

*Seminario di Aggiornamento Professionale per i Magistrati delle Commissioni Tributarie
delle Regioni Calabria e Sicilia*

Reggio Calabria, 28 settembre 2012

**Norme del Codice di Procedura Civile applicabili al processo tributario. La *novella*
del 2009 e le misure successive.**

Giuseppe Pizzonia

Università Mediterranea - Reggio Calabria

0. Premessa. Con la legge 19 giugno 2009, n. 69 (entrata in vigore il 4 luglio 2009), sono state apportate rilevanti modifiche al Codice di procedura civile, orientate, almeno nelle intenzioni, ad imprimere una forte accelerazione ai tempi del giudizio civile.

Successivamente, altre modifiche al processo civile di minore entità sono state disposte con il D.L. n. 193/2009, con il D.L. n. 138/2011 e con la L. n. 183/2011 (c.d. legge di stabilità 2012). Più di recente, rilevanti modifiche ai procedimenti di appello e di cassazione, operativa dall'11 settembre 2012, sono state introdotte con il D.L. n. 83/2012 (conv. dalla L. n. 134/2012). Da segnalare inoltre l'evoluzione della giurisprudenza in materia di sospensione delle sentenze di primo grado e di appello.

In considerazione del rinvio generale e sussidiario al codice di procedura, quale espressione di un diritto processuale *comune*, contenuto nell'art. 1, secondo comma, D.Lgs. n. 546/1992¹, non tutte le modifiche al processo civile sono rilevanti anche nel processo tributario.

Scopo della presente relazione è quello di descrivere sinteticamente la portata delle più rilevanti innovazioni al processo civile, riferibili anche ai procedimenti davanti alle Commissioni tributarie.

¹ Esistono anche rinvii *diretti* a specifiche disposizioni del codice di procedura civile, con carattere prevalente di chiarimento circa la disciplina applicabile in casi particolari. In questo contesto, i rinvii *diretti* rappresentano – al pari con le altre disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 546/1992 – norme primarie applicabili, mentre le altre norme del codice rappresentano norme residuali, applicabili – se compatibili – sono in assenza di norme specifiche.

In proposito, va anzi tutto chiarito che le recentissime disposizioni relative al c.d. *filtro* ed alle nuove prove in appello non sono applicabili al processo tributario, stante l'espresso richiamo contenuto nel comma 3 bis, dell'art. 54, D.L. n. 83/2012².

Su queste basi, e procedendo cronologicamente a ritroso, saranno qui di seguito brevemente illustrate le recenti modifiche alle disposizioni del codice di procedura civile che sono applicabili anche al processo tributario.

1. Obbligo di indicazione dell'indirizzo PEC e del numero di fax (D.L. n. 138/2011; Legge di stabilità 2012; D.L. n. 98/2011). L'impiego della c.d. posta elettronica certificata nei procedimenti civili si può far risalire al D.L. n. 193/2009 (art. 4, recante misure urgenti per la digitalizzazione della giustizia), in cui si statuisce che – ove consentito – le comunicazioni e notificazioni per via telematica si effettuano mediante PEC.

Ma è solo successivamente (con il D.L. n. 98/2011, art. 39) che si prevede – mediante aggiunta del comma 1 bis all'art. 16, D.Lgs. n. 546/1992 - la possibilità di effettuare comunicazioni (ma non notificazioni) *anche* mediante PEC nel processo tributario, con obbligo di indicare tale indirizzo nel ricorso o nel primo atto difensivo.

Che si tratti di un obbligo, si desume dal fatto che la mancata indicazione (della PEC e del codice fiscale) viene *sanzionata* con una maggiorazione in ragione del cinquanta per cento del contributo unificato. In ogni caso, però, la mancata indicazione non può determinare l'inammissibilità del ricorso (art. 18, quarto comma).

