipotesi di *compiuta giacenza*, come disciplinata dalla richiamata norma interpretata alla luce dell'intervenuta pronuncia di incostituzionalità, è quindi necessario dare comunicazione al destinatario con raccomandata con ricevuta di ritorno del mancato recapito dell'atto e del relativo deposito presso l'Ufficio postale (Cass. sentenza n. 13825 del 5 ottobre 2000).

Le forme di notificazione fin qui esaminate non sono le uniche utilizza-

bili nel processo tributario in quanto il legislatore delegato ha previsto una ulteriore possibilità, quella della *notifica diretta*, la cui esecuzione non è affidata all'ufficiale giudiziario, che è l'organo istituzionalmente deputato alla notifica degli atti processuali, ma direttamente alle parti che la realizzano o mediante la consegna materiale dell'atto all'Ufficio del Ministero delle Finanze o all'Ente Locale che rilascia ricevuta della ricezione o mediante spedizione postale con plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento (in quest'ultimo caso la notificazione si considera eseguita alla data della spedizione ed i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla ricezione dell'atto secondo quanto previsto dall'art. 16 – comma quinto – del D.Lgs. 546/92).

Per quanto riguarda il **luogo di esecuzione delle comunicazioni e delle notificazioni**, occorre far riferimento all'art. 17 del D.Lgs. 546/92 che introduce una norma speciale rispetto a quelle generali processual – civilistiche.

Il luogo delle notificazioni è prefissato per la eventualità in cui la notifica non possa avvenire in mani proprie; quest'ultima forma di notifica soggiace alla prescrizione di cui all'art. 138 c.p.c. secondo il quale l'ufficiale giudiziario consegna copia dell'atto nelle mani proprie del destinatario, ovunque lo trovi nell'ambito della circoscrizione dell'ufficio giudiziario al quale è addetto.

La regola di cui all'art. 138 c.p.c. dovrebbe poter essere applicata anche nei confronti del difensore se, nel processo tributario, valesse la regola di cui all'art. 170 c.p.c., secondo la quale, dopo la costituzione in giudizio della parte costituita a mezzo del difensore medesimo, quest'ultimo è l'unico destinatario di tutte le notificazioni da eseguirsi nel corso del procedimento medesimo, con la conseguenza che queste, quando l'atto non sia ricevuto personalmente dal procuratore, ovunque reperito, possono essere eseguite solo nel domicilio da lui eletto, mediante consegna a persona addetta o abilitata a ricevere l'atto (in tal senso Cass. Civ., sez II, 27 luglio 1994 n. 7012. Conforme Cass. Civ. Sezioni Unite, 17 gennaio 1997 n. 479).

Tuttavia su quest'ultimo punto gli orientamenti non sono univoci.

Laddove poi non sia possibile effettuare la consegna dell'atto da notificare al destinatario, occorre individuare, per l'esecuzione della notifica, il domicilio eletto dalla parte, o, in mancanza, la residenza o la sede dichiarata dalla stessa all'atto della sua costituzione in giudizio.

L'indicazione della residenza o della sede e l'elezione di domicilio nel processo tributario hanno effetto anche per i successivi gradi del processo, mentre le loro variazioni hanno effetto a partire dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione.

Nel caso in cui manchino, ovvero siano assolutamente incerte sia l'ele-

zione di domicilio che la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato, notifiche e comunicazioni vengono effettuate presso la segreteria delle Commissioni Tributarie.

Regole particolari, sulle quali giova soffermarsi, riguardano le notificazioni di atti aventi come destinatari le persone giuridiche o l'Amministrazione Finanziaria.

Per quanto concerne le **persone giuridiche**, le notificazioni, in conformità a quanto previsto dall'art. 145 c.p.c. debbono effettuarsi, in mancanza di elezione di domicilio, presso la sede della società, mediante consegna dell'atto al legale rappresentante della stessa o, in mancanza, a persona addetta alla sede stessa.

La situazione è più complicata, quando destinataria dell'atto sia l'**Amministrazione Finanziaria**.

Secondo la **disciplina normativa, antecedente all'attivazione delle Agenzie**, le notifiche vanno eseguite presso l'Avvocatura di Stato solo quando ciò sia previsto da leggi speciali, dovendosi, in caso contrario, notificarsi l'atto presso l'Amministrazione suddetta, a chi la rappresenta nel luogo in cui risiede il giudice innanzi al quale si procede (art. 144 c.p.c.).

Se l'Amministrazione Finanziaria si è avvalsa, in grado di appello, del patrocinio dell'Avvocatura di Stato, gli atti devono essere notificati presso l'Avvocatura distrettuale territorialmente competente (Circ. Min. Finanze n. 291 del 18 dicembre 1996 e Circ. Min. Finanze n. 201 dell'11 agosto 1998).

Secondo la **disciplina normativa dopo l'attivazione delle Agenzie** non sembrano più applicabili le disposizioni di cui all'art. 11 – 1° comma – del R.D. n. 1611 del 1933, che autorizza la notifica presso l'Ufficio dell'Avvocatura dello Stato, ma i principi generali degli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile in tema di notificazione degli atti processuali. Da ciò discende che la notifica di tali atti va effettuata direttamente all'Agenzia, ed in particolare presso l'Ufficio legale dell'Agenzia individuato in base a specifiche norme nelle singole materie e con riferimento alle singole giurisdizioni.

Tuttavia è possibile che l'Agenzia si avvalga del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato a seguito di richiesta da parte delle Direzioni Regionali o delle Direzioni centrali delle Agenzie (in questo senso delibera n. 9 del 10.1.2001 e delibera n. 17 dell'8.3.2001 del Comitato Direttivo dell'Agenzia delle Entrate, che ha autorizzato un protocollo d'intesa con l'Avvocatura generale dello Stato, sottoscritto in data 21.3.2001). In questa ipotesi può dirsi che sostanzialmente trova applicazione la disciplina, riguardante la notifica degli atti e la rappresentanza in giudizio, precedente all'attivazione delle agenzie.

