

Commissione Tributaria Regionale della Campania



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DELLA CAMPANIA

presidenza

Prot. nr. del 25 settembre 2012

*Al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria
Ufficio Formazione Magistrati
(Pres. Avv. D. Gobbi)
ROMA*

*Oggetto: Convegno di Napoli 5-6 ottobre 2012 - Relazione del dr. Mario
Mercone, presidente della Commissione Tributaria Regionale della Campania*

*Mi prego trasmettere la mia relazione scritta da utilizzare per il Convegno
indicato in oggetto.*

Cordialità

*Mario Mercone
(Presidente della C.T.R. – Campania)*

*cellulare 334-6541916
e-mail: mario.mercone@teletu.it
mario.mercone@giustizia.it*

Commissione Tributaria Regionale della Campania

SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO GIUDICI TRIBUTARI Napoli 4-5 ottobre 2012

Mario Mercone
presidente della Commissione Tributaria Regionale della Campania

"Orientamenti giurisprudenziali campani :

- 1.- Asimmetrie irrisolte nella riassunzione dalla Cassazione.**
- 2).- Sulla motivazione degli atti: il caso del ri-classamento di fabbricati.**
- 3).- Sul c.d. litisconsorzio obbligatorio.**

1.- Asimmetrie irrisolte nella riassunzione dalla Cassazione.

In tema di giudizio di rinvio, l'art. 63 d. lgs. nr. 546/1992 dispone che quando la Corte di cassazione rinvia la causa alla commissione tributaria provinciale o regionale, la riassunzione deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente "entro il termine perentorio di un anno" dalla pubblicazione della sentenza nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili; e che, inoltre, se la riassunzione non avviene entro tale termine *"l'intero processo si estingue"*.

La prima asimmetria, di ordine comparativo esterno rispetto al processo civile, è che nel giudizio tributario il termine per la riassunzione è rimasto immutato nella misura di anni uno, mentre nel processo civile quel termine perentorio è stato ridotto da anni uno a mesi tre, in relazione ai giudizi instaurati dal 04.07.2009 in poi (art. 392 c.p.c. novellato dall'art. 46, comma 21, legge 18 giugno 2009, nr. 69).

Del resto la stessa legge nr. 69/2009 ha abbreviato a mesi tre anche il termine per la riassunzione nel caso di rimessione al primo giudice della causa per ragioni di giurisdizione (art. 353 c.p.c.) e nel caso di estinzione del processo per inattività delle parti (art. 307 c.p.c.).

Orbene, il termine abbreviato in mesi tre di cui all'art. 353 c.p.c. appare applicabile nel contenzioso tributario, difettando una disposizione speciale. Invece, non appare applicabile l'art. 307 c.p.c., in tema di estinzione del processo per inattività delle parti, in quanto nel processo tributario il diritto di azione deve essere sempre e comunque esercitato nel termine perentorio di giorni 60, come previsto dalle disposizioni speciali di cui agli artt. 21 e 51 d. lgs. nr. 546/1992.

Altra asimmetria, ma di armonia interna alla procedura tributaria, attiene alla previsione che, ai sensi dell'art. 63 d. lgs. nr. 546/1992 del nostro contenzioso, la cassazione della sentenza con rinvio rende necessaria, ai fini della prosecuzione del giudizio innanzi al giudice destinatario del rinvio, un atto di riassunzione e che la mancanza di tale atto comporta la estinzione dello *"intero processo"*.

Nel settore tributario, la necessità dell'atto di riassunzione in caso di rinvio dalla Cassazione sembrerebbe urtare contro la logica della c.d. perseguibilità di ufficio del processo tributario che, in primo e secondo grado, una volta attivato, non esige alcun ulteriore impulso di parte. Qui nessuna delle parti ha alcun onere di attivazione, nemmeno quello di comparire in udienza o di fare ivi pervenire la sua comparsa conclusoria. Nessuna attività di riassunzione è richiesta alle parti nemmeno nella ipotesi simile in cui la Commissione Tributaria Regionale rimette la causa alla Commissione Tributaria Provinciale (art. 59 d. lgs. nr. 546/1992)

Da qui deriva spesso l'errore del Contribuente che non provvede alla riassunzione in sede di rinvio dalla Cassazione ed allora, per effetto dell'estinzione dell'intero processo, il Contribuente si trova di fronte ad un atto di accertamento o altro atto tributario che diventa definitivo nella sua originaria conformazione e consistenza, anche quando esso sia stato annullato in primo e secondo grado, giacchè l'estinzione travolge l'intero processo, ma rende definitiva ed incontestabile la pretesa dell'Ente tributario.

