

CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Eventi formativi per neo giudici tributari – 4 febbraio 2020

IL RICORSO E LA COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELLE PARTI (dott. Lucio Luciotti)

Natura e caratteri del processo tributario*

La tutela dei diritti del contribuente e la conseguente lite con l'Amministrazione finanziaria trovano la propria naturale sede di svolgimento e di composizione nel processo tributario avanti le Commissioni tributarie.

Il contenzioso tributario presenta i caratteri di un processo speciale la cui struttura si è definita nel corso del tempo: in una prima fase storica il giudizio era affidato ad un procedimento di carattere amministrativo, svolto in tre gradi di giudizio di fronte a organi della Pubblica Amministrazione, all'esito del quale si poteva avviare la tutela giurisdizionale, articolata anch'essa in tre gradi di giudizio.

A seguito della riforma tributaria intervenuta con la legge delega 9 ottobre 1971 n. 825 e con D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, il contenzioso tributario si è trasformato, in coerenza con i principi costituzionali, per culminare con la riforma operata con i decreti legislativi n. 545 e n. 546 del 31 dicembre 1992, in virtù dei quali il processo tributario è approdato, anche a seguito di successivi interventi legislativi, in particolare con il d.lgs. n. 156 del 2015, alla formulazione oggi vigente.

Questo percorso evolutivo rende evidente l'ibridismo strutturale del processo tributario: se nei primi momenti storici il contenzioso era distribuito in due fasi, l'una amministrativa circa la legalità e congruità del provvedimento emesso dall'Autorità Finanziaria, l'altra giurisdizionale per la garanzia dei diritti soggettivi coinvolti, nell'assetto vigente vi è stata l'unificazione in un unico procedimento giurisdizionale. Così la tutela dei diritti viene svolta dapprima di fronte alle commissioni tributarie, oggi organi giurisdizionali (pur se provenienti da una caratterizzazione amministrativa), e la tutela della legittimità nel terzo ed ultimo grado è svolta dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione.

Lo schema tutelatorio è dunque quello tipico dei processi civili.

D'altro lato, nei primi due gradi il giudizio riguarda l'impugnazione di un atto amministrativo secondo la logica del processo amministrativo (e per questo si è scelto dunque un giudice speciale).

Il processo si introduce quindi con l'impugnazione di un atto amministrativo di fronte ad organi specializzati nella materia fiscale, mentre il giudizio di legittimità è affidato alla Suprema Corte che decide

secondo le logiche giuridiche proprie dei processi riguardanti diritti soggettivi secondo la logica civilistica.

Tale ibridismo strutturale determina la peculiarità del processo tributario.

La giurisdizione*

La ricognizione dell'ambito della giurisdizione tributaria implica l'esame di due distinti piani di indagine: quello delle norme che la delimitano esternamente rispetto alle altre giurisdizioni; quello delle disposizioni che dall'interno disciplinano le parti necessarie del processo e gli atti impugnabili, limitando ulteriormente le possibilità di cognizione delle Commissioni entro un secondo e più ristretto insieme di controversie loro devolvibili.

La giurisdizione tributaria è stabilita attraverso una delimitazione oggettiva formulata con riguardo al rapporto giuridico dedotto nella causa giudiziaria. In base all'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, spettano al giudice tributario «Tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati».

In tale ambito sono incluse le sovrainposte e le addizionali, gli interessi e ogni altro accessorio, tra cui la rivalutazione monetaria delle somme versate a titolo di imposta.

Anche le liti in materia catastale sono attribuite alle Commissioni Tributarie, così come le controversie che traggono origine da un debito nei confronti di uno Stato estero con cui l'Italia ha stipulato accordi di cooperazione in materia di assistenza amministrativa e giudiziaria in campo fiscale tali da consentire l'esecutività in Italia di titoli formati all'estero attraverso l'azione di un ufficio o un agente della riscossione italiano.

Inoltre, la commissione tributaria giudica sulle controversie riguardanti l'iscrizione ipotecaria ed il fermo dei mobili, in ragione dell'esigenza di garantire le ragioni di credito dell'ente impositore.

Sul piano oggettivo, la giurisdizione tributaria è quindi fissata in relazione alla nozione di tributo, formulata in modo tale da espandere l'ambito della giurisdizione.

La Corte Costituzionale, più volte intervenuta per consentire l'elaborazione di un criterio adeguato nella individuazione della materia devoluta alla cognizione delle Commissioni tributarie, ha rilevato chiaramente che la giurisdizione dei giudici tributari «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto».

Per ciò che riguarda le norme che costituiscono i "limiti interni" delimitando la giurisdizione, vi sono quelle che riguardano i soggetti e gli atti del processo.

L'art. 10 comma 1, prevede le parti necessarie del processo tributario: ricorrente, ufficio dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle dogane

e dei monopoli, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione e i soggetti iscritti all'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di accertamento e riscossione di tributi relativi a Province e Comuni.

La delimitazione della giurisdizione tributaria è condizionata poi dalla presenza di un criterio formale costituito dalla presenza di un atto impugnabile, riconducibile all'elencazione di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

La presenza necessaria di un atto impugnabile tipizzato delimita rigidamente l'ambito dei rapporti giuridici tributari da sottoporre al giudizio di una commissione tributaria di modo che, ove l'atto fosse assente, la tutela sarebbe garantita tramite il differimento al momento dell'emanazione di un atto tipizzato successivo a quello non tipizzato e a questo legato da nessi funzionali/procedimentali.

Gli atti impugnabili tipizzati sono:

1. L'avviso di accertamento
2. L'avviso di liquidazione
3. Il provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative tributari
4. L'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento
5. L'avviso di mora
6. Gli atti relativi alle operazioni catastali
7. Il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari
8. L'iscrizione di ipoteca e il fermo di beni mobili registrati
9. Ogni altro atto per il quale la legge prevede l'impugnabilità autonoma davanti al giudice tributario

L'elencazione estende il suo ambito alla materia del rimborso tributario, rispetto alla quale il comportamento dell'amministrazione finanziaria assume la forma del rifiuto espresso o tacito di restituzione di tributi sanzioni e interessi non dovuti.

La fissità dell'elenco e la relativa espressa inclusione nello stesso degli atti della riscossione, dimostrano come le esigenze che si è inteso soddisfare sono state quelle di economicità e tipicità dell'azione amministrativa, di salvaguardia del diritto di difesa del contribuente, nonché di esclusività della giurisdizione tributaria.

In effetti, l'individuazione degli atti impugnabili precisa ulteriormente, preservandolo, l'ambito di tale cognizione. Ma non solo, anche il contenuto o meglio la tipologia stessa dell'atto di volta in volta interessato dalla contestazione pone ulteriori confini allo *ius dicere*. Così, per l'art. 19, tutti gli atti ivi previsti sono autonomamente impugnabili, ma solo per vizi propri, mentre gli atti diversi da quelli indicati non sono autonomamente impugnabili; con la specificazione che «la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione

unitamente a quest'ultimo». Gli atti della riscossione, dunque, qualora preceduti dalla notifica di atti di accertamento, di liquidazione o irrogazione di sanzioni non impugnati dal contribuente possono essere contestati soltanto per vizi loro propri e non per vizi relativi a tali atti che ne rappresentano il presupposto e sono quindi prodromici.

La tipizzazione degli atti impugnabili è espressiva della natura formalmente impugnatoria del processo tributario.

L'individuazione degli atti impugnabili è effettuata innanzitutto in base al criterio letterale e dunque al *nomen iuris* adottato dall'ufficio nella qualificazione dell'atto amministrativo.

Tale criterio può essere superato ricorrendo all'interpretazione estensiva volta alla valorizzazione della funzione concreta dell'atto. La tipizzazione non può infatti costituire un impedimento alla tutela del contribuente di fronte alla pluralità e novità di atti impositivi non tipizzati, ma che producono effetti spesso corrispondenti a quelli degli atti tipizzati. La dinamica di modelli innovativi di attuazione della pretesa tributaria ed il loro esito finale costituiscono così l'elemento fondamentale cui fare riferimento nel riconoscimento dell'appartenenza alla giurisdizione tributaria.

Ai fini dell'impugnabilità di un atto non tipizzato appaiono necessari gli elementi di un atto provvedimento, e dunque la presenza di una parte liquidatoria nonché gli effetti caratteristici dell'autoritatività e dell'esecutorietà.

Giudizio sull'atto o sul rapporto*

In giurisprudenza è ricorrente la massima secondo cui il processo tributario «non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento, bensì tra quelli di impugnazione-merito, in quanto diretto non alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria».

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

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

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

Nel secondo caso, invece, il giudice non può limitarsi all'annullamento dell'atto impugnato ma deve «esaminare nel merito la pretesa tributaria

e, operando una motivata valutazione sostitutiva, ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte».

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

Il giudice, cioè, pur essendo "giudice del rapporto" non è affatto libero di rideterminare la pretesa su basi nuove o diverse da quelle utilizzate dall'amministrazione finanziaria.

Invero, il processo tributario non mira a stabilire se l'imposta sia dovuta, ma se sia dovuta per le ragioni indicate dall'ufficio nell'atto impositivo.

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

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

Tipi di azioni esperibili*

La principale azione esperibile è dunque l'**azione di annullamento** del provvedimento impugnato.

Altra azione esperibile è quella di **rimborso** di una somma indebitamente pagata.

È una peculiare azione del processo tributario, successiva alla presentazione di una istanza notificata entro i termini di decadenza fissati dalle singole leggi di imposta oppure ove non previsti, entro due anni dal pagamento. Ai sensi dell'art. 21 comma 2 l'azione giurisdizionale può essere avviata sul presupposto del silenzio dell'amministrazione rispetto all'istanza di rimborso, scaduti 90 giorni senza che vi sia stata risposta.

Il silenzio in tal caso è equiparato solo impropriamente ad un atto di diniego, assumendo *rectius* il carattere di una condizione per l'azione processuale.

La cognizione non riguarda profili di illegittimità di un atto, che non esiste, ma si rivolge all'accertamento positivo della situazione creditoria.

Nella categoria delle azioni di rimborso possono ascriversi anche le liti instaurate davanti al giudice tributario dal sostituto che intenda agire per la restituzione di un'imposta pagata a seguito di una ritenuta applicata e versata dal sostituto così come quelle promosse dal sostituto per imposte versate senza aver potuto esercitare la rivalsa.

Azione cautelare a favore del contribuente.

L'art. 47 stabilisce che il ricorrente con istanza motivata da inserire nel ricorso introduttivo o in atto separato, possa chiedere alla commissione tributaria la sospensione dell'atto impugnato qualora da esso possa derivare un danno grave ed irreparabile in un pregiudizio economico non altrimenti evitabile, e sussista un'apparenza di fondatezza delle proprie ragioni.