Per il *prosieguo del giudizio o per i successivi gradi*, al fine di individuare il luogo delle notificazioni, deve farsi ugualmente riferimento alle norme del codice di procedura civile.

In particolare per le impugnazioni si ritiene applicabile l'art. 330 – 1° e 3° comma –, con queste conseguenze: *a*) la notifica delle sentenze e delle impugnazioni deve essere effettuata presso l'Agenzia, qualora quest'ultima non si sia avvalsa della rappresentanza in giudizio dell'Avvocatura; *b*) qualora l'Agenzia si sia costituita con l'Avvocatura, la notifica degli atti processuali va effettuata all'Avvocatura stessa, avuto riguardo alla competenza per territorio determinata ex art. 11 del R.D. n. 1611 del 1933, ossia presso l'ufficio dell'Avvocatura Distrettuale intervenuta in giudizio per la notifica della sentenza di secondo grado o presso l'ufficio dell'Avvocatura Generale per la notifica del ricorso per cassazione.

Resta infine da trattare la questione **riguardante la nullità della notifica** e la sua eventuale sanatoria.

Al proposito vi è da dire che nel processo tributario non è previsto un regime tipico di invalidità degli atti processuali; trovano conseguentemente applicazione le disposizioni del processo civile di cui agli artt. 156, 157 e 160 c.p.c.

In particolare quest'ultima norma sancisce la **nullità della notificazione** quando non siano osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia o, se vi è assoluta incertezza sulla persona a cui è fatta o sulla copia, salva in ogni caso l'applicazione degli artt. 156 e 157.

La nullità della notifica tuttavia non può essere pronunciata quando l'atto abbia raggiunto lo scopo cui è destinato e ciò si verifica con effetto *ex tunc* nell'ipotesi di costituzione in giudizio del destinatario dell'atto e conseguente accettazione del contraddittorio (in senso conforme vedasi Cass. Civ. Sez. III, 11 giugno 1998 n. 5800, Cass. 3 marzo 2000 n. 2393).

Se dunque il contribuente deposita tempestivo ricorso avverso l'atto, si ritiene che il diritto di difesa non abbia ricevuto lesione.

Vi è tuttavia chi ritiene che i vizi della notifica si riflettano direttamente sugli atti notificati, i quali non possono pertanto essere sanati con la semplice presentazione del ricorso, trattandosi di casi equiparabili alla vera e propria inesistenza della notifica (CTC 27 ottobre 1994 n. 3503, Cass. Sez. I, 23 dicembre 1998 n. 12818).

6. – *Costituzione in giudizio e contumacia.*

Nel nuovo processo tributario la fase di costituzione delle parti in giudizio è stata rimodellata dal legislatore con una disciplina che si avvicina a quella del processo civile ordinario, pur con talune particolarità.

La costituzione del ricorrente è essenziale, comportando la sua omissione o il suo ritardo l'inammissibilità del ricorso rilevabile, anche di ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, mentre la costituzione del convenuto è eventuale.

Gli artt. 22 e 23 disciplinano in modo dettagliato rispettivamente le modalità di costituzione del ricorrente e della parte resistente.

In questa sede, essendo il tema oggetto di trattazione anche nella relazione della Dott.ssa Persico, è sufficiente dire che il ricorrente, entro 30 giorni dalla proposizione di ricorso (ossia dalla notifica o dall'ultima delle notifiche, se plurime), deve depositare l'originale del ricorso notificato ai sensi dell'art. 137 C.P.C. o la copia del ricorso spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di spedizione per raccomandata.

Come requisito di ammissibilità della costituzione del ricorrente è prevista, oltre agli altri requisiti, **l'attestazione della conformità del ricorso depositato a quello notificato** direttamente alla controparte, attestazione non richiesta quando la notifica avvenga a mezzo di ufficiale giudiziario, il quale in tale ultima ipotesi provvede, nella relazione di notificazione, a verificare la conformità della copia consegnata o spedita all'originale notificato.

L'art. 22 – 4° comma – prevede che il ricorrente depositi, oltre l'originale o copia del ricorso notificato (con l'attestazione sulla copia di conformità), **il fascicolo** contenente il provvedimento impugnato, oltre i documenti che intende produrre.

Si controverte se il deposito dell'atto introduttivo del giudizio tributario possa avvenire a mezzo servizio postale o se si richieda sempre la presentazione personale degli atti e documenti necessari per la costituzione (di recente la S.C. con sentenza n. 8829 del 28 giugno 2001 si è espressa nel senso dell'inammissibilità della spedizione a mezzo posta; *contra* nel senso che il deposito mediante spedizione di plico postale non comporterebbe inammissibilità v. M. BLANDINI, *Il processo tributario*, Milano, 2000, pag. 122).

Il deposito così disciplinato si differenzia dalle previsioni contenute nel codice di procedura civile, che, pur assegnando all'attore per la costituzione il termine di 10 giorni, decorrenti dalla notificazione dell'atto di citazione, non commina alcuna decadenza per il mancato rispetto di tale termine.

La parte resistente deve costituirsi entro 60 giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato mediante deposito, presso la segreteria della Commissione, del proprio fascicolo contenente le **controdeduzioni**, nelle quali espone le proprie difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente, indicando le prove di cui intende valersi, proponendo le eccezioni processuali e di merito non rilevabili di ufficio e chiedendo la chiamata di terzi.

Si è già detto circa l'ammissibilità di domande riconvenzionali proponibili dalla parte resistente in relazione all'art. 36 C.P.C.

Circa la **contumacia** va rilevato che essa è prevista per il processo tributario soltanto per la parte resistente, essendo essenziale la costituzione del ricorrente.