In altri termini, la sanzione della totale estinzione del processo si ritorce sempre e soltanto ai danni del Contribuente, pur quando egli sia stato vittorioso in Cassazione conseguendo l'annullamento con rinvio. La estinzione del processo tributario fa rivivere l'atto impositivo annullato dai Giudici di prime o seconde cure e lo rende definitivo; mentre nel processo civile ordinario la estinzione del processo non pregiudica le pretese azionate.

Una tale conseguenza, tipica del processo tributario, sembrerebbe collidere con la buona fede. Invero, l'Ufficio tributario che abbia ottenuto dalla Cassazione l'annullamento della sentenza con rinvio e che, in tale grado, sia risultato vittorioso, ha interesse a non riassumere il processo, in quanto la sua inerzia non è sanzionata, ma è premiata con la vittoria piena e cioè con la definitività del proprio avviso di accertamento o altro atto recante la pretesa tributaria.

E tale effetto di definitività dell'atto tributario si verifica anche quando il Contribuente sia in palese errore nel ritenere che la sentenza di annullamento con rinvio faccia automaticamente rivivere il grado precedente di giudizio.

Vero è che *jura succurrunt vigilantibus*, ma è anche vero che lo Statuto del Contribuente (art. 12 legge nr. 212/2000) è intitolato "*Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*" volendo significare che anche le regole processuali debbono essere improntate a tutelare tali valori. Ed inoltre, in sede tributaria la tutela del contribuente può essere assunta anche da professionisti non esercenti la professione di avvocato.

Tale anomalia può essere superata qualora si ritenga praticabile la integrazione dell'art. 63 d. lgs. nr. 546/1992 con le disposizioni processualciviltiche ravvisate come compatibili. Può, quindi, ritenersi applicabile la regola secondo cui "*L'estinzione (del processo) rende inefficaci gli atti compiuti, ma non le sentenze di merito pronunciate nel corso del processo*" che non siano state travolte dalla cassazione con rinvio, come sembra lecito argomentare dalle disposizioni di cui agli artt. 310, comma 2, e 338 cod. proc. civ., applicabili in sede tributaria ex art. 1, comma 2, d. lgs. nr. 546/1992, se non altro, in via analogica.

2).- Sulla motivazione degli atti: il caso del ri-classamento di fabbricati.

La questione interessa dal 2010 in poi oltre 10.000 processi tributari innanzi alla Commissione Tributaria Regionale. La problematica attiene al corredo motivazionale dei circa 57.000 Avvisi di ri-classamento di Unità immobiliare urbana (U.I.U.), redatti dall'Agenzia del Territorio di Napoli su richiesta del Comune e recanti modifica di categoria, classe e rendita catastale, in senso sfavorevole ai Contribuenti.

Il problema ha riguardato l'interpretazione dell'art. 3 della legge nr. 241/1990 in tema di motivazione dell'atto amministrativo; disposizione espressamente richiamata dall'art. 7, comma 1, legge nr. 212/2000 (c.d. Statuto del Contribuente).

Secondo il sopravvenuto insegnamento di Corte cost. sent. nr. 310 del 02 - 05 novembre 2010, l'art. 3, comma 1, della legge nr. 241/1990 sul procedimento amministrativo (nel cui *genus* rientra la *species* del procedimento tributario nella sua fase pre-processuale) *“sancisce ed estende il principio, di origine giurisprudenziale, che in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 241 del 1990 aveva già affermato la necessità della motivazione, con particolare riguardo al contenuto degli atti amministrativi discrezionali, nonché al loro grado di lesività rispetto alle situazioni giuridiche dei privati, individuando nella insufficienza o mancanza della motivazione stessa una figura sintomatica di eccesso di potere. L'obbligo di motivare i provvedimenti amministrativi e' diretto a realizzare la conoscibilità, e quindi la trasparenza, dell'azione amministrativa. Esso e' radicato negli artt. 97 e 113 Cost., in quanto, da un lato, costituisce corollario dei principi di buon andamento e d'imparzialità dell'Amministrazione e, dall'altro, consente al destinatario del provvedimento, che ritenga lesa una propria situazione giuridica, di far valere la relativa tutela giurisdizionale ex art. 24 Cost.”*

Anche la giurisprudenza ordinaria di legittimità (cfr. Cass. sez. trib. 26.05.2008, nr. 13482) riconosce l'applicabilità della legge nr. 241/1990 alla attività amministrativa tributaria.