Analoga richiesta può essere rivolta anche al giudice d'appello a cui, peraltro, può chiedersi anche la sospensione dell'immediata esecutività della sentenza di primo grado che respinga anche solo parzialmente il ricorso del contribuente, se sussistono gravi e fondati motivi (art. 52, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992).

La sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza di secondo grado impugnata in Cassazione può essere richiesta anche davanti alla Commissione tributaria regionale, purché sia dimostrata l'instaurazione del giudizio di legittimità, oltre che la possibilità di un danno grave e irreparabile (art. 62-bis del d.lgs. n. 546 del 1992)

Azione cautelare a favore dell'erario (ipoteca e sequestro conservativo).

L'azione intesa a ottenere misure cautelari può essere richiesta dall'amministrazione finanziaria per garantire la soddisfazione del credito tributario. Il presupposto processuale è la notifica al contribuente dell'atto impositivo.

LA NOTIFICA DEL RICORSO

Destinatario

Il processo tributario è promosso nei confronti di una parte pubblica dotata di poteri di imposizione fiscale da una parte privata, quello che viene genericamente indicato come «contribuente», soggetto passivo dei rapporti tributari, che può essere, ovviamente, sia una persona fisica che giuridica.

In tale ultimo caso è indifferente se sia riconosciuta (come le associazioni, le fondazioni, le società, anche a partecipazione pubblica – artt. 12–35 cod. civ.) o non riconosciuta (si pensi alle associazioni professionali, disciplinate dalla legge 23/11/1939, n. 1815, ma anche ai comitati – artt. 36–42 cod. civ.).

La Legge sul processo individua all'art. 10 «Le parti» del processo dinanzi alle commissioni tributarie, che sono:

- oltre al ricorrente,
- l'ufficio dell'Agenzia delle entrate,
- l'ufficio dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300,
- l'Agenzia del demanio,
- gli altri enti impositori (Regioni, Province, Comuni, consorzi di bonifica, ma anche il Tribunale o la stessa Commissione tributaria, e più precisamente la cancelleria o la segreteria del giudice che, nell'ipotesi di mancato o incompleto pagamento del contributo unificato, procede al recupero ai sensi dell'art. 246 del d.P.R. n. 115 del 2002);
- l'agente della riscossione (ovvero l'Agenzia delle entrate – Riscossione, istituito con il d.l. 193 del 2016, convertito con modificazioni dalla legge n. 225 del 2016, per tutto il territorio nazionale ad esclusione della Regione Sicilia, in cui opera Riscossione Sicilia);
- i soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni, iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446,

che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto (rimborso).

Ovviamente non è così in sede di appello, ove ricorrente può essere anche la parte pubblica che sia rimasta soccombente in primo grado.

Sia in primo che in secondo grado il giudizio si introduce con ricorso (art. 14, per il primo grado, ed art. 53 d.lgs. n. 546 del 1992, per il secondo grado) del cui contenuto parleremo in seguito.

Premesso che nello specifico ci si occuperà solo ed esclusivamente della notifica del ricorso (di primo e di secondo grado), va detto che il ricorso ha due destinatari: la controparte ed il giudice.

Il ricorso va portato a conoscenza della controparte mediante tre diverse modalità:

- la notificazione,
- la consegna all'Ufficio,
- la spedizione a mezzo posta fatta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Al giudice, invece, mediante la costituzione in giudizio (art. 22 d.lgs. n. 546 del 1992).

Modalità

La notifica del ricorso dev'essere effettuata a norma dei commi 2 e 3 dell'art. 16, per espresso rinvio fattone dal comma 1 dell'art. 20 dettato in materia di «proposizione del ricorso» in primo grado.

Per il ricorso in appello valgono le stesse disposizioni per duplice rinvio, in quanto l'art. 61, comma 2, stabilisce che «il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2».

Il comma 2 dell'art. 20 della legge sul processo prescrive come deve essere effettuata la spedizione del ricorso a mezzo posta, ricalcando quanto già previsto dal comma 3 dell'art. 16, aggiungendo che, in tal caso, il ricorso si intende proposto al momento della spedizione, in ossequio al principio della scissione degli effetti della notifica per notificante e notificato secondo i canoni fissati dalla sentenza della Corte costituzionale n. 28 del 2004.

Si può quindi affermare che le notificazioni nel procedimento tributario davanti alle Commissioni (esclusa quindi l'interferenza con il procedimento davanti alla Corte di cassazione, che è e rimane procedimento civile) trovano una disciplina generale ed esaustiva negli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Dette disposizioni hanno carattere speciale e, come tale, hanno la prevalenza sulle norme processuali civilistiche (tra le tante, Cass. n. 16234 del 2010), che però sono comunque utilizzabili stante l'espresso rinvio agli artt. 137 e segg. del cod. proc. civ. contenuto al comma 2 dell'art. 16.

La consegna all'Ufficio.

Prevista dall'art. 16, comma 3, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992, è la modalità più semplice di notificazione che si attua attraverso la consegna del ricorso all'ufficio che ha emesso l'atto impugnato o avrebbe dovuto emettere l'atto richiesto (ad esempio, il rimborso di un tributo).

L'impiegato addetto deve ovviamente rilasciare ricevuta con timbro e firma.

La disposizione in esame indica come soggetti destinatari della consegna il Ministero delle finanze e l'ente locale ma è indubbio che la consegna del ricorso «all'impiegato» realizza quella «consegna in mani proprie» prevista dall'art. 17, comma 1, della legge sul processo, che nell'indicare il «luogo delle comunicazioni e notificazioni», fa espressamente «salva la consegna a mani proprie», che ovviamente è

disposizione riferita sia all'ente impositore, compreso l'agente della riscossione, sia, in secondo grado, al contribuente rimasto soccombente.

Sulla notifica a mani proprie la giurisprudenza è univoca nel ritenere che la notificazione eseguita in tal modo deve considerarsi valida anche in presenza di una elezione di domicilio e che l'art. 17, facendo riferimento non alla notifica in mani proprie, bensì alla «consegna in mani proprie», deve intendersi nel senso che venga fatta salva non solo la notificazione eseguita ai sensi dell'art. 138 cod. proc. civ., ma anche tutte le altre notificazioni (ex art. 140 cod. proc. civ., o a mezzo del servizio postale), a seguito delle quali l'atto venga comunque consegnato a mani del destinatario (Cass. n. 4274 del 2002, n. 10474 del 2003, n. 9381 del 2007, n. 1528 del 2017, nonché Cass. n. 29107 del 2018 e n. 29550 del 2018, non massimate).

Questioni:

protocollazione dell'atto

Cass. n. 18339 del 2007 ha ritenuto che, «in base al principio di economicità ed efficacia dell'azione amministrativa, corollario del principio costituzionale di buon andamento dell'amministrazione ex art. 97 Cost., l'apposizione sulla prima pagina del documento incorporante l'atto di appello, da parte dell'Ufficio destinatario della notificazione diretta dell'appello, del timbro con la data della consegna, pur senza numero di protocollo ovvero rilascio della relativa ricevuta, è comportamento sufficiente a dimostrare che la notificazione si è perfezionata, con l'acquisizione del documento, da parte dell'ufficio destinatario».

La questione esaminata riguardava solo il profilo della mancata protocollazione dell'atto (nel caso di specie era un ricorso in appello).

assenza di firma dell'impiegato addetto alla ricezione

Cass. n. 8982 del 2002 (ma in senso analogo anche Cass. n. 22576 del 2004, n. 2816 del 2012 e n. 2905 del 2017) ha ritenuto che ai fini della prova della notificazione effettuata, ai sensi dell'art. 16, comma terzo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, direttamente all'ufficio mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto, la "ricevuta" sulla copia dell'atto che l'impiegato è tenuto a rilasciare, deve avere la forma e il contenuto di una dichiarazione, sottoscritta dall'impiegato, con la quale il medesimo attesta l'avvenuta consegna, sicché va escluso che possa avere efficacia equipollente un semplice timbro, sia pure con data, ma senza firma dell'addetto alla ricezione.

rifiuto di ricezione dell'atto

Trattasi di un'ipotesi di scuola che, ove dovesse verificarsi, costringerebbe il notificante a far ricorso alla notifica a mezzo posta o a mezzo ufficiale giudiziario.

notifica a mani proprie a società

La notifica a mani proprie nei confronti di una società, che è ipotesi che si può verificare con maggiore frequenza nei giudizi di appello, può essere effettuata nei confronti della persona fisica che sia il legale rappresentante della società e non all'impiegato addetto all'azienda o alla sede (come sembra desumersi da Cass. 8426 del 2017, che in motivazione sembra ammettere la possibilità di una notifica a mani proprie al legale rappresentante di Equitalia, mentre è esclusa da Cass. 27050 del 2017, secondo cui si deve «ritenere che la disposizione dettata dall'art. 17 D.Lgs. n. 546 del 1992, laddove prevede che la notificazione possa eseguirsi in ogni caso "a mani proprie", non è estensibile alle società di capitali, per le quali la ricezione degli atti non può avvenire che per mezzo di altre persone (cfr., Cass., Sez. 5, n. 21514 del 12/11/2004)»).

La spedizione «diretta» a mezzo posta

Altra modalità di notificazione del ricorso è la spedizione dello stesso a mezzo posta, da effettuarsi, secondo le previsioni di cui all'art. 16, comma 3, e 20, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il citato comma 3 prevede che «le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento», così abilitando il notificante a ricorrere alla più semplice modalità della notificazione in via diretta, cioè senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario (ma pur sempre con quella dell'ufficiale postale), attraverso la spedizione per posta, ad opera dello stesso soggetto interessato, di plico raccomandato con avviso di ricevimento (*ex multis*, Cass. n. 17723 del 2006).

Trattasi di una modalità non a caso definita «semplificata», perché ad essa si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario di cui al d.P.R. n. 655 del 1982, e non quelle della legge n. 890 del 1982, che disciplina le «Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari», ovvero quelle eseguite da un ufficiale giudiziario ai sensi del cod. proc. civ. (tra le tante, Cass. n. 17598 del 2010, n. 9111 del 2012, n. 14501 del 2016, n. 9240 del 2019 e n. 4151 del 2020).

Ciò significa che:

– difettando apposite previsioni della disciplina postale, non deve essere redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di

ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 cod. civ., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione (Cass. n. 9111 del 2012 e n. 14501 del 2016);

– l'avviso di ricevimento del plico costituisce atto pubblico ai sensi dell'art. 2699 cod. civ. e, pertanto, le attestazioni in esso contenute (come ad esempio il rifiuto del destinatario a riceverlo, che è equiparata alla consegna a mani proprie) godono della stessa fede privilegiata di quelle relative alla procedura di notificazione a mezzo posta eseguita per il tramite dell'ufficiale giudiziario (Cass. n. 17723 del 2006) e lo stesso vale per il duplicato rilasciato dall'ufficio in caso di smarrimento o distruzione dell'originale (Cass. n. 14574 del 2018);

– per le raccomandate non recapitate per assenza temporanea del destinatario la disciplina applicabile è quella di cui all'art. 40 del citato d.P.R. n. 655 del 1982, che prevede, al comma 3, che la raccomandate restano in giacenza per trenta giorni negli uffici di destinazione, e al comma 4, che «Deve essere dato avviso della giacenza di oggetti raccomandati od assicurati, che non abbiano potuto essere distribuiti, ai destinatari ed ai mittenti, se identificabili».