In genere per il contumace si applica la disciplina prevista dal codice ordinario di rito (artt. 291 e seguenti).

7. – *Esame preliminare del ricorso.*

L'art. 26 prevede l'assegnazione da parte del presidente della commissione dei ricorsi ad una delle sezioni, con la facoltà di attribuire alla stessa sezione controversie concernenti identiche questioni di diritto ai fini di una loro riunione e trattazione congiunta (**connessione oggettiva impropria**).

L'art. 27 del D.Lgs. disciplina l'**esame preliminare**, ossia una fase di filtro per eliminare i ricorsi manifestamente inammissibili e per dichiarare la sospensione, interruzione ed estinzione del processo.

Tale norma, avente contenuto organizzatorio, affida al presidente della sezione tributaria tale esame, che se compiuto con diligenza, può produrre l'effetto di diminuire il numero dei ricorsi da portare dinanzi ai collegi.

Il provvedimento presidenziale viene emesso con **decreto**, suscettibile di reclamo dinanzi alla commissione nelle forme e con le modalità previste dall'art. 28. La fase del reclamo si chiude con sentenza, se la commissione dichiara inammissibile il ricorso o l'estinzione del processo, negli altri casi con ordinanza non impugnabile, con la quale vengono dati i provvedimenti per la prosecuzione del processo.

L'esame preliminare non può essere svolto prima della scadenza dei termini assegnati alle parti per la costituzione e dura fino a quando il presidente non fissi la trattazione della controversia ai sensi dell'art. 30.

Costituisce tema delicato il contenuto e l'ampiezza dell'esame preliminare, in quanto l'art. 27 parla di inammissibilità del ricorso e non fa alcuna distinzione con la nullità del ricorso.

L'inammissibilità può ravvisarsi nelle seguenti ipotesi: *a*) mancata o assoluta incertezza delle indicazioni che il ricorso deve contenere ex art. 18 – 1° comma (ad esclusione dell'indicazione del codice fiscale) –; *b*) mancata sottoscrizione del ricorso (art. 18); *c*) ritardata proposizione del ricorso (art. 21 – 1° comma); *d*) mancato deposito del ricorso, nel termine di trenta giorni dalla proposizione, nella segreteria della commissione tributaria o difformità tra originale del ricorso e copia (art. 22 – 1° e 3° comma) –; *e*) ricorso firmato dalla parte personalmente e non dal difensore, quando c'è l'obbligo dell'assistenza tecnica (18 – 4° comma); *f*) ricorso avverso atto non autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19 – 3° comma – (ad esempio verbale della Guardia di Finanza).

In ogni caso il potere presidenziale non può sindacare il merito, ossia la fondatezza del ricorso.

L'art. 29 regola i poteri presidenziali relativi alla **riunione dei ricorsi**, assegnati alla sezione da lui presieduta e aventi lo stesso oggetto o tra loro connessi. Trattasi di fattispecie aperta, nel senso che al presidente è attribuita la discrezionalità nella verifica dei presupposti della riunione, a differenza di quanto stabilito dalla previgente disciplina, la quale indicava i possibili casi di connessione oggettiva tra ricorsi.

Se pendono più ricorsi davanti a sezioni diverse della stessa commissione, il presidente, di ufficio o su istanza delle parti o su segnalazione dei presidenti delle sezioni, determina la sezione davanti alla quale il processo deve proseguire (art. 29 – 2° comma).

Se il presidente non ritiene di adottare alcun provvedimento preliminare di inammissibilità, scaduto il termine per la costituzione delle parti, nomina il relatore e fissa la trattazione della controversia in relazione a due udienze mensili, di cui una riservata alle controversie il cui valore non sia inferiore a cento milioni e un'altra alle controversie nei confronti di società con personalità giuridica.

Della data di trattazione la segreteria della Commissione deve dare comunicazione alle parti almeno trenta giorni liberi rispetto a tale data.

8. – *Astensione e ricusazione dei componenti delle Commissioni tributarie.*

L'art. 6 del D.Lgs. n. 546 del 1992 richiama per l'astensione e la ricusazione dei giudici tributari le disposizioni del codice di procedura civile, in quanto applicabili.

In questa sede è sufficiente ricordare che **l'astensione è obbligatoria** nelle ipotesi previste dall'art. 51 – 1° comma – C.P.C. (interesse del giudice in causa, grave inimicizia o rapporti di credito con una delle parti, consiglio dato nella causa ecc.), ed è **facoltativa**, quando esistono *gravi ragioni di convenienza*.

Nelle stesse ipotesi in cui è fatto obbligo al giudice di astenersi ciascuna delle parti proporre la **ricusazione** mediante ricorso contenente i motivi specifici e i mezzi di prova (art. 52 C.P.C.). Non è ammissibile la ricusazione nei casi di astensione facoltativa.

Circa gli aspetti procedurali è sufficiente ricordare che per l'astensione l'iniziativa va assunta dal giudice, che riconosce l'esistenza di un motivo di astensione, con *espresa dichiarazione a verbale o con istanza scritta* al presidente della commissione, di cui fa parte, il quale ne valuta la fondatezza e provvede con decreto.

L'istanza di ricusazione può essere proposta anche personalmente dalla parte fino alla data fissata per la trattazione della causa e va corredata dai ne-

cessari motivi e dalle prove. Il giudice, competente ai sensi dell'art. 53 C.P.C., provvede con ordinanza.

9. – *Errore sulla norma tributaria.*

L'art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992, che riproduce l'art. 39 bis del D.P.R. n. 636 del 1972, stabilisce 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”.

Questa norma prevede una *esimente delle sanzioni non penali* previste dalle leggi tributarie, esimente ravvisabile, quando il contribuente non abbia osservato le norme tributarie in ragione *dell'incertezza oggettiva* delle norme stesse.