L'uso obbligatorio e generalizzato della PEC viene meglio precisato con la novella dell'art. 125 c.p.c., e la previsione della obbligatoria indicazione negli atti di parte dell'indirizzo PEC del difensore (ed in specie di quello comunicato all'ordine di appartenenza) e del numero di fax³. Rimane fermo che la mancata indicazione della PEC (o del fax) non può produrre l'inammissibilità del ricorso.

² Il medesimo art. 54 contiene anche la riformulazione in senso restrittivo dell'art. 360, n. 5, c.p.c., relativo ai motivi di ricorso per cassazione. Premesso che le questioni relative al giudizio di cassazione non formano oggetto della presente relazione, va dato comunque conto del problema postosi, circa la riferibilità di questa modifica anche alle impugnazioni di sentenze tributarie, attesa la limitazione contenuta nel comma 3 bis dell'art. 54. La risposta dovrebbe essere positiva. Se infatti è vero che le nuove disposizioni introdotte "*non si applicano al processo tributario*" (ciò che potrebbe far ritenere non estensibile a tale processo il nuovo n. 5 dell'art. 360 c.p.c.), è anche vero che pare difficile individuare un *giudizio tributario di cassazione*, distinto dall'ordinario giudizio di legittimità; non solo, l'espresso rinvio *diretto* contenuto nell'art. 62, primo comma, D.Lgs. n. 546/1991, è stato sempre considerato quale rinvio *dinamico* alla fonte normativa ed alle sue evoluzioni. Ne consegue che le modifiche al procedimento in cassazione si dovrebbero applicare – se non diversamente disposto - a tutti i relativi procedimenti, quale che sia la provenienza della sentenza impugnata. Tuttavia, va segnalato il diverso orientamento di GLENDI (con una breve nota online sul Quotidiano Unico Ipsoa del 12 settembre 2012) in cui si sostiene invece, sulla base del tenore letterale della norma, la tesi opposta, auspicando che possano così crearsi i presupposti sistematici per un terzo grado di giudizio specificamente tributario.

³ L'indicazione della PEC nell'art. 125 c.p.c. è stata introdotta prima con il D.L. n. 138/2011, e poi ribadita con la L. n. 183/2011. Va per completezza notato che le disposizioni sulle comunicazioni sono state più volte modificate, con riferimento all'uso del fax e della PEC. Nella attuale formulazione dell'art. 136 c.p.c., è prevista la comunicazione tramite PEC (nel rispetto della normativa concernente la sottoscrizione, la

2. La Riforma del 2009. L'efficacia temporale. La legge n. 69 è entrata in vigore il 4 luglio 2009. Sul piano della efficacia temporale delle varie disposizioni in essa contenute, si può tuttavia distinguere tra:

- norme a decorrenza *immediata*, quali quelle relative alla sentenza;
- norme a decorrenza *differita*, che si applicano ai “giudizi instaurati” *dopo* il 4 luglio 2009 (è in specie questa la decorrenza *normale*)⁴;
- norme a decorrenza *differita*, in base alla data di *pubblicazione* della sentenza, relative al giudizio di cassazione, che si applicano alle sentenze pubblicate *dopo* il 4 luglio 2009;
- norme a decorrenza *anticipata* (rispetto alla decorrenza *normale*), relative alla proroga dei termini scadenti di sabato, che si applicano ai giudizi pendenti al primo marzo 2006⁵.

3. Cosa cambia nel processo tributario. Si descrivono qui di seguito le più rilevanti innovazioni contenute nella *Riforma* del processo civile, che spiegano effetti anche nel processo davanti alle commissioni tributarie⁶.

trasmissione e la ricezione dei documenti informatici), in alternativa al biglietto cartaceo, e residualmente l'uso del fax .