Con riferimento a tale ipotesi la Corte di cassazione ha affermato (Cass. n. 2047 del 2016 e n. 4151 del 2020) che l'art. 40 del d.P.R. n. 655 del 1982 non richiede necessariamente l'invio di una ulteriore comunicazione al destinatario temporaneamente irreperibile, ma solo che gli sia «dato avviso». Né la necessità dell'invio di una comunicazione al destinatario assente è prevista dal regolamento del servizio di recapito adottato con D.M. 01.10.2008, contenente la disciplina del servizio postale ordinario, che «si limita a prevedere che gli "invii a firma" (tra cui le raccomandate) che non sia stato possibile recapitare per assenza del destinatario o di altra persona abilitata al ritiro vengano consegnati presso l'ufficio postale di distribuzione (art. 24), ove i medesimi rimangono in giacenza per trenta giorni a decorrere dal giorno successivo al rilascio dell'avviso di giacenza (art. 25).

Deve in ogni caso risultare, mediante annotazione fattane dall'ufficiale postale sull'avviso di ricevimento della raccomandata, l'avvenuto rilascio dell'avviso di giacenza (il c.d. Mod. 26) e la data dello stesso, sicché, se manca la prova di tale avviso la notifica dell'atto è nulla (e non inesistente), con conseguente obbligo del giudice, in assenza di sanatoria a seguito di costituzione dell'intimato, di ordinarne la rinnovazione (Cass. n. 25095 del 2016).

Questioni:

spedizione in busta chiusa

la spedizione del ricorso o dell'atto d'appello a mezzo posta in busta chiusa, pur se priva di qualsiasi indicazione relativa all'atto in esso racchiuso, anziché in plico senza busta come previsto dall'art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (ma anche dall'art. 16, comma 3) costituisce una mera irregolarità se il contenuto della busta e la riferibilità alla parte non siano contestati, essendo, altrimenti, onere del ricorrente o dell'appellante dare la prova dell'infondatezza della contestazione formulata (Cass. n. 19864 del 2016; n. 3234 del 2020).

spedizione a mezzo posta con utilizzo di operatore postale privato

E' noto che originariamente i servizi postali erano riservati all'operatore di posta universale, ora Poste Italiane, e ciò in virtù di quanto previsto dal d.lgs. n. 261 del 1999 di attuazione della direttiva 97/67/CE, che intendeva avviare una certa liberalizzazione del mercato dei servizi postali, ma che lasciava impregiudicato il diritto degli Stati membri di provvedere al servizio di invii raccomandati utilizzato nelle procedure amministrative e giudiziarie conformemente alla loro legislazione nazionale (art. 8 della citata Direttiva).

Una svolta c'è stata con la direttiva n. 2008/6/CE del 20/02/2008 che ha modificato l'art. 7 della precedente direttiva n. 97/67/CE, stabilendo che «Gli Stati membri non concedono né mantengono in vigore diritti esclusivi o speciali per l'instaurazione e la fornitura di servizi postali».

Il Legislatore italiano si è andato gradualmente adeguando e con il d.lgs. 31 marzo 2011, n. 58 ha apportato una notevole riduzione dell'ambito dei servizi "riservati" all'operatore di posta universale, circoscrivendoli, per esigenze di ordine pubblico, alle aree delle notificazioni degli atti giudiziari e dei verbali delle violazioni al codice della strada, ed escludendola quindi per la notifica degli atti amministrativi.

A tal proposito, le Sezioni unite, con sentenza n. 8416 del 2019, hanno riconosciuto, in relazione al regime normativo successivo al d.lgs. n. 58/2011, la legittimità della notificazione a mezzo operatore di posta privata dei soli atti di natura amministrativa.

Sicché si è ritenuta inesistente e non sanabile la notificazione di atti processuali eseguita mediante servizio postale non gestito da Poste italiane Spa, ma da un operatore di posta privata, ovviamente nel regime di cui al citato d.lgs. (Cass. 31/12/2013, n. 2262; Cass. 19/12/2014, n. 29021; Cass. 30/09/2016, n. 19467; Cass. 10/05/2017, n. 11473; Cass. 5/07/2017, n. 16628).

La liberalizzazione del mercato delle notifiche a mezzo posta è stata attuata tramite la legge 4 agosto 2017, n. 124 (legge per la concorrenza), che ha disposto l'abrogazione, a decorrere dal 10/09/2017, del regime di esclusiva in favore di Poste Italiane, dei servizi di notifica a mezzo del servizio postale degli atti giudiziari e delle violazioni del codice della strada e la conseguente abrogazione delle previsioni del d.lgs. 22 luglio 1999, n. 261, correlate a tale regime.

La medesima legge ha anche attribuito all'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni il compito di regolamentare il regime degli specifici requisiti ed obblighi per il conseguimento della nuova tipologia di licenza individuale per tali notificazioni.

Con delibera n. 77/18/Cons è stato approvato il regolamento in materia di rilascio delle licenze per il servizio di notificazione a mezzo posta degli atti giudiziari e delle violazioni del codice della strada, in base al quale è previsto il rilascio, all'operatore privato – il quale soddisfi, per un'esigenza di ordine pubblico, determinati requisiti di affidabilità, professionalità e onorabilità, nonché obblighi particolarmente stringenti – della licenza individuale speciale, che lo abilita a svolgere il servizio di notificazione degli atti giudiziari e delle "multe". (così in Cass. n. 25521 del 2020)

Va precisato che l'art. 1, comma 57, della legge n. 124/2017, è privo d'efficacia retroattiva, non essendo una norma interpretativa (Cass. 11/10/2017, n. 23887; 03/04/2018, n. 8089; 31/05/2018, n. 13855; 07/09/2018, n. 21884).

Con le sentenze gemelle n. 299 e n. 300 del 2020, le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno enunciato il seguente principio di diritto: «In tema di notificazione di atti processuali, posto che nel quadro giuridico novellato dalla direttiva n. 2008/6/CE del Parlamento e del Consiglio del 20 febbraio 2008 è prevista la possibilità per tutti gli operatori postali di notificare atti giudiziari, a meno che lo Stato non evidenzi e dimostri la giustificazione oggettiva ostativa, è nulla e non inesistente la notificazione di atto giudiziario eseguita dall'operatore di posta privata senza relativo titolo abilitativo nel periodo intercorrente fra l'entrata in vigore della suddetta direttiva e il regime introdotto dalla legge n. 124 del 2017», e ciò in quanto l'astratta compatibilità dell'attività notificatoria col complessivo sistema normativo esclude che si possa parlare d'inesistenza.

Le Sezioni unite hanno però affermato una seconda *regola iuris*, ovvero che la sanatoria della nullità della notificazione di un atto giudiziario, eseguita dall'operatore di poste private, per raggiungimento dello scopo dovuto alla costituzione della controparte, non rileva ai fini della

tempestività del ricorso, a fronte della mancanza di certezza legale della data di consegna del ricorso medesimo all'operatore, dovuta all'assenza di poteri certificativi in capo a tale operatore privato, perché sprovvisto di titolo abilitativo».

Principio ribadito da Cass. n. 25521 del 2020 cit., secondo cui «In tema di notificazioni a mezzo posta, la notifica eseguita per il tramite di operatore postale privato in possesso di titolo abilitativo minore, costituito dalla "licenza individuale" di cui all'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 261 del 1999, nel periodo intercorrente tra la parziale liberalizzazione attuata con il d.lgs. n. 58 del 2011 e quella portata dalla l. n. 124 del 2017, è fidefacente, per effetto dell'art. 4 del d.lgs. n. 261 del 1999 e succ. modif., soltanto quando abbia ad oggetto atti amministrativi e tributari, ma non anche quando attenga ad atti giudiziari, ivi compresi i ricorsi introduttivi del processo tributario, per i quali la gestione del servizio, in forza di ragioni di ordine pubblico, correlate a peculiari requisiti di rafforzata affidabilità dell'agente notificatore, è riservata, nel regime del d.lgs. n. 58 del 2011, al solo gestore del "servizio postale universale" e, nel successivo regime della l. n. 124 del 2017, ai soli titolari di licenza individuale speciale».

Il giudice tributario, a prescindere dalla circostanza che la parte si sia costituita o meno (giacché, secondo costante insegnamento della giurisprudenza di legittimità, la l'inammissibilità dell'impugnazione dell'atto impositivo o della sentenza di primo grado derivante dall'inosservanza dei termini stabiliti a pena di decadenza è correlata alla tutela d'interessi indisponibili e, come tale, è rilevabile d'ufficio e non sanabile per effetto della costituzione della controparte – in tema di appello, cfr. Cass., Sez. U., n. 6983 del 2005; Cass. n. 23907 del 2009; Cass. n. 11666 del 2015; Cass. n. 4206 del 2020), deve procedere alla verifica relativa alla tempestività o meno dell'impugnazione dell'atto o della sentenza, che prenda naturalmente in considerazione come termine *a quo* il giorno della ricezione della notifica dell'atto impositivo o del deposito della sentenza della Commissione tributaria provinciale (Cass., Sez. U., n. 18569 del 2016; Cass. n. 4206 del 2020), ma che consideri quale termine *ad quem* non già – in ossequio al principio affermato dalle citate pronunce giurisprudenziali – il momento della spedizione da parte dell'impugnante (ossia quello della consegna del plico da notificare all'operatore della posta privata) bensì il momento in cui si abbia la certezza legale che l'atto di impugnazione sia stato ricevuto dalla controparte.

Se l'atto giudiziario sia stata ricevuto dopo la scadenza del termine per proporre impugnazione, il ricorso (di primo grado o d'appello) dev'essere dichiarato inammissibile.

La notificazione a mezzo ufficiale giudiziario

La notifica a mezzo degli ufficiali giudiziari è quella disciplinata dagli artt. 137 e segg. del cod. proc. civ. cui espressamente rinvia il comma 2 dell'art. 16 del d.lgs. n. 546 del 1992, che fa comunque salvo quanto disposto dall'art. 17 in tema di consegna a mani proprie.

L'ufficiale giudiziario può (e se espressamente richiesto dalla parte e la notifica deve eseguirsi nel comune dove ha l'ufficio, deve) procedere alla notifica personalmente, ma può anche avvalersi del servizio postale mediante spedizione dell'atto con raccomandata con avviso di ricevimento.