In prosieguo di tempo è intervenuta la riforma delle sanzioni non penali in materia tributaria, improntato al principio della personalizzazione delle responsabilità per tali sanzioni.

In particolare è stato emanato il D.Lgs. n. 472 del 1997, il cui art. 6 così dispone:

1. Se la violazione è conseguenza di errore di fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa.

2. Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione di pagamento.

3. Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.

4. L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile.

5. Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.

Da un rapido raffronto delle norme richiamate si evince che la legge delegata del 1997 si è ispirata ai principi stabiliti dal codice penale in tema di personalità della pena, di errore di fatto e di errore scusabile e che la disciplina del 2° comma dell'art. 6 sostituisce quella prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Va precisato che la disciplina esposta ha subito ulteriori modificazioni a

seguito della emanazione della legge n. 21 del 2000 (c.d. *statuto del contribuente*), la quale all'art. 10 così si esprime:

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

La portata innovativa della riportata norma, ispirata al principio della tutela dell'affidamento e della buona fede, riguarda l'esclusione della responsabilità del contribuente, quando *“il suo comportamento si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta”*, il cui significato è stato chiarito dal D.Lgs. n. 32 del 2001, il cui art. 7 ha aggiunto il comma 5 bis all'art. 6 del D.Lgs. n. 272 del 1997. Quest'ultima disposizione ha precisato infatti che *“non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo dell'amministrazione finanziaria e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo”*.

Non è pacifico se il pregiudizio debba essere valutato in astratto o in concreto alla luce delle risultanze del controllo stesso.

Altre problematiche sorgono in relazione alla esposta disciplina, il cui esame non è possibile effettuare in questa sede (si rinvia per ulteriori approfondimenti all'opera *“Commento dei diritti del contribuente”* di V. CARLOMAGNO, Napoli, 2001, pagg. 50-59).

10. – Nullità del ricorso.

Le norme sul processo tributario non prevedono la categoria della nullità, ma parlano di inammissibilità, come si è detto a proposito delle indicazioni del ricorso (art. 18), del mancato deposito del ricorso (art. 22) e dell'esame preliminare del ricorso da parte del presidente (art. 27).

Ciò premesso, va detto che una parte della dottrina (A.M. SOCCI-P. SANDULLI, *op. cit.*, pagg. 177-179) sostiene anche nel campo tributario l'inammissibilità come tale deve essere tenuta distinta dalla improcedibilità e dalla nullità, con la conseguenza che soltanto la inammissibilità e la improcedibilità sono sempre rilevabili di ufficio, mentre la nullità lo è soltanto nei casi macroscopici (come ad esempio nell'ipotesi di mancanza di sottoscrizione del ricorso).

Sulla base di tale distinzione viene considerato inammissibile il ricorso contro il verbale ispettivo, trattandosi di atto non autonomamente impugnabile; viene ritenuto improcedibile il ricorso non seguito dalla costituzione del ricorrente o proposto tardivamente; viene ritenuto nullo il ricorso privo dei requisiti di contenuto e forma.

Altra conseguenza di questa distinzione è la rinnovabilità delle nullità in applicazione dell'art. 156 e dell'art. 164 C.P.C.

Altra parte della dottrina sostiene l'applicabilità dell'art. 22 - 2° comma -, che si riferisce all'inammissibilità, a tutte le ipotesi di invalidità del ricorso (A. FINOCCHIARO-M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, pag. 476; C.BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 121).

Trattasi di problema di estrema delicatezza, che richiede una attenta riflessione ed anche una puntualizzazione da parte del legislatore per conseguire l'intento di armonizzazione del processo tributario a quello civile, che costituisce la *ratio* dell'art. 1 - 2° comma - del D.Lgs. n.546 del 1992.

11. – *Bibliografia essenziale.*

- M. AMBROSETTI, *Il ricorso nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 1999.
- C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Cedam, Padova, 1994.
- F. BARTOLINI- M.L. REPREGOSI, *Il codice del nuovo contenzioso tributario*, Piacenza, 1997.
- M. BLANDINI, *Il processo tributario*, Sole 24 Ore, Milano, 2000.
- A. BUSCEMA-E. DI GIACOMO, *Il processo tributario*, Ginfrré, Milano, 2000.
- V. CARLOMAGNO, *Commento dei diritti del contribuente*, Napoli, 2001.
- A. FINOCCHIARO-M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996.
- MANNI-BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario*, Utet, Torino, 1996.

- G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1976.
- S. SATTA-C. PUNZI, *Diritto processuale civile*, Cedam, Padova, 1996.
- A. SOCCI-P. SANDALLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Zanichelli, Bologna, 2001.
- C. THOMAS, *Il contenzioso tributario*, Buffetti, Roma, 2001.
- TINDARI BAGLIONE-S. MECCHINI-M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*, Giuffré, Milano, 1997.

12. – *Giurisprudenza in allegato.*

- Cass. Sezioni Unite sentenza n. 208 del 14 maggio 2001 – (Giurisdizione delle Commissioni tributarie);
- Cass. sentenza n. 1129 del 20 ottobre 2000 – (Regolamento preventivo di giurisdizione);
- Cass. sentenza n. 8829 del 28 giugno 2001 (Deposito ricorso – Invalidità della consegna a mezzo posta).
- Cass. sentenza n. 13825 del 5 ottobre 2000 (Notificazione a mezzo posta-Giacenza – Obblighi dell'Ufficiale postale).