⁴ E' stato sostenuto che l'inizio del procedimento va riferito alla presentazione del ricorso in primo grado (cfr. DI FIORE, Prime riflessioni sull'applicazione al processo tributario delle modifiche al codice di procedura civile, Il Fisco 2009, 6773; SCUFFI, . Implicazioni sul processo tributario e prospettive di riforma del D.Lgs. n. 546/1992, Il Fisco 2009, 7451; RUSSO A., Decorrenza della riforma del processo civile (L. n. 69/2009): effetti nel contenzioso tributario, Il Fisco, 2009, 5820, che introduce il concetto di “sbarramento” tra vecchi e nuovi processi) Vi è tuttavia chi sostiene che – data la formulazione normativa – occorrerebbe fare riferimento alla data di costituzione in giudizio, da considerare con riferimento a ciascun grado di giudizio (cfr. CISSELLO, Riforma del processo civile e processo tributario, Il Fisco 2009, 4310; BUSCEMA, Impugnazione “tardiva” delle sentenze e nuovo termine “lungo”, Il Fisco 2009, 7797). Non va trascurata una diversa possibile tesi, in base alla quale l'instaurazione del giudizio, che ne determina la pendenza, decorre dalla notifica del ricorso in ciascun grado. Questa tesi, che trova riscontro nella Circ. Ag. E. n. 12/E del 2003, in materia di definizione delle liti pendenti, ha il pregio di consentire un più rapido ed esteso avvio dei nuovi istituti processuali. Il tema dello “sbarramento”, essenzialmente per evitare confusione delle regole applicabili, sollevato da un Autore non pare del tutto convincente. Anzi tutto, perché non è necessario che lo sbarramento operi avuto riguardo all'avvio in primo grado, potendosi bene avere uno “sbarramento” nell'ambito di ciascun grado di giudizio. Nella stessa legge di riforma, poi, quando si è inteso definire in termini particolari la decorrenza delle nuove disposizioni lo si è fatto, mostrando che non vi è una marcata necessità di sbarramenti.

⁵ Il vecchio art. 155 conteneva analoga disposizione, applicabile però solo ai giudizi *instaurati* dopo quella data.

⁶ Una completa descrizione delle varie modifiche introdotte è stata operata dalla Agenzia delle Entrate con la Circolare 31 marzo 2010, n. 17/E.

3.1. La *Translatio iudicii* (art. 59, L. n. 69/2009). E' questo un caso in cui non si è proceduto mediante *novella*, ma con una norma che rimane esterna al Codice di procedura, e che richiama espressamente (anche) il processo tributario.

In specie, "*il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione indica altresì, se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione*".

Con questa disposizione, si afferma e si regola un principio di circolarità dell'azione tra le diverse giurisdizioni nazionali⁷.

Lo scopo è evidentemente quello di preservare da decadenze (o altri effetti negativi) le azioni che dovessero trovarsi pendenti davanti a giudici privi di giurisdizione.

Il caso è tutt'altro che di scuola, anche in materia tributaria, soprattutto se si considerano gli effetti della discutibile sentenza della Corte Costituzionale in materia di Cosap⁸.

Già la giurisprudenza, qualche anno fa, aveva stabilito il principio in base al quale l'errore sulla giurisdizione in cui una parte sia incorsa non può in ogni caso compromettere l'azione esercitata, dovendosi garantire la possibilità di proseguirla davanti al giudice munito di giurisdizione⁹.

Con la disciplina ora dettata, si cerca di superare i problemi pratici che il tema della *translatio iudicii* poneva.

Va anzi tutto rilevato che la disposizione in esame ha efficacia contestuale alla entrata in vigore della L. n. 69 (4 luglio 2009).

La regola di fondo, come si è visto, è che il giudice che dichiara il proprio difetto di giurisdizione non può dar luogo ad una *absolutio ab instantia*, ma deve a sua volta indicare qual è la giurisdizione tributaria che deve essere adita; e, se tale determinazione avviene ad opera della Cassazione a Sezioni Unite, tale pronuncia è vincolante per ogni giudice e per le parti anche in altro processo.

La riassunzione del processo (*rectius*: la *riproposizione della domanda*) davanti al giudice così indicato, deve essere eseguita entro tre mesi dal passaggio in giudicato della sentenza sulla giurisdizione, mentre restano fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali (così come

⁷ Cfr. GLENDI, La circolarità dell'azione tra le diverse giurisdizioni dell'ordinamento nazionale, Corr. rib. 2009, 2655.