Da parte sua, la giurisprudenza amministrativa (cfr. Cons. Stato, sez. VI, 02 maggio 2006 nr. 2429) insegna che la motivazione, mirando a “giustificare” la volontà espressa nell'atto, deve precedere e non seguire cronologicamente la determinazione volitiva della P.A..

In base a tali principi, la quasi totalità delle Sezioni di questa Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto la illegittimità degli Avvisi di ri-classamento, in quanto muniti di una motivazione semplicemente apparente con identico testo ripetuto in circa 60.000 atti, senza alcun riferimento alla concreta fattispecie e senza menzione di alcun elemento concreto che giustificasse la risultanza finale contenuta nella parte dispositiva del classamento. Gli Avvisi differiscono solo nella parte dispositiva, in cui sono indicati gli estremi della partita catastale, la categoria e la nuova aumentata rendita.

Innanzitutto, la problematica non suole investire *incidenter tantum* i regolamenti e gli atti amministrativi generali, costituenti il presupposto para-normativo del Classamento, disapplicabili dal giudice investito della singola *res controversa* (cfr. Cass. trib. 10.06.2008, nr. 15285), ma solo se e solo in quanto siano ritenuti illegittimi (ex art. 7, comma 5, d. lgs. nr. 546/1992; artt. 4 e 5 legge 20.03.1865, nr. 2248, All. E).

Cass., sez. Tributaria, con sentenza nr. 22313 del 3 novembre 2010, ha statuito, invece, che tale motivazione è sufficiente, in quanto la motivazione può essere integrata dall'Agenzia del Territorio in sede di giudizio di merito e le prove possono essere fornite nel corso del giudizio.

Con tale sentenza, la Corte di Cassazione ha semplicemente legittimata la posticipazione cronologica alla sede processuale, non già della motivazione, ma della

provvista della prova circa la modifica, *in pejus* per il Contribuente, del preesistente classamento. La Corte, infatti, nulla ha innovato in ordine alla ripartizione dell'onere della prova.

Tale onere, come è noto, è disciplinato dall'art. 2697 cod. civ. secondo gli antichi brocardi: *onus probandi incumbit ei qui dicit, non ei qui negat; actore non probante, reus absolvitur; reus in excipiendo fit actor*.

Più analiticamente i principi di diritto dettati dalla citata sentenza nr. 22313 così recitano: *“La revisione delle rendite catastali urbane, in assenza di variazioni edilizie, è regolata dall'art. 3, comma 58, della legge 662/1996 e, ricorrendone i presupposti (ripartizione del territorio comunale in microzone), dall'art. 1, comma 335, della legge 311/2004; essa, proprio per l'assenza di variazioni edilizie, non richiede la previa visita sopralluogo dell'ufficio e non è condizionata ad alcun contraddittorio endoprocedimentale; la motivazione dell'atto di riclassamento - secondo i principi generali in materia di accertamento di maggior valore - mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nella successiva fase contenziosa ed a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa; per questo, l'effettiva sussistenza dei dati necessari a giustificare la correttezza della categoria, della classe e della rendita (ri)attribuite all'immobile andrà verificata, nell'ambito dei parametri adottati, nella sede contenziosa, in contraddittorio con il contribuente; tale verifica attiene tuttavia non alla idoneità della motivazione dell'atto, ma al merito propriamente detto della controversia”*.

La Commissione Tributaria Regionale si è posta alla ricerca della verifica giurisdizionale sia circa l'onere di specifica contestazione di cui all'art. 115 c.p.c. sia circa l'assolvimento dell'onere della effettiva provvista della prova, regolamentata dall'art. 2697 cod. civ. secondo gli antichi brocardi: *onus probandi incumbit ei qui dicit, non ei qui negat; actore non probante, reus absolvitur; reus in excipiendo fit actor*.