E' quanto prevede l'art. 1 della legge n. 890 del 1982.

Esaminiamo i diversi esiti di questo tipo di notificazione.

Rifiuto del destinatario dell'atto a ricevere la copia del ricorso.

Il secondo comma dell'art. 138 cod. proc. civ. prevede che "Se il destinatario rifiuta di ricevere la copia, l'ufficiale giudiziario ne dà atto nella relazione e la notificazione si considera fatta in mani proprie".

In questo caso «la consegna è una mera "ficio iuris"» e «la cosiddetta relata può essere formata subito dopo, in un luogo diverso da quello in cui si è concluso il procedimento notificatorio e anche in assenza della parte, senza che ciò comporti alcuna violazione dell'art. 2699 cod. civ. e senza che ne consegua alcuna invalidità, attesa l'autonomia tra la notificazione e la relativa certificazione» (Cass. n. 26175 del 2014).

Nel caso di notificazione a mezzo del servizio postale, è l'art. 7, comma 4, della legge n. 890 del 1982 a recare le modalità cui deve attenersi l'ufficiale postale in caso di rifiuto del plico da parte del destinatario.

Assenza del destinatario

E' quella che si verifica quando il destinatario della notifica non viene trovato nel luogo di residenza, dimora o domicilio.

In tal caso, l'art. 139 cod. proc. civ. e, in senso analogo, l'art. 7 della legge n. 890 del 1982, prevedono che la notifica sia fatta a:

- persona di famiglia;
- addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda;
- in mancanza di queste, al portiere;
- in mancanza anche del portiere, ad un vicino di casa che accetti di ricevere il plico.

L'ufficiale giudiziario in questi ultimi due casi deve inviare al destinatario dell'atto la c.d. raccomandata informativa.

Ad analogo adempimento deve procedere l'ufficiale postale nel caso in cui l'ufficiale giudiziario faccia ricorso alla notifica a mezzo posta.

Lo prevede l'art. 7 della legge n. 890 del 1982, nella versione attualmente vigente.

Al riguardo va però precisato che:

- originariamente tale disposizione (entrata in vigore il 19/12/1982) non imponeva tale adempimento all'ufficiale postale;
- successivamente, l'art. 36 del d.l. 248 del 2007, convertito con modificazioni dalla legge n. 31 del 2008, ha introdotto nell'art. 7 della legge n. 890 del 1982 il comma 6, prevedendo, con decorrenza dal 1° marzo del 2008, l'invio della raccomandata informativa nel caso di consegna del plico a persona diversa dal destinatario;
- ancora successivamente, il comma 461 dell'art. 1 della legge n. 205 del 2017, entrato in vigore il 1° gennaio 2018, modificando il citato art. 7, ha soppresso tale adempimento;
- da ultimo, l'art. 1, comma 813, lett. c), della legge n. 145 del 2018 ha reintrodotto, con decorrenza dal 1° gennaio 2019, l'obbligo da parte dell'ufficiale postale dell'invio della raccomandata informativa.

Pertanto, l'invio della raccomandata informativa da parte dell'ufficiale postale:

- dal 19/12/1982 al 29/02/2008 non era previsto;
- dal 01/03/2008 al 31/12/2017 era previsto;
- dal 01/01/2018 al 31/12/2018 non era previsto;
- dal 01/01/2019 è previsto.

Questioni

E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 l. n. 890 del 1982, in relazione agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui non richiede, per il perfezionamento della notifica a mezzo posta effettuata mediante consegna dell'atto a persona diversa dal destinatario, la "ricezione" della raccomandata cd. informativa, come invece previsto nel caso di notifica a persone irreperibili ex artt. 140 c.p.c. ed 8, comma 2, l. n. 890 del 1982, atteso che la mancata estensione alla notifica, eseguita ai sensi del citato art. 7, degli interventi additivi richiesti dalla Corte costituzionale (sent. n. 3 del 2010), al fine di equiparare i procedimenti notificatori di cui agli artt. 140 c.p.c. ed 8, comma 2, l. n. 890 del 1982, trova ragione nella evidente diversità fenomenica contemplata dalle norme in comparazione - nell'un caso essendo stata eseguita la consegna dell'atto a persona abilitata e riceverlo, nell'altro difettando del tutto la materiale consegna dell'atto notificando - cui consegue la diversità degli adempimenti necessari al perfezionamento delle rispettive fattispecie notificatorie, nella prima ipotesi costituiti dalla sola "spedizione" della raccomandata, nell'altra occorrendo un "quid pluris" inteso a compensare il maggior deficit di conoscibilità, costituito dalla effettiva ricezione della raccomandata,

ovvero, in assenza di ricezione, dal decorso di dieci giorni dalla data di spedizione della raccomandata con avviso di ricevimento.
(Cass. n. 14722 del 2018; in termini Cass. n. 6345 del 2013)

Irreperibilità c.d. relativa

E' l'ipotesi disciplinata dall'art. 140 c.p.c.

Quando l'ufficiale notificatore non rinviene il destinatario dell'atto nella residenza, dimora o domicilio, né vi rinviene alcuna delle persone indicate nell'art. 139 c.p.c., ricorre la c.d. irreperibilità relativa, cui è equiparato il caso di incapacità o di rifiuto delle predette persone a riceverci il piego.

L'ufficiale giudiziario deve:

- depositare l'atto presso la casa comunale;
- affiggere l'avviso di deposito, in busta chiusa, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda;
- inviare al destinatario la c.d. raccomandata informativa.

Di tali attività deve essere dato atto nella relata di notifica o nell'avviso di ricevimento della raccomandata postale a pena di nullità della notifica comunque sanabile per il raggiungimento dello scopo della stessa.

Sulla notifica ex art. 140 c.p.c. è intervenuta la Corte costituzionale con la sentenza n. 3 del 2010 dichiarativa dell'illegittimità costituzionale di tale disposizione nella parte in cui prevedeva che la notifica si perfezionava per il destinatario dell'atto con la spedizione della raccomandata informativa e non con la ricezione della stessa.

L'attività dell'ufficiale postale è invece disciplinata dall'art. 8 della legge n. 890 del 1982, che si differenzia da quella dell'ufficiale giudiziario in quanto l'atto, anziché presso la casa comunale, va depositato presso il punto di deposito postale più vicino al destinatario.

Anche l'art. 8, al pari del precedente art. 7, ha subito diverse modifiche nel corso del tempo.

Infatti:

- originariamente tale disposizione (entrata in vigore il 19/12/1982) non prevedeva l'invio al destinatario della raccomandata informativa, ma solo il rilascio di un avviso affisso alla porta o immesso in cassetta;
- successivamente è intervenuta la Corte costituzionale che con la sentenza n. 346 del 1998 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, secondo comma, della legge 20 novembre 1982, n. 890 «nella parte in cui non prevede che, in caso di rifiuto di ricevere il piego o di firmare il registro di consegna da parte delle persone abilitate alla ricezione ovvero in caso di mancato recapito per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone sopra menzionate, del compimento delle formalità descritte e del

deposito del piego sia data notizia al destinatario medesimo con raccomandata con avviso di ricevimento»;

– è quindi intervenuto il legislatore che con l'art. 2, comma quarto, lettera c), n. 1, del d.l. n. 35 del 2005, convertito con modificazioni dalla legge n. 80 del 2005, ha integralmente sostituito i commi 2, 3 e 4 dell'art. 8, introducendo, anche per le notifiche postali, l'obbligo di comunicazione, al destinatario, a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno, del deposito dell'atto e delle formalità eseguite.

Al riguardo si segnala la sentenza della Corte di cassazione n. 6089 del 2020.

Questioni

Il compimento delle formalità previste dall'art. 140 cod. proc. civ. deve risultare dalla relazione di notificazione che, sotto questo aspetto, dando atto di operazioni compiute dallo stesso ufficiale giudiziario, fa fede sino a querela di falso (Cass. n. 4844 del 1993 e recentemente Cass. n. 25351 del 2020).

L'omissione di uno degli adempimenti previsti dall'art. 140 c.p.c. comporta la nullità della notifica, sanabile per raggiungimento dello scopo, ai sensi dell'art. 156 c.p.c. (Cass. n. 31724 del 2019), se la parte si costituisce in giudizio, ma anche se il destinatario abbia comunque regolarmente ricevuto la raccomandata di conferma del deposito del piego nell'ufficio postale (Cass. n. 11713 del 2011; n. 19772 del 2015).

La notifica ex art. 140 c.p.c. si perfeziona per il destinatario col ricevimento della raccomandata informativa (Corte cost., sent. n. 3 del 2010), che rende conoscibile l'atto, essendo necessario il decorso dei dieci giorni dalla spedizione della raccomandata solo nel caso in cui questa non sia stata ricevuta (Cass. n. 19772 del 2015).

Le notifiche "ex" art. 140 c.p.c. presentano un regime che si discosta da quello di cui all'art. 8, comma 4, l. n. 890 del 1982, atteso che, mentre le notificazioni a mezzo del servizio postale si perfezionano decorsi dieci giorni dalla spedizione della raccomandata o al momento del ritiro del piego contenente l'atto da notificare, ove anteriore, viceversa, l'art. 140 c.p.c., all'esito della sentenza n. 3 del 2010 della Corte costituzionale, fa esplicitamente coincidere tale momento con il ricevimento della raccomandata informativa, reputato idoneo a realizzare, non l'effettiva conoscenza, ma la conoscibilità del deposito dell'atto presso la casa comunale e a porre il destinatario in condizione di ottenere la consegna e di predisporre le proprie difese nel rispetto dei termini eventualmente pendenti per la reazione giudiziale. Tale difformità non si espone a dubbi di legittimità costituzionale, posto che non è predicabile un dovere del legislatore ordinario di uniformare il trattamento processuale di situazioni assimilabili, essendo consentita una diversa conformazione degli istituti

processuali a condizione che non siano lesi i diritti di difesa (Cass. n. 6089 del 2020)

Cass., ord. interlocutoria n. 21714 del 2020

La Sezione 5^a della Corte, ravvisando un contrasto giurisprudenziale in materia, ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite sulla questione se, anche nell'ipotesi di notifica a mezzo posta ex art. 8 della legge n. 890 del 1982, ai fini della regolarità della stessa sia necessaria o meno la prova della ricezione da parte del destinatario della c.d. raccomandata informativa.

Irreperibilità assoluta

E' l'ipotesi disciplinata dall'art. 143 cod. proc. civ., di notificazione «a persona di residenza, dimora e domicilio sconosciuti».

L'art. 143 cod. proc. civ. si applica nei casi di irreperibilità oggettiva, ovvero di impossibilità di individuare il luogo di residenza, domicilio o dimora del notificando, nonostante l'esperienza di indagini suggerite nei singoli casi dall'ordinaria diligenza (Cass. n. 18595 del 2014).