⁸ Corte Costituzionale, Sentenza 14 marzo 2008, n. 64, secondo cui - avuto riguardo al *diritto vivente* - le controversie in materia di Cosap appartengono alla giurisdizione ordinaria e non tributaria. E' singolare rilevare come con successive sentenze, la stessa Corte abbia sostenuto il contrario in relazione a fattispecie analoghe, con riferimento alla Tariffa di Igiene Ambientale (v. Sentenza 24 luglio 2009, n. 238; Ordinanza Corte Costituzionale 20 novembre 2009), e al Canone Installazione Mezzi Pubblicitari (v. Ordinanza Corte Costituzionale 21 gennaio 2010, n. 18). Con riferimento, invece, al Canone Acque Reflue, la Corte si è ricollegata al suo orientamento più restrittivo (sent. N. 39/2010).

⁹ V. Cassaz. S.U. 22 febbraio 2007, n. 4109; Corte Cost. 12 marzo 2007, n. 77.

le decadenze e preclusioni) che la domanda avrebbe avuto se fosse stato correttamente adito il giudice munito di giurisdizione. Ciò che è particolarmente rilevante con riferimento agli atti tributari, la cui impugnazione è soggetta a rigorosi termini di decadenza.

Di conseguenza, se il ricorso davanti al giudice privo di giurisdizione è tempestivo, questa tempestività potrà essere conservata davanti al giudice *ad quem*; viceversa, se il ricorso originario è stato tardivamente proposto, la *translatio iudicii* non potrà certo sanare tale vizio di origine.

Va notato che il giudice davanti al quale viene riassunta la domanda può a sua volta sollevare davanti alle Sezioni Unite della Cassazione la questione di giurisdizione ed è in ogni caso fatto salvo l'istituto del regolamento preventivo di giurisdizione.

Se il termine prescritto non viene osservato, si ha l'estinzione del giudizio, rilevabile d'ufficio e senza possibilità di conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda.

3.2. I nuovi termini per l'impugnazione. Di rilevante interesse, la riduzione del termine c.d. *lungo*, in caso di mancata notifica della sentenza, da un anno a sei mesi. La conseguenza più evidente, al di là del minor tempo a disposizione, attiene alla operatività della c.d. *sospensione feriale* dei termini.

Vigente il termine *lungo* di durata *annuale*, vi era certezza circa l'applicabilità della sospensione feriale (con la conseguenza che il termine diveniva automaticamente di un anno e quarantasei giorni), e addirittura vi era il rischio che la sospensione operasse *due* volte, allorquando il termine, dopo una prima sospensione, veniva nuovamente a cadere in periodo di sospensione¹⁰.

Con il nuovo termine *semestrale*, la situazione è ribaltata, diventa impossibile la doppia operatività del termine, ed addirittura può accadere che la sospensione non operi affatto (è il caso in specie delle sentenze depositate tra il 16 settembre e il 31 gennaio).

L'innovazione riguarda i giudizi instaurati dopo il 4 luglio 2009.

3.3. La rimessione in termini. Il principio della rimessione in termini, già contenuto nel vecchio art. 184 bis, c.p.c., è stato ora *spostato* nel secondo comma dell'art. 153, c.p.c..

Vigente la precedente disciplina, si riteneva che non fosse applicabile al processo tributario, in particolare per quanto riguarda i c.d. limiti *esterni* al processo¹¹.

¹⁰ V. Cassaz. 27 maggio 2009, n. 12373.

¹¹ Si tratta dei limiti per proporre il ricorso, l'appello, la prosecuzione del processo. La Cassazione, si era mostrata possibilista sui c.d. limiti *interni* (quale quello per il deposito della ricevuta di spedizione del ricorso - cfr. Cassaz. SU 8 febbraio 2008, n. 3006). Vale la pena di rilevare che il principio della rimessione in termini (non processuali) è stato in via generale riconosciuto nello Statuto del contribuente (art. 9), dove però si richiede un formale provvedimento amministrativo.