Questa C.T.R., in carenza di prove in ordine alla sua fondatezza, suole annullare l'avviso di ri-classamento. In punto di diritto, per quanto attiene ai profili contenutistici ed alle esigenze di trasparenza e di conoscibilità dell'azione amministrativa, fondamentale è l'insegnamento di Corte cost. sent. nr. 310 del 02 - 05 novembre 2010, secondo cui l'art. 3, comma 1, della legge nr. 241/1990 sul procedimento amministrativo (nel cui *genus* rientra la *species* del procedimento tributario nella fase pre-processuale ed applicabile al procedimento tributario ex art. 7, comma 1, legge 27.07.2000, nr. 212, Statuto Contr.) *“sancisce ed estende il principio, di origine giurisprudenziale, che in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 241 del 1990 aveva già affermato la necessità della motivazione, con particolare riguardo al contenuto degli atti amministrativi discrezionali, nonché al loro grado di lesività rispetto alle situazioni giuridiche dei privati, individuando nella insufficienza o mancanza della motivazione stessa una figura sintomatica di eccesso di potere. L'obbligo di motivare i provvedimenti amministrativi e' diretto a realizzare la conoscibilità, e quindi la trasparenza, dell'azione amministrativa. Esso e' radicato negli artt. 97 e 113 Cost., in quanto, da un lato, costituisce corollario dei principi di buon andamento e d'imparzialità dell'Amministrazione e, dall'altro, consente al destinatario del provvedimento, che ritenga lesa una propria situazione giuridica, di far valere la relativa tutela giurisdizionale ex art. 24 Cost.”*

Anche la giurisprudenza ordinaria di legittimità (cfr. Cass. sez. trib. 26.05.2008, nr. 13482) riconosce, salvo previsioni eccezionali, l'applicabilità della legge nr. 241/1990 alla attività amministrativa tributaria.

Da parte sua, la giurisprudenza amministrativa (cfr. Cons. Stato, sez. VI, 02 maggio 2006 nr. 2429) insegna che la motivazione, mirando a “giustificare” la volontà espressa nell’atto, deve precedere e non seguire cronologicamente la determinazione volitiva della P.A..

Per quanto attiene al classamento, il Contribuente è solo formalmente attore, giacché, in realtà, tale veste spetta all’Agenzia del Territorio assertrice della pretesa al ri-classamento *in pejus*. Invero, l’Agenzia ha l’onere, a pena di sua soccombenza, di fornire la prova dei presupposti di fatto sui quali si fonda la pretesa di ri-classamento. A fronte di una motivazione sostanzialmente generica ed astratta contenuta nell’atto di ri-classamento (le migliaia di atti di ri-classamento recano tutti una formula stereotipata ed identica con indicazione dei parametri normativi applicati), il Contribuente può legittimamente limitarsi ad una mera e generica negatoria: ad un formulario astratto e generico di ri-classamento, il Contribuente può ritualmente opporsi con ricorso, in primo grado, anch’esso astratto e vago, ed anch’esso da ritenersi esteso a tutti i possibili profili e parametri che l’Agenzia del Territorio verrà poi ad introdurre nel corso del giudizio di primo grado.