L'ordinaria diligenza deve essere valutata in relazione a parametri di normalità e buona fede secondo la regola generale dell'art 1147 c.c. Ne consegue l'adeguatezza delle ricerche svolte in quelle direzioni (uffici anagrafici, ultima residenza conosciuta) in cui è ragionevole ritenere, secondo una presunzione fondata sulle ordinarie manifestazioni della cura che ciascuno ha dei propri affari ed interessi, siano reperibili informazioni lasciate dallo stesso soggetto interessato, per consentire ai terzi di conoscere l'attuale suo domicilio, residenza o dimora (Cass. n. 19012 del 2017)

Ad esempio, nel caso di trasferimento all'estero, ove si abbia conoscenza dello Stato estero di trasferimento, occorre che siano richieste notizie all'ufficio consolare (Cass. n. 17307 del 2015).

Il ricorso alle formalità di notificazione di cui all'art. 143 c.p.c., per le persone irreperibili, non può essere affidato alle mere risultanze di una certificazione anagrafica, ma presuppone sempre e comunque che, nel luogo di ultima residenza nota, siano compiute effettive ricerche e che di esse l'ufficiale giudiziario dia espresso conto (Cass. n. 24107 del 2016), dovendo ritenersi, in difetto, la nullità della notificazione, con il conseguente obbligo per il giudice di disporre il rinnovo ai sensi dell'art. 291 c.p.c., previa fissazione di apposito termine perentorio (Cass. n. 8638 del 2017).

La notificazione a mezzo PEC

L'art. 149-bis cod. proc. civ. (introdotta dal d.l. n. 193 del 2009, convertito con modificazioni dalla legge n. 24 del 2010) consente all'ufficiale giudiziario di procedere alla notifica degli atti mediante trasmissione all'indirizzo PEC del destinatario risultante da pubblici elenchi o comunque accessibili alle pubbliche amministrazioni.

La notifica si ritiene perfezionata al momento in cui il gestore di posta elettronica rende disponibile il documento informatico nella casella PEC del destinatario, generando la relativa ricevuta.

Va ricordato il principio, affermato dalle Sezioni Unite, per cui l'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità se la consegna telematica ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell'atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale (Cass. Sez. U. 18 aprile 2016, n. 7665; conf. Cass. 20625 del 2017)

Una specifica disposizione è rinvenibile nel processo tributario.

Originariamente era prevista la sola possibilità di effettuare le "comunicazioni" ma non le notifiche a mezzo PEC dal comma 3-bis dell'art. 16, introdotto dall'art. 39, comma 8, lett. a), n. 2, del d.l. n. 98 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 111 del 2011, anche nei confronti dei privati che stavano in giudizio personalmente ex art. 12 della legge sul processo, che avessero indicato un indirizzo PEC.

La materia risulta oggi ridefinita, a seguito dell'entrata in vigore del d. lgs. 24 settembre 2015, n. 156 di revisione, tra l'altro, della disciplina del contenzioso tributario.

Abrogato il comma 1 bis dell'art. 16, è stato aggiunto, infatti, l'art. 16-bis al d.lgs. n. 546/1992, il cui attuale 3° comma prevede che «le notificazioni tra le parti e i depositi presso la competente Commissione tributaria possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163 e dei relativi decreti di attuazione».

L'art. 3, comma 3 del d.m. n. 163/2013 ha demandato a successivi decreti del Ministero dell'economia e delle finanze d'individuare le regole tecnico-operative per le operazioni relative all'abilitazione al S.I.Gi.T. (Sistema informativo della giustizia tributaria), alla costituzione in giudizio mediante deposito, alla comunicazione e alla notificazione, alla consultazione e al rilascio di copie del fascicolo informatico, all'assegnazione dei ricorsi e all'accesso dei soggetti di cui al comma 2 del suddetto articolo, nonché alla redazione e deposito delle sentenze, dei decreti e delle ordinanze. Il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 4 agosto 2015 ha quindi previsto, in attuazione della

disposizione dell'art. 3, comma 3 del d.m. n. 163/2013, le specifiche tecniche volte alla disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario.

Ne deriva, dal sistema normativo così ricostruito, che le notifiche a mezzo posta elettronica certificata nel processo tributario sono consentite laddove è operativa la disciplina del c.d. processo tributario telematico.

Al riguardo va precisato che, in deroga alla generale previsione di entrata in vigore della riforma di cui al d.lgs. n.156 del 2015 del contenzioso tributario, fissata al 1° gennaio 2016 dal comma 1 dell'art. 12 dello stesso decreto, il comma 3 del medesimo articolo 12 prevede che le «Le disposizioni contenute nel comma 3 dell'art. 16-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 [...] si applicano con decorrenza e modalità previste dai decreti di cui all'art. 3, comma 3, del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163».

L'art. 16 del d.m. 4 agosto 2015, emanato, come si è detto, in attuazione dell'art. 3 comma 3 del d.m. n. 163/2013, ha previsto l'entrata in vigore delle disposizioni relative al processo tributario telematico in via sperimentale per i ricorsi dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali dell'Umbria e della Toscana a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di 90 giorni dalla pubblicazione dello stesso d.m. 4 agosto 2015, vale a dire dal 1° dicembre 2015 (cfr. anche circolare 29 dicembre 2015, n. 38/E, par. 1.6).

(così in Cass. n. 17941 del 2016)

Successivamente, con decreto del Direttore generale delle finanze del 14 dicembre 2016, il processo tributario telematico è entrato in vigore in diverse regioni secondo varie scadenze (Commissioni tributarie di primo e secondo grado presenti nelle province autonome di Trento e Bolzano nonché Commissioni tributarie provinciali e regionali presenti nelle Regioni Basilicata, Calabria, Campania, Friuli-Venezia Giulia, Lazio, Lombardia, Marche, Puglia, Sardegna, Sicilia, Val D'Aosta).

Con la modifica apportata all'art. 16–bis della legge sul processo dall'art. 16 del d.l. 23.10.2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge n. 136 del 2018, il processo tributario telematico è divenuto obbligatorio.

Il comma 5 del citato d.l. convertito prevede che le disposizioni sul processo telematico si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019.

Il comma 2 dell'art. 16 del d.l. introduce una norma di interpretazione autentica del comma 3 dell'art. 16–bis della legge sul processo nel testo vigente antecedentemente alla modifica apportata dal predetto d.l., prevedendo che lo stesso «si interpreta nel senso che le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio la modalità prevista dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dai

relativi decreti attuativi, indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonché dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche».

Questioni

Nel processo tributario le notifiche a mezzo posta elettronica certificata sono consentite solo laddove è operativa la disciplina del cosiddetto processo tributario telematico; in particolare, ai sensi dell'art. 16-bis, comma 3, D.Lgs. n. 546 del 1992, le notifiche tramite pec degli atti del processo tributario sono previste in via sperimentale solo a decorrere dal 1° dicembre 2015 esclusivamente dinanzi alle commissioni tributarie della Toscana e dell'Umbria. Al di fuori delle ipotesi consentite, ed ovviamente prima dell'introduzione dell'obbligatorietà del processo tributario telematico, la notificazione deve ritenersi giuridicamente inesistente e, in quanto tale, non sanabile» (Cass. n. 9430 del 2018, nonché Cass. n. 18321 del 2017 e n. 17941 del 2016 contenenti un'articolata ricostruzione di tutto il sistema normativo di riferimento).

Luogo delle notificazioni

I luoghi ove effettuare la notificazione del ricorso sono indicati nell'art. 17 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Fatta salva la consegna a mani che, come si è detto, è valida in ogni caso, la notifica del ricorso dev'essere effettuata presso il domicilio eletto dalla parte e, in mancanza di questo, presso la residenza o la sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio.

Deve escludersi che la norma prescriva un tassativo ordine di successione di questi ultimi due luoghi, anziché un concorso alternativo degli stessi (Cass. n. 34252 del 2019).

Ovviamente le questioni che sono sorte nella pratica in relazione al luogo delle notificazioni sono venute via via scemando con l'introduzione del processo tributario telematico e del conseguente obbligo dell'utilizzo della PEC.

Pare evidente che il contribuente che intende impugnare un atto impositivo o un provvedimento di rigetto di un'istanza di rimborso non può che notificare il ricorso all'ente impositore presso la sede della stessa.

La norma in esame prevede:

- l'ultrattività ("per i successivi gradi di giudizio") dell'elezione di domicilio effettuata dalla parte (comma 2);
- la segreteria della Commissione tributaria come luogo residuale per le notifiche, in caso di mancanza dell'indicazione negli atti processuali (comma 3).

Questioni

Per quel che attiene alle Agenzie delle entrate, la notifica può essere effettuata alternativamente, tanto presso la sede centrale dell'Agenzia delle Entrate, quanto presso i suoi uffici periferici, considerati sia il carattere unitario dell'Ufficio, sia il principio di effettività della tutela giurisdizionale, che impone di ridurre al massimo le ipotesi di inammissibilità, sia il carattere impugnatorio del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte necessaria all'organo che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato (Cass. n. 27976 del 2020).

In grado di appello, la notifica va fatta presso il professionista che ha assistito la parte se quest'ultimo vi ha eletto domicilio, ricordandosi che l'elezione del domicilio presso il difensore ha la mera funzione di individuare la sede dello studio, sicché è onere del notificante accertare, a prescindere dalla comunicazione del mutamento di indirizzo da parte del difensore, quale ne sia l'effettiva ubicazione, anche mediante riscontro delle risultanze dell'albo di iscrizione; pertanto è valida la notifica (nella specie di atto di appello andata a buon fine) effettuata presso lo studio, pur situato in indirizzo diverso da quello originariamente indicato ed eletto (Cass. 29507 del 2020).

In giurisprudenza si distingue tra domicilio "autonomamente" eletto dalla parte e quello eletto presso lo studio del proprio difensore, sicché solo per il primo caso vi è l'obbligo della parte di comunicare l'eventuale variazione che, ai sensi dell'art. 17, comma 1, ha effetto soltanto dal decimo giorno successivo alla comunicazione e alla notificazione (Cass. n. 28712 del 2017).

In ipotesi di difformità tra il domicilio indicato nell'atto processuale e quello indicato nella procura, prevale il primo, rappresentando l'elezione di domicilio un atto distinto dal conferimento della procura (Cass. n. 27050 del 2017).