Archivio sentenze civili della Corte di Cassazione:

ANNO/NUMERO: 200100208

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ALDO VESSIA	– Primo Presidente f.f.
Dott. FRANCESCO AMIRANTE	– Presidente di sezione
Dott. VINCENZO CARBONE	– Presidente di sezione
Dott. FRANCESCO CRISTARELLA ORESTANO	– Consigliere
Dott. ANTONIO VELLA	– Consigliere
Dott. ERMINIO RAVAGNANI	– Consigliere
Dott. ANTONINO ELEFANTE	– Consigliere
Dott. FRANCESCO SABATINI	– Consigliere
Dott. ENRICO ALTIERI	– rel. Consigliere

HA PRONUNCIATO LA SEGUENTE SENTENZA:

sul ricorso proposto da:

L'EPISCOPO AMELIA, CONIUGATA FRAGOLA, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA LOMBARDIA 30, presso lo studio dell'avvocato UMBERTO FRAGOLA, che la rappresenta e difende, giusta delega a margine del ricorso;

– ricorrente

contro

AMMINISTRAZIONE DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro-tempore, domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

– controricorrente

– per regolamento preventivo di giurisdizione in relazione al giudizio pendente n. 12962/98 del Tribunale di NAPOLI;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 15/02/01 dal Consigliere Dott. Enrico ALTIERI;

udito l'Avvocato Umberto FRAGOLA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Domenico IANNELLI che ha concluso per la giurisdizione delle Commissioni Tributarie.

p. 1. Svolgimento del processo

Amelia L'Episcopo conveniva in giudizio dinanzi al Tribunale di Napoli il Ministero delle Finanze, chiedendo il rimborso della parte dell'i.v.a. pagata sull'accisa corrisposta per alcuni acquisti di gasolio, sostenendo che la stessa era dovuta soltanto sull'importo del prezzo. Esponeva che la tesi dell'amministrazione, la quale pretendeva l'applicazione del tributo anche sull'accisa invocando la direttiva 77/338/CEE del 17 maggio 1977, era stata disattesa dalla sentenza delle Sezioni Unite del 27 aprile 1997, nella quale veniva affermato che, secondo un principio fondamentale dell'ordinamento tributario, la base imponibile i.v.a. sulle vendite era costituita dal solo prezzo e i casi di prelievo fiscale in cui questo non si verificava costituivano un'anomalia rispetto a tale principio, la quale necessitava di espressa previsione normativa.

Deduceva, inoltre, che, secondo l'amministrazione finanziaria, la citata direttiva sarebbe la fonte giustificatrice dell'art.13 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e che tale tesi costituirebbe un'errata interpretazione del precedente art. 11, il cui primo comma ("nella base imponibile si devono comprendere le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto") deve essere posto in relazione con quanto stabilito nel precedente comma, nel quale la base imponibile è "costituita da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato al fornitore o al prestatore".

Occorreva, quindi, dirimere l'(apparente) antinomia in via interpretativa, ovvero, ove ritenuto sussistente un contrasto tra norma interna e norma comunitaria, rimettere la questione alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee. Tale soluzione formava anche oggetto di una domanda preliminare dell'attrice.

Difetto di giurisdizione del giudice ordinario. L'attrice, quindi, proponeva ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione, illustrato da memoria. L'amministrazione finanziaria resiste con controricorso.

p. 2. Le ragioni svolte dalle parti sulla questione di giurisdizione.

a) Il ricorso per regolamento.

Per quanto attiene alla legittimazione attiva, il cui accertamento sarebbe pregiudiziale a quello sulla giurisdizione, non si può negare che il vero contribuente i.v.a. è il cessionario della fornitura, mentre il fornitore sarebbe soltanto un anticipatore; non si può, pertanto, escludere un interesse giuridico del consumatore a chiedere il rimborso. Ove si ammettesse l'estraneità del consumatore al rapporto tributario, si porrebbe all'assurda conseguenza che lo stesso sarebbe privo di tutela giurisdizionale;

- quanto alla giurisdizione, la ricorrente sostiene che sussiste quella del giudice ordinario, da lei adito. Pur assoggettando l'art. 2, n. 1, lett. b) del d.l.vo n. 546/92, con qualche eccezione, le controversie concernenti l'i.v.a. alla giurisdizione tributaria, e pur contenendo l'elenco degli atti impugnabili dinanzi alle commissioni (articolo 19) il rifiuto di restituzione di tributi; pur prevedendo l'art. 2 una disciplina generale del ricorso contro il rifiuto tacito della restituzione, occorre tener conto delle particolarità della disciplina sull'i.v.a.

Tale regime è completamente autonomo, anche per quanto attiene alle procedure di rimborso di tributi non dovuti, per cui la disciplina di cui al d.l.vo n. 546 del 1992 avrebbe carattere meramente sussidiario;

- il D.P.R. n. 633 del 1972 prevede una serie di procedure proprie ed esclusive di coloro che hanno l'obbligo di fatturazione, di dichiarazione e di registrazione. La L'Episcopo, invece, non appartiene al novero di tali soggetti, né sarebbe a lei applicabile la disciplina di cui agli articoli 2, lett. b), e 19, lett. g), del d.l.vo n. 546/92, in quanto tale procedura presuppone un accertamento che, nella specie, è mancato. Per esclusione, non resterebbe che la competenza del giudice ordinario, secondo il principio già affermato dalla giurisprudenza in tema di rimborso di contributi di bonifica;
- non sarebbe applicabile, infine, il foro della p.a. art. 8 del r.d. 1933 sull'Avvocatura dello Stato ma le regole ordinarie sulla competenza territoriale art. 25 cod. proc. civ.), trattandosi di pagamento spontaneo, non preceduto da accertamento.

b) Il contricorso dell'amministrazione finanziaria.

Secondo l'Avvocatura la controversia sarebbe una tipica controversia tributaria, sotto il profilo soggettivo e sotto quello della causa petendi.

Le questioni svolte in tema di legittimazione a chiedere la restituzione del tributo attengono all'ammissibilità e alla fondatezza della domanda, e non al problema del riparto della giurisdizione.

p. 3. Motivi della decisione

3.1. Per risolvere la questione di giurisdizione è necessario svolgere alcune considerazioni sulla natura del tributo, le cui modalità di applicazione, e in particolare la determinazione della base imponibile, sono state poste in discussione dalla ricorrente.