La nuova collocazione nel *corpus* dell'art. 153, secondo comma, c.p.c. rende invece tale principio estensibile – data la sua valenza generale – anche al processo tributario, fino a comprendere il termine per proporre ricorso, in quanto avente natura processuale¹².

Si è espressa in questi termini la Commissione Tributaria Regionale di Roma (25 gennaio 2012, n. 43), che ha negato la rimessione per difetto dei requisiti di legge relativamente alla mancata notifica di un appello dell'Ufficio, non potuta eseguire per fatto imputabile allo stesso (v. anche Comm. Trib. Prov. Lecce 31 maggio 2011, n. 377).

Il principio è stato confermato di recente anche dalla Cassazione (6 giugno 2012, n. 9114), che ha evidenziato la necessità che l'interessato – apprese le ragioni a lui non imputabili del mancato adempimento – si attivi tempestivamente ed entro tempi ragionevoli per osservare l'adempimento richiesto.

3.4. La scadenza di sabato. Il principio di proroga dei termini scadenti di sabato, limitatamente alle attività svolte fuori dall'udienza¹³, era già presente nell'art. 155, quinto comma, c.p.c.; tale principio tuttavia si applicava solo ai giudizi instaurati dopo il primo marzo 2006, per una espressa disposizione transitoria all'epoca introdotta.

Con il D.L. n. 69, il principio viene esteso a tutte le controversie (comprese quelle tributarie) pendenti a tale data (v. art. 58, terzo comma). E' questo uno dei casi in cui la Riforma processuale ha avuto efficacia *anticipata*, rispetto alla ordinaria entrata in vigore. Il riferimento ai procedimenti *pendenti*, deve essere ragionevolmente riferito ai giudizi già *instaurati* a tale data.

3.5. La tempistica delle consulenze tecniche. Pur se di rara attivazione nel processo tributario, la nuova disciplina sulla consulenza tecnica – come modificata quanto alla scansione temporale dalla Riforma – si estende naturalmente al processo tributario.

Ciò in specie con riferimento alla previsione che la relazione del consulente deve essere comunicata alla parti, per le loro eventuali osservazioni, entro termini predefiniti dal giudice (v. art. 191 e 195, c.p.c.).

3.6. Il contenuto delle sentenze. Di rilevante interesse sul piano pratico, è la previsione secondo cui “la motivazione della sentenza ... consiste nella succinta esposizione dei dati rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, *anche con riferimento a precedenti conformi*” (v. art. 118, Disp. att. c.p.c.).

Si rende quindi ammissibile ormai pacificamente la motivazione delle sentenze *per relationem*, in precedenza piuttosto dibattuta, soprattutto ai fini del giudizio di legittimità.

¹² E' stato ritenuto che il principio si estenda anche ai limiti c.d. *esterni*, nel caso in cui la decadenza si sia verificata per cause non imputabili alla parte (cfr. DI FIORE, Prime riflessioni sull'applicazione al processo tributario delle modifiche al codice di procedura civile, Il Fisco 2006, 6773). V. anche RANDAZZO, Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo, Corr. Trib. 2009, 2690.

¹³ E' il caso della proposizione del ricorso, della costituzione in giudizio, dell'impugnazione.

Meno innovativa, invece, rispetto al processo tributario, la previsione secondo cui la motivazione della sentenza deve contenere soltanto una concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione (v. art. 132, secondo comma, c.p.c.). Non pare invece necessaria l'illustrazione dello svolgimento del processo.

Questa disposizione – nuova per il processo civile – non sembra infatti discostarsi da quella sostanzialmente analoga, secondo cui la sentenza tributaria deve contenere “la succinta esposizione dei motivi di fatto e di diritto”; in più, però, la sentenza tributaria deve contenere “*la concisa esposizione dello svolgimento del processo*” (cfr. art. 36, D.Lgs. n. 546/1992).