In tema di notificazione degli atti di impugnazione nel processo tributario, per il ricorso per cassazione trova applicazione la regola generale enunciata dall'art. 330 c.p.c., mentre per l'appello opera la disciplina speciale dettata dall'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Cass. n. 14549 del 2018)

Nel processo tributario, la notifica dell'atto di appello effettuata alla parte personalmente e non al suo procuratore nel domicilio dichiarato o eletto, produce non l'inesistenza ma la nullità della notifica stessa, della quale deve essere disposta "ex officio" la rinnovazione ai sensi dell'art. 291

cod. proc. civ., salvo che la parte intimata non si sia costituita in giudizio; ipotesi nella quale la nullità deve ritenersi sanata "ex tunc" secondo il principio generale dettato dall'art. 156, secondo comma, cod. proc. civ." (Cass. n. 2707 del 2014; n. 8426 del 2017).

Tale principio si applica anche in caso di mancanza di elezione di domicilio presso il procuratore della parte.

In questo caso la notifica va effettuata nella residenza dichiarata dal contribuente, e quella eventualmente effettuata presso il difensore non domiciliatario è una notifica nulla (e non inesistente), sicché è sanata dalla costituzione in giudizio mentre, in mancanza, il giudice deve disporre la rinnovazione della notifica ai sensi dell'art. 291 cod. proc. civ. (Cass. n. 4233 del 2017; conf. Cass. n. 15630 del 2019)

Termini

I termini di impugnazione degli atti tributari sono indicati nell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Poiché i termini per impugnare sono perentori, la tardiva proposizione del ricorso determina l'inammissibilità dello stesso, che è vizio rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio (Cass. n. 17363 del 2020).

Ai fini del decorso dei termini di impugnazione bisogna considerare che, ai sensi dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992, «per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione», con la conseguenza che «il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica».

Analoga sospensione si ha nell'ipotesi in cui il contribuente formuli istanza di accertamento con adesione, di cui al d.lgs. n. 217 del 1997, che, a mente dell'art. 6, comma 3, comporta la sospensione dei termini di impugnazione per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente.

Sempre ai fini del decorso dei termini di impugnazione occorre distinguere tra:

- atti impositivi e/o esecutivi
- atti di rifiuto tacito delle istanze presentate dal contribuente.

Atti impositivi e/o esecutivi, rifiuto di rimborso

Gli atti di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, tra cui:

- gli atti di accertamento solo impositivi,
- gli atti imposable (che sono quelli che, ai sensi dall'art. 29 del d.l. n. 78 del 2010, convertito con modificazioni dalla legge n. 122 del 2010 –

sono emessi a partire dal 1° ottobre 2011 e devono contenere l'intimazione ad adempiere entro il termine di presentazione del ricorso),
– gli atti della procedura esecutiva tributaria, quali la cartella di pagamento, l'intimazione ad adempiere, la comunicazione di iscrizione ipotecaria, l'iscrizione ipotecaria, il fermo amministrativo,
– il provvedimento espresso con cui l'ente impositore rifiuta il rimborso dei tributi (ma anche delle sanzioni, degli interessi e degli accessori pagati ma che il contribuente ritiene non dovuti),
devono essere impugnati nel termine di 60 giorni decorrente dalla loro notificazione.

Rifiuto tacito

Il silenzio serbato dall'amministrazione finanziaria avverso istanze di rimborso del contribuente è impugnabile sempre nel termine di 60 giorni che però decorre dal novantesimo giorno successivo alla data di presentazione della domanda del contribuente, che a sua volta va presentata nei termini (decadenziali) previsti dalle singole leggi di imposta e fin quando il diritto alla restituzione non sia prescritto (art. 21, comma 1).

In mancanza di una disposizione specifica che fissi un termine decadenziale per la presentazione della domanda di restituzione, il termine è di 2 anni dal pagamento dell'importo non dovuto o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (art. 21, comma 2).

Atti non indicati nell'art. 19

In tema di contenzioso tributario, la natura tassativa dell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preclude al contribuente la facoltà di impugnare anche quelli che, esplicitandone le concrete ragioni fattuali e giuridiche, portino a sua conoscenza una ben individuata pretesa tributaria, senza che però il suo mancato esercizio determini la non impugnabilità della medesima pretesa successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dal citato art. 19. (Cass. n. 1230 del 2020).

In buona sostanza, tra gli atti impugnabili vanno ricompresi gli atti atipici o con "nomen iuris" diversi da quelli indicati, che però producono gli stessi effetti giuridici, ed anche gli atti prodromici degli atti impositivi (Cass. n. 2144 del 2020).

Si è inoltre precisato che l'impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale, tuttavia, abbia natura di atto impositivo, è una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo (Cass. n. 14675 del 2016; n. 26129 del 2017).

Un esempio è l'impugnabilità della cartella di pagamento emessa sulla base delle fatture del gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani per il pagamento della TIA – Tariffa di Igiene Ambientale (Cass. n. 14675 del 2016);

Quindi, sono stati ritenuti impugnabili:

- l'atto di diniego parziale di estinzione di tributi iscritti a ruolo (Cass. n. 2144 del 2020)
- la diffida di pagamento (Cass. n. 11471 del 2018)
- il preavviso di iscrizione ipotecaria (Cass. n. 26129 del 2017)
- le fatture TIA, ovvero quelle emesse dal gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani per il pagamento della Tariffa di Igiene Ambientale (Cass. n. 14675 del 2016);
- il provvedimento di rigetto dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società di comodo di cui alla legge n. 724 del 1994 (Cass. n.);
- il provvedimento di rigetto dell'interpello disapplicativo di norme antielusive, ex art. 37 bis, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973, ora art. 10 bis della legge n. 212 del 2000 (Cass. n. 23469 del 2017; n. 18604 del 2019; n. 32425 del 2019);
- il diniego di dare corso alla procedura amichevole, prevista dalla Convenzione europea di arbitrato del 23 luglio 1990, ratificata con legge 22 marzo 1993, n. 99, conclusa per risolvere i casi di doppia imposizione internazionale economica, connessi al settore tributario (Cass., Sez. U., n. 12759 del 2015).

Questioni

L'estratto di ruolo non è autonomamente impugnabile, in quanto atto interno all'amministrazione ed improduttivo di effetti nella sfera del destinatario, il quale ha l'onere di impugnare la cartella cui esso si riferisce, con le forme e nei termini di legge, salvo il caso in cui la cartella non sia stata notificata ed il contribuente sia venuto a conoscenza dell'iscrizione a ruolo mediante il rilascio dell'estratto da parte dell'agente della riscossione (Cass. n. 5443 del 2019 e n. 22507 del 2019).

In questo caso spetterà al contribuente fornire la prova del momento in cui è venuto a conoscenza del ruolo ai fini della verifica del rispetto dei termini di impugnazione (Cass. n. 23076 del 2019).

In materia di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace

esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poiché tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria spetterà al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che, nel primo caso, dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi), nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa (Cass. n. 1144 del 2018)

Nel processo tributario qualora dopo la formazione del cd. silenzio-rifiuto impugnato da parte del contribuente l'Amministrazione finanziaria emani un provvedimento espresso di diniego, la proposizione del ricorso contro lo stesso non determina l'improcedibilità del primo giudizio, non essendo previsto in tale processo l'istituto dei motivi aggiunti (Cass. n. 26376 del 2018).

Diversamente accade nell'ipotesi in cui il contribuente, che ha impugnato il silenzio rifiuto dell'amministrazione finanziaria, non impugni anche il sopravvenuto provvedimento esplicito di rigetto, anche solo parziale, dell'istanza di rimborso (Cass. n. 9842 del 2018; n. 5065 del 2015; n. 12791 del 2014). In tal caso il ricorso va dichiarato inammissibile per difetto di interesse.

La legittimazione passiva

La legittimazione passiva nei giudizi di primo grado appartiene all'ente titolare del credito tributario e, in caso di impugnazione di un atto dell'esecuzione tributaria, spetta all'agente della riscossione, oggi Agenzia delle entrate – Riscossione, ogni qual volta vengano dedotti vizi relativi all'atto di esecuzione (pensiamo alla cartella di pagamento). Abbiamo già fatto un elenco, esaminando l'art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992, di chi può essere parte del processo tributario.

Pare opportuno precisare che la legittimazione processuale degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate trova fondamento nelle norme del

"regolamento di amministrazione" n. 4 del 2000, adottato ai sensi dell'art. 66 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300 (Cass. n. 27570 del 2018).

Al riguardo va detto che è oramai consolidato l'orientamento, inaugurato dalla pronuncia delle Sezioni Unite n. 16412 del 25/07/2007, secondo il quale il contribuente che impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario della riscossione per motivi che attengono alla mancata notificazione, ovvero anche alla invalidità degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'ente impositore quanto del concessionario, senza che sia tra i due soggetti configurabile alcun litisconsorzio necessario. In entrambi i casi, la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, il quale, in presenza di contestazioni involgenti il merito della pretesa impositiva, ha l'onere di chiamare in giudizio il predetto ente, ex art. 39 d.lgs. n. 112 del 1999, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile un litisconsorzio necessario (cfr. Cass. n. 9762 del 2014; n. 8370 del 2015, n. 10528 del 2017, n. 8295 del 2018, non massimata).

Il concessionario, dunque, ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992, è parte quando oggetto della controversia è l'impugnazione di atti viziati da errori ad esso direttamente imputabili, nel caso - cioè - di vizi propri della cartella di pagamento e dell'avviso di mora. In tale ipotesi l'atto va impugnato chiamando in causa esclusivamente il concessionario, al quale è direttamente ascrivibile il vizio dell'atto, non essendo configurabile un litisconsorzio necessario con l'ente impositore (cfr. Cass. n. 5832 del 2011 richiamata anche Cass. n. 22729 del 2016).

E' stato soggiunto che la tardività della notificazione della cartella non costituisce vizio proprio di questa, tale da legittimare in via esclusiva il concessionario a contraddire nel relativo giudizio, sicché la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario; nell'ipotesi in cui il concessionario fosse stato fatto destinatario dell'impugnazione, sarebbe stato onere di quest'ultimo chiamare in giudizio l'ente titolare del credito, laddove non volesse rispondere all'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario (ex plurimis, n. 22939 del 30/10/2007, n. 14032 del 27/06/2011, n. 10019 del 24/04/2018).

Così in Cass. n. 2480 del 2020

In buona sostanza, se il contribuente impugna la cartella di pagamento deducendo l'omessa notifica del prodromico atto impositivo o contestando il credito erariale ma non deduce vizi specifici della cartella, la legittimazione spetta all'Agenzia delle entrate ma il contribuente può

agire in giudizio anche nei confronti della sola Agenzia delle entrate – Riscossione la quale, non essendo configurabile un litisconsorzio necessario, è tenuta a chiamare in giudizio l'ente impositore.

Lo prevede espressamente l'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, secondo cui «Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite».