In rito, in sede di appello, non sono ammissibili “prove nuove”, almeno di regola, ma solo nuovi “documenti” (art. 58 d. lgs. nr. 546/1992). La suindicata sentenza nr. 22313/2010 non ha inciso su ulteriori e diversi profili processuali, sicché i termini ed i contenuti della lite sono quelli cristallizzati in primo grado (stante il divieto della *mutatio libelli*). Pertanto è in primo grado che la parte sostanzialmente attrice (nella fattispecie l’Agenzia del Territorio) deve esporre nelle sue Controdeduzioni “*le sue difese*” (*rectius*: ragioni della sua pretesa) e deve in esse indicare “*le prove di cui intende valersi*” (art. 23, comma 3, d. lgs. nr. 546/1992). La necessità che la provvista di prova sia dedotta e fornita *in limine litis*, nel giudizio di primo grado (salvo casi eccezionali di prove preesistenti divenute disponibili solo successivamente) risponde alla necessità di garantire al Contribuente il diritto costituzionale di difesa e di non privarlo del primo grado di giudizio sul merito della pretesa tributaria. Inammissibile, quindi, è la provvista di prove introdotte nel processo tardivamente, al di là del termine della costituzione delle parti nel giudizio di primo grado, o addirittura direttamente nel giudizio di appello, quando di esse la parte interessata aveva già in primo grado la disponibilità materiale o giuridica. Nel successivo grado di appello l’art. 58, comma 1, d. lgs. nr. 546/1992, coerentemente con la teoria generale del processo, consente soltanto la produzione di nuovi “documenti”, ma non di “nuove prove”, salvo che si tratti di “prova” che “*la parte dimostri di non avere potuto fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile*”. Il comma 2 dell’art. 58 cit. consente la produzione in appello soltanto di “nuovi documenti”. Come è noto, il termine “prova” è da intendere in senso processuale e cioè come l’elemento probatorio formato in sede di processo giurisdizionale, nel contraddittorio delle parti (cfr. artt. 24 e 111 Cost. e 6 C.E.D.U.), mentre il documento (sempre ammissibile anche in grado di appello) ha genesi extra-processuale ed è da intendersi come l’elemento probatorio venuto ad esistenza in maniera indipendente dal processo, sicché il suo successivo utilizzo processuale è una eventualità meramente ipotetica.

Il formulario motivazionale, rigidamente standardizzato, utilizzato dall’Agenzia del Territorio per il ri-classamento richiama due parametri: un parametro interno alla U.I.U. da ri-classare (“caratteri tipologici e costruttivi specifici dell’immobile”) ed un parametro esterno (“estimo comparativo”) attinente alla qualità urbana ed ambientale del contesto insediativo, da cui emergerebbe, secondo una soggettiva visione dell’Agenzia, una valutazione positiva che condurrebbe a

ravvisare significativi miglioramenti a seguito dell'incremento delle infrastrutture urbane.

In linea generale, le deduzioni circa tali parametri, prodotte dall'Agenzia del territorio in grado di appello presentano, da un lato, profili di inammissibilità, e dall'altro lato e comunque, carenze di concludenza probatoria sia intrinseca alla singola U.I.U., sia comparativa con le U.I.U. presunte come analoghe.

La inammissibilità di tali produzioni in appello discende dalla circostanza che, trattandosi di elementi probatori posti a base dell'Avviso di ri-classamento, essi avrebbero dovuto preesistere alla notifica di tale atto o, quanto meno, essere evocati in esso (ex artt. 7, comma 1, legge nr. 212/2000 e 3 legge nr. 241/1990); e nell'ipotesi di non necessità di tale incorporazione *ex ante* nella motivazione, quegli elementi probatori (prove) avrebbero dovuto, a pena di inammissibilità, essere introdotti ed acquisiti almeno nel processo di primo grado (ex artt. 23, comma 3, e 58, comma 1, d. lgs. nr. 546/1992 cit.), e non già in quello di secondo grado, pur dando atto ai funzionari dell'Agenzia del Territorio del loro personale impegno nel cercare di fornire tardivamente un adeguato supporto al classamento in contestazione e di sopperire ai vizi ed alle lacune originarie dell'atto impugnato.

L'atto di ri-classamento suole violare il principio dettato da Cass. sez. trib. con sentenza nr. 9629, depositata il 13.06.2012, secondo cui l'Agenzia, ai sensi dei commi 335 e 336 dell'art. 1 della legge nr. 311/2004, *“deve specificare se (esso) è dovuto a trasformazioni specifiche subite dalla unità immobiliare ...; oppure ad una risistemazione dei parametri relativi alla micro-zona in cui si colloca l'unità immobiliare”*.

In concreto, gli elementi probatori dedotti in primo e secondo grado sono usualmente valutati dalla Commissione Tributaria Regionale, nel loro insieme, come insufficienti ed inadeguati a sorreggere l'atto di ri-classamento. L'Agenzia del Territorio non ha assolto all'onere della prova per quanto attiene agli elementi di fatto che giustificerebbe le variazioni del classamento, sia nella intrinsecità della specifica U.I.U., sia nella sua comparazione con altre U.I.U. similari.