Come viene generalmente riconosciuto, l'i.v.a., è un'imposta neutrale, in quanto non colpisce l'intero bene ad ogni suo passaggio, ma soltanto, attraverso il sistema delle detrazioni, la parte d'incremento che il bene subisce nelle singole fasi di distribuzione e produzione, fino a gravare definitivamente sul consumatore finale, il quale non ha diritto ad operare alcuna deduzione. L'art. 18 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che il soggetto d'imposta, cui solo compete il diritto di deduzione o di rimborso, "deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente".

Secondo il sistema normativo introdotto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (art. 4), e dalla disciplina comunitaria uniforme delle imposte sulla cifra di affari (art. 4 della sesta direttiva i.v.a. 77/388/CEE del 17 maggio 1977), i soggetti passivi i.v.a. sono gli imprenditori, gli esercenti le arti o professioni e coloro che effettuano importazioni. A tutti tali soggetti, è riconosciuto il diritto di deduzione o, in alcune ipotesi (articoli 38 bis e 38 ter del D.P.R. n. 633/72), di rimborso dell'imposta pagata e non dovuta.

Il consumatore finale è estraneo al rapporto obbligatorio tributario: esso viene, infatti, definito come un soggetto passivo di fatto.

Pertanto, dovendosi escludere che il cessionario assuma, in forza del precetto del ci-

tato art. 18, la posizione di soggetto passivo del tributo, la rivalsa del cedente, come hanno osservato le Sezioni Unite nella sentenza 22 maggio 1998, n. 5140, “non può essere configurata che come diritto del cedente verso il cessionario, che sorge al momento dell’effettuazione dell’operazione assoggettabile all’IVA, collateralmente al sorgere dell’obbligazione tributaria del cedente, ma autonomamente ed indipendentemente da essa, ed ha quale oggetto la pretesa al pagamento da parte del cessionario, in aggiunta al corrispettivo dell’operazione”.

Nella stessa sentenza è stato, altresì, affermata la giurisdizione del giudice ordinario nella controversia tra appaltatore e committente circa la rivalsa dell’i.v.a. sui corrispettivi dell’appalto, ancorché sia insorta questione circa la corrispondenza tra le somme concretamente versate a titolo d’imposta e quelle dovute in relazione alle aliquote applicabili, in considerazione del fatto che la decisione del giudice non investe il rapporto tributario tra contribuente e amministrazione finanziaria, ma si esaurisce in un accertamento incidentale nell’ambito del rapporto (strettamente privatistico) fra soggetto attivo e soggetto passivo della rivalsa.

Tali principi si inseriscono nell’alveo di una costante giurisprudenza delle Sezioni Unite: si vedano le sentenze 13 dicembre 1991, n. 13446 (nella quale è stato anche escluso che il cessionario possa agire in via surrogatoria per ottenere il rimborso dovuto al cedente); 21 febbraio 1992, n. 2138; 28 ottobre 1995, n. 11313.

La Corte ritiene che tali principi debbano essere condivisi, e che gli stessi siano da applicare anche alle controversie tra cessionario e amministrazione finanziaria in quanto, anche in tal caso, la giurisdizione tributaria non può ricomprendere la tutela di soggetti estranei al rapporto obbligatorio tributario.

I rapporti tra i diversi soggetti coinvolti a seguito del compimento di un’operazione assoggettabile ad i.v.a. e dell’adempimento degli obblighi conseguenti danno vita ad una complessiva situazione profondamente diversa, nonostante le apparenti analogie, da altre situazioni giuridiche disciplinate dal diritto tributario, nelle quali un soggetto assume un’obbligazione tributaria al posto di un altro, ed è tenuto al pagamento dell’imposta da quest’ultimo dovuta, o di un acconto sulla stessa, senza che il soggetto sul quale grava definitivamente il tributo perda la sua originaria qualità di obbligato. Si tratta della c.d. sostituzione d’Imposta, prevista in materia d’imposte sui redditi (art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 nella quale, secondo la giurisprudenza della Corte fra le altre, sentenza 11 agosto 2000, n. 10613), entrambi i soggetti sono solidalmente obbligati nei confronti dell’erario e solidalmente soggetti ai poteri di accertamento e riscossione dell’amministrazione finanziaria, tanto che a ciascuno di essi è separatamente attribuito il diritto di chiedere il rimborso dell’imposta o dell’acconto versati (art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602) e, quindi, di impugnare il rifiuto di rimborso dinanzi alle commissioni tributarie. Non contraddice, pertanto, al richiamato indirizzo in materia di controversie instaurate dal consumatore finale, il quale contesta la rivalsa i.v.a., la costante giurisprudenza delle stesse Sezioni Unite in tema di controversie tra sostituto e sostituito d’imposta fra le numerose conformi, sentenze 6 febbraio 1998, n. 1276; 16 marzo 1999, n. 141), secondo la quale le stesse devono essere necessariamente instaurate anche nei confronti dell’amministrazione finanziaria e, quindi, nel processo tri-

butario. Nel caso della sostituzione d'imposta, infatti, la ragione della necessaria devoluzione al giudice tributario non è la natura della questione, ma il diretto coinvolgimento dei due soggetti – entrambi coobbligati solidalmente e destinatari dei poteri di accertamento e riscossione – nel rapporto tributario.

Il meccanismo della sostituzione d'imposta è, perciò, profondamente diverso da quello della traslazione dell'i.v.a. sul consumatore finale; il quale, come si è detto, non ha alcun rapporto con l'amministrazione finanziaria.

3.2. Passando all'esame delle altre questioni prospettate dalla ricorrente, deve ritenersi che, come quest'ultima ha esattamente rilevato, il problema della legittimazione è strettamente connesso con la questione di giurisdizione.