Deve escludersi la configurabilità di un litisconsorzio necessario qualora il giudizio sia stato promosso nei confronti del concessionario, non assumendo alcun rilievo, a tal fine, la circostanza che la domanda abbia ad oggetto l'esistenza del credito, anziché la regolarità o la validità degli atti esecutivi, dal momento che l'eventuale difetto del potere di agire o resistere in ordine all'accertamento del credito non determina la necessità di procedere all'integrazione del contraddittorio nei confronti del soggetto che ne risulti effettivamente titolare, ma comporta esclusivamente l'insorgenza di una questione di legittimazione, per la cui soluzione non è indispensabile la partecipazione al giudizio dell'ente creditore (Cass. n. 16685 del 2019, in motivazione).

Il dovere del concessionario del servizio di riscossione di chiamare in causa l'ente impositore ha natura di "litis denunciatio" sicché non è a tal fine necessaria alcuna autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria.

D'altro canto, la richiesta di autorizzazione alla chiamata in causa dell'ente impositore va ricondotta all'art. 106 cod. proc. civ., con la conseguenza che la mancata autorizzazione costituisce oggetto di una valutazione discrezionale del giudice di primo grado, incensurabile in sede d'impugnazione (cfr. ex plurimis, Cass., Sez. lav., 4 dicembre 2014, n. 25676; Cass., Sez. I, 28 marzo 2014, n. 7406; Cass., Sez. II, 19 gennaio 2006, n. 984; Cass. 9016/2016).

Litisconsorzio necessario

Il litisconsorzio nel giudizio tributario è disciplinato dall'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992.

In tali casi, se il ricorso non è proposto da tutti i litisconsorti o nei loro confronti, spetta al giudice ordinare l'integrazione fissando un termine perentorio che, ove non rispettato, determina l'estinzione del giudizio ex art. 45, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992

Ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario nei casi di rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone, delle associazioni e di quelle dei singoli soci e associati, nel caso di imposte di registro, ipotecarie e catastali nonché di imposte comunali sugli immobili in proprietà.

Il ricorso introduttivo del giudizio

Ai sensi dell'art. 18, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, l'atto processuale con cui si introduce il processo dinanzi alle Commissioni tributarie, sia di primo che di secondo grado, è il ricorso anche se non è assolutamente richiesto l'indicazione sull'atto né costituisce motivo di inammissibilità l'indicazione di un diverso *nomen* (atto di impugnazione, citazione, ecc.).

D'altro canto l'indicazione che si tratta di ricorso, non è tra gli elementi essenziali dello stesso, elencati al comma 2 della citata disposizione.

Questi sono:

- la Commissione tributaria cui è diretto;
- il nome del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;
- l'ufficio nei cui confronti è proposto;
- l'atto impugnato;
- l'oggetto della domanda;
- i motivi.

Inoltre, a norma dell'art. 18, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore, con specificazione della categoria di appartenenza, di cui all'art. 12, e dell'atto di incarico, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente dalla parte (se la causa è di valore inferiore a 3.000,00 euro o, per quelli di valore superiore, se abbia la relativa qualifica), nonché dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore.

Il comma 4 della disposizione in esame prevede espressamente che, ad eccezione dell'indicazione relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata del ricorrente, la mancanza anche di uno solo degli elementi indicati al comma 3 causa l'inammissibilità del ricorso.

Nel qual caso il processo si chiude con una pronuncia "in rito", che preclude l'esame nel merito della causa.

Verifiche del giudice

L'esame del ricorso introduttivo da parte del giudice comprende la verifica della sussistenza dei requisiti formali e sostanziali indicati nell'art. 18 del d.lgs. n. 546 del 1992 e, quindi la verifica:

- della regolare costituzione in giudizio del ricorrente;
- della regolarità della notifica del ricorso;
- della propria competenza;
- della legittimazione processuale del ricorrente;
- della regolarità della procura al difensore o la sussistenza dei presupposti per la difesa personale del ricorrente;

- della sottoscrizione dell'atto;
- dell'indicazione dell'Ufficio e della legittimazione passiva di questo desunta dall'atto impugnato;
- dell'integrità del contraddittorio;
- dell'indicazione dell'oggetto della domanda (il c.d. *petitum*);
- dei motivi del ricorso (la c.d. *causa petendi*).

La costituzione in giudizio, la competenza della Commissione adita e l'integrità del contraddittorio sono argomenti oggetto di altra relazione e pertanto si rinvia a quella.

Fra gli elementi che costituiscono il contenuto necessario del ricorso i più importanti sono certamente l'oggetto della domanda e i motivi.

Relativamente al primo (oggetto della domanda), si ricorda che l'indicazione dell'oggetto della domanda (*petitum immediato*) riflette la funzione del ricorso connessa alla *vocatio iudicis* e concretizza il principio della domanda cui correlativamente si collega il potere del ricorrente di determinare l'ambito del processo in funzione della decisione finale dato che il giudice è vincolato al principio processuale della «corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato».

Pertanto, la Commissione non potrà in nessun caso pronunciarsi su domande diverse da quelle avanzate dal ricorrente, perché in caso contrario la sentenza sarà nulla in quanto viziata da ultra-petizione, mentre l'assoluta incertezza di tale requisito determina l'inammissibilità del ricorso.

Deve però ricordarsi quanto detto in precedenza circa la natura di impugnazione–merito del processo tributario, sicché il giudice può annullare anche solo parzialmente l'atto impositivo mentre, ovviamente, non può emettere un provvedimento giudiziale che ponga a carico del contribuente un'imposizione più gravosa di quella pretesa dall'amministrazione finanziaria con l'atto impugnato.

Per quanto concerne il secondo requisito (motivi del ricorso), pare sufficiente ricordare che, per giurisprudenza costante, «il contenzioso tributario ha un oggetto rigidamente delimitato dai motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo dedotti col ricorso introduttivo, i quali costituiscono la "causa petendi" entro i cui confini si chiede l'annullamento dell'atto e la cui formulazione soggiace alla preclusione stabilita dall'art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992» (Cass. n. 19616 del 2018)

In pratica i motivi del ricorso sono quelli con cui il ricorrente deduce i profili di infondatezza della pretesa erariale, che delimitano l'oggetto

della causa e su cui la Commissione tributaria è chiamata a pronunciarsi.

Il ricorso può anche avere un contenuto eventuale.

Il ricorrente infatti può avanzare al giudice:

- a) istanza di sospensione dell'atto impugnato in presenza di «un danno grave ed irreparabile» per il ricorrente (art.47 d.lgs. n. 546 del 1992);
- b) istanza di trattazione in pubblica udienza (altrimenti la causa viene decisa in camera di consiglio senza la partecipazione delle parti) (art. 33 d.lgs. n. 546 del 1992)
- c) istanza di riunione dei ricorsi avverso più atti impositivi (se il ricorrente non ha optato per il ricorso cumulativo), che, comunque, può essere disposta d'ufficio dal presidente della Commissione (art. 29 d.lgs. n. 546 del 1992).

Il ricorso è sottoposto ad un preliminare vaglio di ammissibilità da parte del Presidente della Commissione tributaria.

E' quanto prevede l'art. 27 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Una volta scaduti i termini per la costituzione in giudizio, il Presidente, ove rilevi una «manifesta» causa di inammissibilità del ricorso, o di sospensione, interruzione ed estinzione dello stesso, lo dichiara con decreto, che, ai sensi dell'art. 28 del d.lgs. n. 546 del 1992, è reclamabile dinanzi alla Commissione, la quale decide con sentenza (se dichiara l'inammissibilità del ricorso o l'estinzione del processo) soggetta ai normali mezzi di impugnazione (appello e ricorso per cassazione).

Se, invece, revoca il decreto e dà disposizioni per la prosecuzione del giudizio, pronuncia ordinanza non impugnabile.

Passando all'esame dei casi di improcedibilità e di inammissibilità del ricorso, esclusi quelli che sono argomenti oggetto di altra relazione, sembra opportuno precisare che la tardiva costituzione in giudizio del ricorrente è causa di inammissibilità ex art. 22 d.lgs. n. 546 del 1992, mentre la mancanza di costituzione è causa di improcedibilità.

Improcedibilità del ricorso

E' prevista dall'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992

Nei casi di controversie di valore non superiore a 50.000,00 (per gli atti impositivi notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018, come previsto dall'art. 10 del d.l. n. 50 del 2017, convertito con modificazioni dalla legge n. 96 del 2017) e a 20.000,00 euro per gli atti notificati anteriormente a quella data (come originariamente previsto dal d.l. n. 98 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 111 del 2011, e dalla successiva modifica operata dal d.lgs. n. 156 del 2015), il ricorso produce gli effetti di un reclamo.

La disposizione in esame fissa il termine di 90 giorni per la conclusione della procedura con decorrenza dalla data di notifica del ricorso.

Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del predetto termine (a cui si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale) e, comunque, fino al riscontro negativo da parte dell'ente impositore.

In tal caso la Commissione, se rileva che il ricorrente si è costituito in giudizio, rileva l'improcedibilità del ricorso e rinvia la causa ad una udienza successiva alla scadenza di quel termine.

Con riferimento a tale disposizione, deve osservarsi che originariamente, nella versione introdotta dal d.l. n. 98 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 111 del 2011, il comma 2 dell'art. 17-bis prevedeva l'inammissibilità del ricorso ma la Corte Costituzionale ne ha dichiarato l'incostituzionalità con sentenza n. 98 del 2014 affermando che l'inammissibilità del ricorso, «comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l'art. 24 Cost.».

Inammissibilità del ricorso

Si è già detto che la mancanza anche di uno solo degli elementi indicati al comma 3 dell'art. 18 causa l'inammissibilità del ricorso.

Pare però opportuno ricordare che secondo un costante orientamento della Corte di cassazione, «alle norme processuali in genere, ed a quelle sul processo tributario in particolare» si deve dare «una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia che è istituzionalmente propria del processo, e, però, consenta, per quanto possibile, di limitare al massimo l'operatività di irragionevoli sanzioni di inammissibilità in danno delle parti che di quella garanzia dovrebbero giovare» (Cass., n. 18088 del 2004) e che al processo tributario, per effetto del generale rinvio operato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, sono applicabili le disposizioni di cui all'art. 156, comma 3, c.p.c., secondo cui «la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato» (Cass. n. 5924 del 2001, Cass. n. 28315 del 2005).

Questo vuol dire che anche nell'ipotesi in cui nel ricorso dovessero mancare alcuni degli elementi previsti dalla sopra citata disposizione, il giudice deve pur sempre verificare se essi siano comunque ricavabili dal corpo del ricorso.

Così, ad esempio, la mancata indicazione dell'atto impugnato va valutata con minor rigore atteso che l'inammissibilità *"si verifica solo se l'omissione è accompagnata dall'assoluta incertezza nell'individuazione dell'atto impugnato, essendo sufficiente la possibilità di giungere alla*

individuazione dell'atto solo indirettamente, attraverso un procedimento logico deduttivo sulla base di elementi di riferimento contenuti nell'intero contesto del ricorso e dei suoi antecedenti" (Comm. trib. centr., sez. XXV, dec. 17 gennaio 1991, n. 371).