3.7. L'esecuzione degli obblighi di fare e non fare. E' stato osservato che potrebbe assumere rilevanza anche nel processo tributario la previsione secondo cui la sentenza di condanna a un *facere* infungibile (o a un *non facere*) deve contenere su richiesta di parte anche la quantificazione di una somma dovuta per ogni giorno di ritardo nell'esecuzione dell'obbligo (v. art. 614 bis, c.p.c.)¹⁴.

Ciò in quanto le disposizioni sulla esecuzione forzata nel processo tributario fanno salvo quanto previsto nel processo civile (cfr. art. 70, D.Lgs. n. 546/1992).

Non si può tuttavia fare a meno di rilevare che in concreto i margini di applicazione nel processo tributario di una siffatta disposizione appaiono alquanto ridotti (si pensi però al caso – tutt'altro che infrequente – in cui l'amministrazione finanziaria, nonostante la sospensione o l'annullamento del provvedimento impugnato, dia luogo all'azione esecutiva o non provveda conseguentemente sul ruolo).

3.8. Le spese di giudizio. Il D.L. n. 69 ha inciso in misura rilevante sulla disciplina delle spese di giudizio con modifiche e innovazioni che spiegano effetti anche nel processo tributario, stante anche l'espresso rinvio – contenuto nell'art. 15, D.Lgs. n. 546/1992 – al disposto dell'art. 92, secondo comma, c.p.c.¹⁵.

In proposito, con riferimento alla possibilità di compensazione delle spese di giudizio, è stato previsto che questa è consentita, oltre il caso della soccombenza reciproca, solo quando ricorrano “*altre gravi ed eccezionali ragioni*”, che dovranno essere “*esplicitamente indicate nella motivazione*”. Qualcosa, quindi, assai più pregnante rispetto ai previgenti “giusti motivi”.

Un'altra previsione di un certo interesse è quella relativa alla introduzione di un criterio ulteriore rispetto a quello della soccombenza, basato sul rifiuto ingiustificato di accedere ad una proposta conciliativa; in tal caso, la condanna riguarda le spese maturate dopo la formulazione di tale proposta (art. 91, c.p.c.). A questi fini, occorre che la domanda venga accolta in misura non superiore alla eventuale proposta conciliativa, rifiutata senza giustificato motivo. Va peraltro notato che questa previsione fa comunque salva la possibilità di compensazione delle spese.

¹⁴ V. DI FIORE, *cit.*

¹⁵ V. GRAZIANO, Le spese del giudizio tributario, *Corr. Trib.* 2009, 2679.

Si consideri il caso del contribuente che proponga una soluzione conciliativa, ad esempio per 1000, rifiutata dall'ufficio. Se l'imponibile definito dalla Commissione dovesse essere inferiore o uguale a 1000 (con accoglimento parziale del ricorso del contribuente), può esservi la condanna alle spese dell'ufficio (pur se parzialmente vincente), che abbia ingiustificatamente rifiutato la proposta conciliativa. Considerazioni analoghe possono essere svolte nel caso in cui sia il contribuente a rifiutare la proposta conciliativa dell'ufficio e sia la Commissione a statuire in misura non superiore.

Lo scopo è evidentemente quello di stimolare una definizione rapida e conciliativa dei procedimenti, per evidenti ragioni di economia processuale e speditezza.

Particolare è invece la disciplina relativa alla mediazione tributaria (art. 17 bis, D.Lgs. n. 546/1992) in cui si prevede una condanna alle spese maggiorata in ragione (del 50 per cento) della parte soccombente che non abbia aderito alla proposta di mediazione; è prevista inoltre una disciplina specifica e derogatoria della fattispecie di compensazione delle spese di giudizio, consentita, fuori dalla ipotesi di soccombenza reciproca, solo se ricorrono "giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione che hanno indotto la parte a disattendere la proposta di mediazione".