In ordine al *parametro interno* dei caratteri tipologici e costruttivi specifici interni alla U.I.U. in contestazione, la provvista di prova è fallimentare. Le caratteristiche interne incidono *in melius o in pejus* sul classamento, ma tale caratteristiche restano completamente ignote.

Infatti, per la specifica U.I.U. in contestazione ed in riferimento alle sue qualità e caratteristiche *interne*, né nell'atto di ri-classamento, né nelle controdeduzioni, né nel corso del processo in primo grado sono state prodotte dall'Agenzia, attore sostanziale, prove o anche mere enunciazioni circa l'effettivo e reale stato d'uso, i pregi accrescitivi di valore e gli eventuali difetti o carenze. Per il profilo interno della U.I.U. nessuna verifica, visita o accesso al suo interno risulta essere stato compiuto; nessuna interna caratteristica costruttiva, strutturale, architettonica e/o di pregio delle rifiniture risulta provata; nessun carattere tipologico e costruttivo interno e specifico del concreto immobile oggetto del ri-classamento risulta descritto. Nessuna prova è stata fornita in ordine alle caratteristiche intrinseche (interne) della U.I.U. ed al loro eventuale miglioramento rispetto all'originario classamento. Conseguentemente, manca del tutto ogni possibilità di comparazione tra la U.I.U. in esame e quelle addotte in comparazione e delle quali sono del tutto ignote le caratteristiche interne, in quanto nemmeno esse risultano essere state sottoposte a visita o accesso interno.

In ordine al *parametro esterno* di cui al metodo *comparativo*, questo, benché astrattamente idoneo alla finalità del riclassamento, non risulta essere adeguatamen-

te utilizzato, né inverato con la necessaria e concreta forza probatoria, voluta dalla citata sentenza Cass. sez. tributaria nr. 22313 del 3.11.2010. Infatti, non sono né idonee, né comunque sufficienti a supportare il contestato riallineamento *in pejus* per il Contribuente, le unità immobiliari addotte in comparazione dall'Agenzia del Territorio in primo grado e/o anche in appello (volendo supporre la ammissibilità di tale tardiva produzione); e ciò per le seguenti ragioni: - è mancato il presupposto, di fonte normativa e paranormativa ed avente utilità comparativa, costituito dalla individuazione delle "microzone" comunali (assimilabili vagamente a quartieri) previste dall'art. 1, comma 335, delle legge 20.12.2004 nr. 311 (c.d. legge finanziaria 2005) con determinazione del "*rapporto tra il valore medio di mercato individuato ai sensi del Regolamento di cui al D.P.R. 23.03.1998 nr. 138 ed il corrispondente valore medio catastale ai fini ICI*";

Manca la conseguente possibilità di individuare le c.d. "microzone anomale" aventi la caratteristica, prevista dalla norma, di discostarsi "*significativamente*" rispetto allo "*analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali*".

Manca il presupposto, voluto dall'incipit dello stesso comma 355 cit., per la "*revisione parziale del classamento delle unità immobiliari ... site in microzone comunali*".

Usualmente difetta, in rapporto alla U.I.U. in contestazione, il suo inquadramento in una microzona significativamente anomala e la possibilità della sua comparazione con ambiti edilizi territoriali connotati da requisiti di omogeneità.

Non sono validamente forniti, nemmeno nel corso del giudizio, l'inquadramento e la comparazione di cui sopra.

In rito, non appaiono rispettate, per la fase di appello, le prescrizioni in tema di *mutatio libelli* e di decadenza, stante la inammissibilità e, quindi, la inutilizzabilità in secondo grado di prove nuove ex artt. 1 comma 2, 23 comma 3, 34, 58 comma 1, 61 d. lgs. nr. 546/1992 anche in relazione agli artt. 115, 167 e 345 cod. proc. civ. In ogni caso, nel merito non è stata sufficientemente, validamente e tempestivamente provata la omogeneità tra i caratteri tipologici e costruttivi della U.I.U. in contestazione ed i corrispondenti caratteri delle unità immobiliari poi (tardivamente) addotte dall'Agenzia in comparazione, stante anche l'adozione, da parte della stessa Agenzia, di criteri soggettivi discrezionali di loro individuazione e trattandosi di unità comparative ubicate anche in altri immobili e site anche in altre strade, senza alcun criterio predeterminato ed oggettivamente verificabile.