Il processo tributario, nel modello disegnato dal D.P.R. n. 636 del 1972 e, con contenuti sostanzialmente simili, dal d.l.vo n. 546 del 1992, ha una configurazione articolare, che lo differenzia da quello civile classico e da quello amministrativo di annullamento. Esso, infatti, pur dovendo necessariamente essere introdotto attraverso l'impugnazione di specifici atti, comporta una cognizione del giudice sul rapporto obbligatorio tributario. La giurisdizione del giudice tributario è, però, individuata soltanto in relazione a specifici rapporti d'imposta (art. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, e 2 del d.l.vo 31 dicembre 1992, n. 546 e non a determinati atti dell'amministrazione finanziaria.

L'ambito della giurisdizione tributaria è, pertanto, modellato sull'assetto dei rapporti giuridici sostanziali che ne costituiscono l'oggetto.

Da ciò consegue che l'estraneità del consumatore finale al rapporto obbligatorio tributario non comporta un mero difetto di legittimazione di tale soggetto all'azione di rimborso, ma la non esperibilità, da parte dello stesso soggetto, del rimedio giurisdizionale del ricorso alle commissioni tributarie.

Il destinatario finale del bene non resterà, naturalmente, privo di tutela giurisdizionale, in quanto potrà sempre svolgere questioni sull'i.v.a. – costituente parte integrante del corrispettivo pagato – dinanzi al giudice ordinario. Dovrà essere, pertanto, quest'ultimo a stabilire se tale domanda possa essere proposta, oltre che nei confronti del diretto cedente, anche nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

3.3. In conclusione, deve essere dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario. deve giudice ordinario.

Ricorrono giusti motivi per compensare le spese.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite; dichiara la giurisdizione del giudice ordinario; compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio delle Sezioni Unite Civili, il 15 febbraio 2001.

Depositato in Cancelleria il 14 maggio 2001.

Archivio Massime Civili della Corte di Cassazione:

GIURISDIZIONE CIVILE – REGOLAMENTO DI GIURISDIZIONE PREVENTIVO

*Onere di specificare i motivi del ricorso – Insussistenza – Fondamento – Onere di esporre sommariamente i fatti rilevanti per la questione di giurisdizione
Sussistenza, a pena di inammissibilità.*

Riferimenti normativi

PC 0037

PC 0041

PC 0366

Testo della Massima

Il ricorso per regolamento di giurisdizione, non essendo un mezzo di impugnazione, ma soltanto uno strumento per risolvere in via preventiva ogni contrasto, reale o potenziale, sulla “potestas iudicandi” del giudice adito, può non contenere i motivi specifici di ricorso, e cioè l’indicazione del giudice che ha la giurisdizione o delle norme e delle ragioni di fatto o di diritto su cui è sostenuto, ma deve contenere, a pena di inammissibilità, l’esposizione sommaria dei fatti di causa per consentire alla Suprema Corte di conoscere dal ricorso, senza attingere aliunde, gli elementi indispensabili per una precisa cognizione dell’origine e dell’oggetto della controversia, dello svolgimento del processo, e delle posizioni in esso assunte dalle parti, pur se in funzione della sola questione di giurisdizione che essa è chiamata a decidere.

CONF. S.U. ASN: 197701542	RIV.: 385252
CONF. S.U. ASN: 197701923	RIV.: 385640
CONF. S.U. ASN: 197704837	RIV.: 388442
CONF. S.U. ASN: 198301290	RIV.: 426077
CONF. S.U. ASN: 198400224	RIV.: 432479
CONF. S.U. ASN: 199301540	RIV.: 480797

IMPUGNAZIONE AVVERSO L'AVVISO DI ACCERTAMENTO – DEPOSITO
DEL RICORSO – INVALIDITÀ DELLA CONSEGNA A MEZZO POSTA.
(Sezione Tributaria – Presidente M. CANTILLO - Relatore G. GRAZIADEI)

Svolgimento del processo.

L'Ufficio delle imposte dirette di Menaggio, in rettifica della dichiarazione presentata da A.V. ai fini dell'Irpef e dell'Ilor dovute per il 1990, ha accertato un maggiore imponibile per reddito di fabbricati.

La Commissione tributaria provinciale di Corno ha dichiarato inammissibile l'impugnazione proposta dal V. contro il relativo avviso, per inosservanza dell'art. 22 primo – comma del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 sulle modalità di costituzione della parte ricorrente, rilevando che il ricorso introduttivo non era stato depositato nella propria Segreteria, ma ad essa spedito per posta.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, aderendo all'appello del contribuente, ha ritenuto ammissibile detto ricorso, con la considerazione che il deposito richiesto dal citato art. 22 non postula la consegna manuale e può essere effettuato anche per il tramite del servizio postale; ha poi accolto il ricorso stesso, osservando che la rettifica dell'Ufficio era frutto di un errore materiale.

L'Amministrazione finanziaria con atto notificato il 31 maggio-1° giugno 2000, ha chiesto la cassazione della sentenza della Commissione regionale, formulando due censure.

Il V. ha replicato con controricorso.

La ricorrente ha presentato memoria.

Motivi della decisione.

L'Amministrazione, con il primo motivo del ricorso, rinnova la tesi secondo cui il deposito introduttivo del giudizio, al fine della costituzione del contribuente, esige la consegna diretta e non può essere eseguito per posta.

Il motivo è fondato.

La nozione di deposito, di regola, esprime un quid pluris rispetto alla consegna materiale di una cosa, con temporaneo trasferimento della fisica disponibilità di essa, perché richiede l'inserimento di tale fatto in un rapporto fra due soggetti, rispettivamente nelle vesti di depositante e depositario, con l'assunzione dei diritti e degli obblighi connessi.