Con riferimento alla sottoscrizione, il ricorso deve ritenersi ammissibile allorché la sottoscrizione del difensore del ricorrente, pur mancando in calce, sia apposta per certificare l'autenticità della firma di rilascio della procura alle liti, poiché in tal caso la firma del difensore ha lo scopo non solo di certificare l'autografia del mandato ma anche di sottoscrivere il ricorso e di assumerne, pertanto, la paternità (Cass. n. 20617 del 2019).

Sempre in tema di sottoscrizione del ricorso, si è affermato che «l'illeggibilità della sottoscrizione, da parte del ricorrente o del suo difensore, della copia del ricorso depositata presso la segreteria della commissione tributaria non ne determina l'inammissibilità, ma costituisce una mera irregolarità, atteso che il principio di effettività della tutela giurisdizionale impone d'interpretare in senso restrittivo le previsioni d'inammissibilità» (Cass. n. 16758 del 2016).

In tema di procura alle liti, si è affermato che «Il giudice tributario, ove la procura alle liti, le modalità di conferimento della quale seguono le regole generali dettate dall'art. 83 cp.c., manchi o sia invalida, prima di dichiarare l'inammissibilità del ricorso, a norma degli artt. 12, comma 5, e 18, commi 3 e 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 (avendo riguardo all'interpretazione data dalla sentenza della Corte costituzionale n. 189 del 2000), deve invitare la parte a regolarizzare la situazione, e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità» (Cass. n. 5426 del 2018).

Va invece dichiarato inammissibile il ricorso nel caso in cui il ricorrente si sia limitato ad affermare l'illegittimità dell'atto o del comportamento tenuto dall'ufficio senza esplicitarne le ragioni, o quando si sia limitato a formulare delle motivazioni assolutamente generiche o non abbia motivato le ragioni della domanda (cosiddetto ricorso meramente interruttivo – Cass. n. 8003 del 1990), ovvero quando si sia richiamato al contenuto di altro ricorso pendente davanti allo stesso giudice (cosiddetta motivazione *per relationem*).

Il ricorso va, inoltre, dichiarato inammissibile in tutti i casi in cui difetta l'interesse sostanziale del ricorrente.

Un'ipotesi è quella in cui il ricorrente impugni un atto consequenziale ad altro, precedentemente notificato e non impugnato, per vizi attinenti esclusivamente all'atto non impugnato (ad esempio, impugni la cartella

di pagamento deducendo vizi di un avviso di accertamento regolarmente notificato ma non impugnato, oppure l'estratto di ruolo riportante un credito erariale oggetto di una cartella di pagamento regolarmente notificata e non impugnata). In tali casi, la domanda è qualificabile come di accertamento negativo del credito erariale, che è appunto inammissibile.

Altra ipotesi di inammissibilità è quella che si verifica allorché, impugnato il silenzio rifiuto, l'amministrazione finanziaria emette un provvedimento espresso di diniego, anche parziale, non impugnato dal contribuente. In tal caso, la tacita accettazione del provvedimento emesso dall'amministrazione finanziaria rende inammissibile l'impugnazione del precedente silenzio rifiuto per difetto di interesse del ricorrente al suo annullamento.

IL RICORSO IN APPELLO

Le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale possono essere impuginate in appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale, nella cui circoscrizione ha sede la Commissione Provinciale che ha emesso la sentenza.

Anche l'appello si propone con **ricorso**.

Ai sensi dell'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, il giudizio in appello viene regolato dalle stesse disposizioni che disciplinano il giudizio di primo grado in quanto compatibili.

Valgono, pertanto, per l'appello le stesse considerazioni sopra svolte in relazione al ricorso di primo grado, specie per quanto riguarda i profili di inammissibilità, ovviamente tenendo conto delle particolarità del giudizio di appello, fermo restando la natura di impugnazione–merito del processo tributario e dei conseguenti poteri del giudice tributario.

Il **contenuto dell'appello** è regolato dall'art. 53 d.lgs. n. 546 del 1992.

L'appello incidentale è invece regolato dall'art. 54 della legge sul processo e si propone con le controdeduzioni.

Al riguardo deve ricordarsi che la giurisprudenza è unanime nel ritenere che per la proposizione dell'appello incidentale non occorrono formule sacramentali, essendo sufficiente che dal complesso delle deduzioni e delle conclusioni formulate dall'appellato in sede di costituzione risulti chiaramente la volontà di ottenere la riforma della decisione (Cass. n. 22652 del 2019).

L'**oggetto del giudizio di appello** è delimitato dall'atto di appello (principale ed incidentale) che deve individuare i capi della decisione di primo grado per i quali si intende ottenere un nuovo giudizio.

Non sono ammesse **domande ed eccezioni nuove**, salvo quelle rilevabili d'ufficio (art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992).

Per tale motivo, il *petitum* non potrà essere diverso o più ampio rispetto al ricorso di primo grado.

Quanto alle eccezioni, il divieto riguarda ovviamente le sole eccezioni in senso stretto, ossia quelle riservate in esclusiva alla parte e non rilevabili d'ufficio, mentre sono ovviamente ammesse le eccezioni in senso lato e le mere difese, anche se nuove.

Così, ad esempio, è eccezione in senso stretto quella di prescrizione, mentre non lo è (e quindi è proponibile in qualsiasi momento ed è rilevabile d'ufficio dal giudice) la controeccezione di interruzione della prescrizione (Cass., Sez. U, n. 10531 del 07/05/2013; Cass., Sez. U, n. 15661 del 27/07/2005; Cass. n. 6921 del 19/01/2011; Cass. n. 18602 del 05/08/2013).

Quanto alla **specificità dei motivi di impugnazione** (previsto dall'art. 53 d.lgs. n. 546 del 1992), la regola ovviamente vale sia per l'appello principale che per quello incidentale.

La giurisprudenza di legittimità è ormai consolidata nel ritenere ammissibile l'appello tributario che si limiti a riproporre i medesimi motivi del ricorso introduttivo senza evidenziare specificamente i capi della sentenza ritenuta errata.

L'indirizzo giurisprudenziale più restrittivo è stato ormai completamente superato da quello che non impone all'atto di appello, ai fini della sua ammissibilità, l'individuazione di motivi specifici, ritenendo così corretta anche la mera riproposizione delle doglianze sottoposte al giudice di primo grado.

E ciò in ragione del carattere devolutivo pieno, nel giudizio tributario, dell'appello, quale mezzo di gravame non limitato al controllo di vizi specifici, ma volto ad ottenere il riesame della causa nel merito (Cass. n. 30525 del 2018).

Al riguardo si è affermato che l'art. 53 non richiede una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, essendo sufficiente una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza.

È pertanto irrilevante che i motivi siano enunciati nella parte espositiva dell'atto ovvero separatamente, atteso che, non essendo imposti dalla norma rigidi formalismi, gli elementi idonei a rendere "specifici" i motivi d'appello possono essere ricavati, anche per implicito, purché in

maniera univoca, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (Cass. n. 30341 del 2019; in termini anche Cass. n. 15519 del 2020).

D'altro canto, la riproposizione dei medesimi motivi di impugnazione dell'atto impositivo dedotti con il ricorso introduttivo (dal contribuente) o delle ragioni di legittimità del proprio operato (dell'ente impositore), non condivisi dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci (Cass. n. 32954 del 2018).

Si è quindi affermato che «anche nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire ed a riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato già dedotte in primo grado, deve ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica richiesto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992 [...]» (Cass. n. 24641 del 2018).

La sentenza di appello può avere contenuto di merito, qualora sostituisce quella di primo grado, o contenuto processuale (pronuncia «in rito») nel caso in cui dichiari l'inammissibilità dell'appello, l'estinzione del giudizio o la rimessione della causa alla Commissione di primo grado, nei casi tassativamente previsti dall'art. 59 della legge sul processo, ovvero:

- quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;
- quando nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;
- quando la sentenza di primo grado ha erroneamente dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;
- quando il collegio della Commissione tributaria provinciale non era legittimamente composto;
- quando la sentenza di primo grado non è sottoscritta.

* I paragrafi contrassegnati con l'asterisco sono stati redatti dal dott. Tiziano Valerio Severini, tirocinante.

FONTI:

- Diritto Tributario, Pietro Boria, Giappichelli editore, Torino 2016
- Istituzioni di diritto tributario, Giuseppe Tinelli, Wolters Kluwer, Milano 2020
- Introduzione al processo tributario, Dario Stevanato, Adapt, Padova 2015
- Compendio di diritto tributario, Francesco Tesauro, Utet, 2013
- La proposizione del ricorso, Gianluca Forgione, in forgionegianluca.it
- Questioni pregiudiziali e preliminari nel processo tributario (4), Stefano Sibelja, in fiscooggi.it
- L'appello nel processo tributario al vaglio della Suprema Corte, Villani Maurizio e Lucia Marciano, in diritto.it
- Processo tributario: quando l'appello è inammissibile per genericità dei motivi, Beatrice Santoro, in ipsoa.it

INDICE

Natura e caratteri del processo tributario – pag. 1

La giurisdizione – pag. 2

Giudizio sull'atto o sul rapporto – pag. 4

Tipi di azioni esperibili – pag. 5

La notifica del ricorso:

Destinatario – pag. 6

Modalità – pag. 8

La consegna all'Ufficio – pag. 8

Questioni:

protocollazione dell'atto – pag. 9

assenza di firma dell'impiegato addetto alla ricezione – pag. 9

rifiuto di ricezione dell'atto – pag. 10

La spedizione «diretta» a mezzo posta – pag. 10

Questioni:

spedizione in busta chiusa – pag. 12

spedizione a mezzo posta con utilizzo di operatore privato – pag. 12

La notificazione a mezzo ufficiale giudiziario – pag. 15

Rifiuto del destinatario dell'atto a ricevere la copia del ricorso –
pag. 15

Assenza del destinatario – pag. 15

Questioni – pag. 16

Irreperibilità c.d. relativa – pag. 17

Questioni – pag. 18

Irreperibilità assoluta – pag. 19

La notificazione a mezzo PEC – pag. 20

Questioni – pag. 22

Luogo delle notificazioni – pag. 22

Questioni – pag. 23

Termini – pag. 24

Atti impositivi e/o esecutivi, rifiuto di rimborso – pag. 24

Rifiuto tacito – pag. 25

Atti non indicati nell'art. 19 – pag. 25

Questioni – pag. 26

La legittimazione passiva – pag. 27

Litisconsorzio necessario – pag. 28

Il ricorso introduttivo del giudizio – pag.30

Verifiche del giudice – pag. 30

Improcedibilità del ricorso – pag.32

Inammissibilità del ricorso – pag. 33

Il ricorso in appello – pag. 35

Fonti – pag. 38