Non viene ritualmente dimostrato, in primo grado, che il classamento delle unità indicate comparative sia preesistente e definitivo e non invece il frutto della medesima attività di contestuale aggiornamento anch'esso compiuto nel 2006, come per la U.I.U. qui in esame; con la conseguenza che i termini di raffronto comparativo, se ancora *sub judice*, sarebbero, a loro volta, sforniti di definitività e non potrebbero fungere da elemento certo di comparazione.

Nulla è stato provato in ordine all'eventuale miglioramento della qualità urbana della zona, dei suoi servizi e delle sue strutture sociali, tali da generare un "apprezzamento" anche della U.I.U. in esame; né ciò può essere oggetto di presunzione, né forma oggetto del notorio.

Dalla circostanza che nell'Atto di ri-classamento impugnato manca qualsiasi riferimento concreto in ordine agli effettivi parametri interni ed esterno-ambientali della U.I.U. in contestazione e dalla circostanza che i pochi funzionari dell'Agenzia del Territorio elaborarono su larga scala ed in breve tempo "a ciclostile" ben nr. 57.000 Avvisi di classamento è lecito desumere che la ricerca delle unità di comparazione esterna e degli altri elementi poi esposti, per la prima volta,

nelle Controdeduzioni in primo e poi in secondo grado, sia frutto di una attività successiva all'Avviso di accertamento (e non già preliminare e antecedente ad essa), nel chiaro inammissibile intento di cercare di sanare postumamente le sue deficienze genetiche.

La complessità delle tematiche giuridiche e la assenza di una consolidata giurisprudenza di legittimità sui profili qui specificamente valorizzati integrano gravi ed eccezionali motivi idonei a giustificare la compensazione delle spese per entrambi i gradi di giudizio.

C).- Sul c.d. litisconsorzio obbligatorio.

Secondo il codice di procedura civile, le ipotesi di chiamata in causa ad iniziativa di **parte** si hanno:

I) quando si vuole essere garantiti da un terzo;

II) quando a seguito delle altrui difese si vuole rivolgere un'altra domanda contro altro soggetto;

III) quando a seguito delle altrui difese si vuole fare accertare chi sia davvero il soggetto nei cui confronti svolgere la domanda o da cui difendersi;

IV) quando il rapporto dedotto in giudizio può produrre effetti verso un terzo e si vuole assoggettarlo all'efficacia del giudicato.

Per effetto della chiamata l'accertamento fa stato nei confronti del terzo; per quanto riguarda le pronunce costitutive e di condanna occorre una domanda espressa nei confronti del terzo

Secondo lo stesso codice di rito civile, le ipotesi di **chiamata in causa per ordine del giudice** si hanno quando vi è il presupposto della comunanza di causa, sicché può aversi il coinvolgimento coattivo del terzo, con la conseguenziale sua assunzione della veste di parte processuale.

A differenza del processo civile, quello tributario presenta i seguenti caratteri speciali: a).-ha natura esclusivamente impugnatoria avverso un atto o diniego di atto (es. di rimborso o di esenzione) promanante da un Ente tributario; b).- in primo grado ha come unico ed esclusivo attore il Contribuente; c).- ciascun Contribuente ha facoltà, ma mai obbligo di proporre ricorso; d).- i singoli Contribuenti contitolari dello stesso rapporto giuridico sostanziale sono legittimati a scegliere se proporre o non proporre ricorso e ad attivarsi in maniera solitaria o collettiva; e)- anche quando si tratti di rapporto sostanziale inscindibile, i singoli Contribuenti hanno facoltà di restare estranei al processo, anche quando siano chiamati in causa ad iniziativa di una parte o del giudice; f).- conseguenzialmente, il processo tributario non conosce la figura della parte privata contumace, né l'acquisizione della posizione di parte contro la propria volontà.

Da tali osservazioni discende che nel processo tributario, per quanto attiene ai Contribuenti, può aversi il litisconsorzio facoltativo, ma mai quello obbligatorio.

In sostanza, il litisconsorzio obbligatorio del processo civile diventa, nel processo tributario, una forma di riunione per connessione dei vari giudizi isolatamente promossi dai singoli Contribuenti.