Il deposito di un documento non è dunque segnato dal semplice passaggio della sua detenzione, ma richiede un intervento presso il depositario del depositante, ovvero di chi sia munito del potere di rappresentario, cioè di costituire in suo nome e conto l'indicato rapporto.

L'agente postale, incaricato di recapitare un documento, non è mandatario con rappresentanza del mittente, avendo compiti circoscritti alla consegna del plico ed in-

dipendenti dai rapporti fra il mittente medesimo ed il destinatario.

La consegna a mezzo posta non è quindi di per sé idonea a determinare deposito.

La disciplina del codice di rito si conforma a detta nozione generale, perché, con riguardo al deposito in causa di atti, richiede la “consegna al cancelliere ad opera della parte” (v., in particolare, artt. 165 cod. proc. civ., 38 e 72 disp. att. cod. proc. civ.), e così, in linea di principio, non ammette il recapito per posta.

L'utilizzabilità per il deposito del servizio postale, configurando eccezione al principio, abbisogna di espressa previsione.

Se ne trae inequivoca conferma dall'art. 3 della legge 7 febbraio 1979 n. 59, il quale, modificando l'art. 134 disp. att. cod. proc. civ. sul deposito del ricorso per cassazione, contempla la spedizione per posta con una formulazione tipica dell'eccezione al criterio generale (giustificata dall'unicità ed ubicazione di questa Corte e dalla connessa opportunità di sollevare la parte depositante dall'onere di recarsi in Roma), e poi si occupa di rendere concretamente praticabile la deroga, regolando le forme della spedizione, elencando i documenti che devono essere inoltrati, stabilendo gli adempimenti dei cancellieri indispensabili per assicurare il loro corretto inserimento negli atti di causa.

Le norme del processo tributario, sul deposito in segreteria del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado o del ricorso in appello (art. 22 primo comma, richiamato dall'art. 53 secondo comma del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546), al pari delle altre norme inerenti al deposito di ulteriori documenti (v. artt. 23, 24 e 25), non prevedono una deroga simile a quella del menzionato art. 134 disp. att. cod. proc. civ..

L'assenza di una disposizione autorizzativa del deposito a mezzo posta, peraltro nell'ambito di una disciplina che espressamente indica i casi nei quali il servizio postale è da considerarsi valido strumento di comunicazione e trasmissione di atti (v. art. 20 sulla proposizione del ricorso), necessariamente implica il recepimento in proposito dei comuni canoni codicistici (in forza del rinvio di cui all'art. 1 secondo comma, da intendersi esteso alle norme di attuazione del codice di procedura, che ne costituiscono parte integrante).

Pertanto, il deposito del ricorso presso la commissione provinciale o la commissione regionale, ai fini della costituzione del ricorrente, postula la consegna dell'atto in segreteria, ad opera della parte istante o di chi la rappresenti, e non è eseguibile mediante spedizione postale.

A tale conclusione non può opporsi, quale situazione sanante, l'evenienza che la spedizione per posta approdi comunque al risultato della ricezione dell'atto entro il prescritto termine (trenta giorni).

Prescindendosi dalla questione dell'applicabilità dell'art. 156 secondo comma cod. proc. civ., in tema di rilevanza della nullità, rispetto a specifiche formalità fissate a pena d'inammissibilità, va considerato, in via assorbente, che il ricevimento del plico postale, provato dalla sottoscrizione dell'apposito avviso o dall'eventuale apposizione di timbro a calendario sul plico medesimo, non potrebbe configurare pieno raggiungimento dello scopo per il quale il deposito è contemplato, dato che, in carenza di verbale o nota del deposito stesso (con l'elencazione dei documenti cui si ri-

ferisce), difetterebbe in ogni caso un'esauriente certificazione sul contenuto degli atti acquisiti al processo.

L'accoglimento del primo motivo del ricorso comporta l'assorbimento del secondo motivo, attinente al fondamento nel merito dell'impugnazione del V., ed impone la cassazione senza rinvio della sentenza della Commissione regionale (art. 382 terzo comma cod. proc. civ.).

La natura e la novità del quesito affrontato rendono equa la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

Per questi motivi

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, dichiara assorbito il secondo motivo, cassa senza rinvio la sentenza impugnata e compensa le spese dell'intero giudizio.

ARCHIVIO MASSIME CIVILI DELLA CORTE DI CASSAZIONE
ANNO/NUMERO: 2000/13285

PROCEDIMENTO CIVILE – NOTIFICAZIONE – A MEZZO POSTA – *Ufficiale postale – Consegna al destinatario dell'atto da notificare – Impossibilità – Conseguenze – Compilazione dell'avviso di ricevimento con menzione delle formalità espletate – Omessa indicazione di tutte le operazioni compiute – Nullità della notifica – Sussistenza.*

Riferimenti normativi.

PC 0149

LS 1982 11 20 0890 0008

Testo della Massima.

Nella notificazione a mezzo posta, l'ufficiale postale, qualora non abbia potuto consegnare l'atto al destinatario (o a persona abilitata a riceverlo in sua vece, ex art. 8 della legge n. 890 del 1982) ed abbia accertato l'inesistenza di mutamenti di domicilio residenza o dimora del predetto e non abbia rinvenuto persone abilitate alla ricezione, ha l'obbligo di rilasciare, al notificando, avviso di deposito del piego nell'ufficio, e di provvedere (a deposito eseguito) alla compilazione dell'avviso di ricevimento che, con la menzione di tutte le formalità compiute (del deposito, della relativa data, dei motivi che l'hanno determinate) deve essere restituito, con il piego, al mittente, dopo la scadenza del termine di giacenza con la conseguenza che, ove l'avviso di ricevimento non contenga precisa menzione di tutte le descritte operazioni, la notifica risulterà radicalmente nulla.

CONF. ASN: 199707617

RIV.: 506786

VEDI S.U. ASN: 200000137

RIV.: 535680