Ovviamente, nulla impedisce ai vari Contribuenti contitolari del rapporto oppure aventi posizioni sostanziali tra loro connesse di agire nel medesimo giudizio, eventualmente riunendo i vari giudizi connessi (ad es. tra più soci o tra soci e società), né di sollecitarli ad intervenire, ma soltanto se vogliono.

Tali principi sistematici sono, però, smentiti dal testo dell'art. 14 d. lgs. nr. 546/1992 in tema di Litisconsorzio ed intervento. Infatti, secondo tale disposizione: *"Comma 1. Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi. Comma 2. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza."*

L'ipotesi più frequente di connessione tra più soci e tra soci e società è quella che discende dall'applicazione dell'art. 5 D.P.R. nr. 917/1986, in tema di redditi prodotti in forma associata, secondo cui: *"I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili."*

In tale caso, Cass. sez. trib. con sentenza 27 gennaio 2012, nr. 1161 ha statuito che: *"La lite relativa al reddito della società personale deve vedere la partecipazione obbligatoria della società e di tutti i soci, poiché si verte in una fattispecie di litisconsorzio necessario. Se i giudici di primo e secondo grado hanno deciso una controversia sul reddito di una società di persone in violazione del litisconsorzio necessario, all'annullamento della sentenza impugnata consegue la rimessione della causa al giudice di primo grado."*

Peraltro, Cass. sez. trib. 26 ottobre 2011 nr. 22281 ha ritenuto che, in caso di ricorso proposto solo da uno dei contitolari del diritto, *"alla carente instaurazione del contraddittorio, non può rimediarsi attraverso l'ordine di integrazione ai sensi dell'art. 102 c.p.c.: tra le due cause, invero, sussiste soltanto un vincolo di pregiudizialità logica, che potrebbe dar luogo al simultaneus processus solo in via di riunione successiva ovvero di iniziale litisconsorzio facoltativo"*.

E' da ritenere illuminante l'insegnamento di Cass. sez. trib. 26 ottobre 2007, nr. n. 22523 secondo cui: *"Nel processo tributario, la nozione di litisconsorzio necessario, come regolato dall'art. 14 d.lg. n. 546 del 1992, ha una dimensione eminentemente processuale"*.

In siffatta situazione di disomogeneità o incoerenza tra la struttura generale del processo tributario (di tipo solo impugnatorio e demolitorio) e la disposizione specifica di cui all'art. 14 d. lgs. nr. 546/1992, le Sezioni della Commissione Tributaria Regionale si limitano a disporre la riunione dei giudizi connessi già effettivamente pendenti (es. concernenti società e soci impugnanti), ma non provocano il litisconsorzio, nè con gli altri contitolari del rapporto tributario, né con i titolari di rapporti pregiudiziali o connessi.

La prassi giurisdizionale campana non sembra conoscere casi di chiamata in causa per iniziativa di parte o per ordine del giudice.

E' opportuno chiarire che anche nel caso in cui vi fosse una tale chiamata in causa, il chiamato assumerebbe la veste di parte soltanto se accettasse di intervenire e costituirsi in giudizio.)

In ciò risiede la differenza con il processo civile in cui la veste di parte (eventualmente contumace) viene assunta *ope legis* in virtù della sola chiamata in causa (su iniziativa di parte o su ordine del giudice).

Il carattere impugnatorio del processo tributario è legato alla figura del Contribuente.

Da ciò discende che la chiamata in causa (su iniziativa di parte o su ordine del giudice) e la necessaria assunzione della qualità di parte processuale sono, invece,

Commissione Tributaria Regionale della Campania

ammissibile quando si voglia estendere il giudizio ad altro Ente tributario o al Concessionario della riscossione.

Cass. Sez. Un., 25 luglio 2007, n. 16412, ritengono, infatti, che l'azione del contribuente rivolta a far valere l'illegittimità dell'avviso di mora non preceduto dalla notificazione della prodromica cartella di pagamento può essere svolta indifferentemente nei confronti dell'**ente creditore** o del **concessionario** della riscossione, **senza** che tra costoro si realizzi un'ipotesi di **litisconsorzio necessario**, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore.

Mario Mercone
presidente C.T.R. Campania