Di notevole interesse, per l'effetto deflattivo e di giustizia che potrebbe avere, rispetto ad un ricorso eccessivo al contenzioso, spesso dovuto a cattivi accertamenti ed all'insipienza di chi potrebbe e dovrebbe agire in autotutela, è la previsione – distinta rispetto a quella della condanna al risarcimento per lite temeraria – della possibilità di condanna del soccombente ad una somma ulteriore, rispetto alle spese, equitativamente determinata (art. 96, ultimo comma, c.p.c.). Il vantaggio è qui dato dal fatto che non occorre una rigorosa dimostrazione dei danni subiti (necessaria invece per il risarcimento ex art. 96, primo e secondo comma, c.p.c.). Questo tipo di condanna può essere disposta anche d'ufficio, senza richiesta di parte.

E' dubbio se questa disposizione presupponga una vera e propria lite temeraria, come lascerebbe intendere la sua collocazione nel *corpus* dell'art. 96, c.p.c., o se piuttosto integri una fattispecie residuale di responsabilità aggravata, che prescinde dalla mala fede o colpa grave in senso stretto, per colpire invece la condotta scorretta della parte che *costringe* l'altra a tutelarsi in giudizio (con grande dispendio di tempo e risorse), quando ciò sarebbe inutile o evitabile.

Sarebbe questa una applicazione razionale e rigorosa del principio di buona fede e correttezza nei rapporti tributari, sancito dallo Statuto del contribuente¹⁶.

Secondo la Commissione Provinciale di Brescia (21 maggio 2012, n. 64), la disposizione del terzo comma è sicuramente applicabile al giudizio tributario, senza necessità di richiesta di parte, né di contraddittorio (trattandosi di un *posterius* rispetto al giudizio sul

¹⁶ Vale la pena di ricordare che l'orientamento della giurisprudenza di legittimità è nel senso di un maggiore rigore nella valutazione della condotta dell'ufficio finanziario che omette di procedere in autotutela, recando danni al contribuente (cfr. Cassaz. n. 698/2010, con cui è stato riconosciuto il diritto al risarcimento del danno in sede civile).

merito). Occorre però che ricorrano i presupposti della lite temeraria, caratterizzati da malafede o colpa grave.

Secondo la Commissione Regionale di Firenze (3 giugno 2011, n. 257), invece, il terzo comma dell'art. 96 c.p.c. può essere applicato dal giudice tributario (ritenuto competente anche per l'eventuale risarcimento del danno), anche in assenza di dolo o colpa grave, trattando di norma orientata a tutelare il danno ingiusto processuale (v. anche Comm. Trib. Prov. Bari 11 febbraio 2011, n. 30, dove si fa riferimento all'agire *senza* la normale prudenza).

3.9. Il principio di non contestazione. La Riforma del processo civile ha istituzionalizzato e normato il c.d. principio di non contestazione¹⁷, già ampiamente ammesso nel *diritto vivente*, secondo cui assumono rilevanza e si assumono provati ai fini della decisione anche “*i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita*”¹⁸.

Va in proposito notato che occorre una contestazione *specificata* di ogni singolo fatto in discussione, non essendo invece sufficiente (e di fatto equiparata a non contestazione) la generica impugnativa del dedotto avversario, come spesso avviene mediante l'uso di clausole di stile¹⁹.

Si discute se i *fatti* rilevanti siano solo quelli principali, od anche quelli secondari, anche se sembra prevalere questa seconda tesi. Quanto al momento in cui operare la *contestazione*, si può ritenere che ciò debba avvenire alla prima difesa utile, per evidenti ragioni di speditezza, che stanno più in generale alla base dello specifico principio.

Il principio di non contestazione non opera invece con riferimento a singole argomentazioni e motivi non specificamente contestati, quando venga richiesto il rigetto dell'intera domanda (v. Cassaz. N. 7789/2006).

La rilevanza del principio anche nel procedimento tributario è stata di recente affermata in Cassaz. N. 1540/2007 e in Cassaz. 29 dicembre 2012, n. 29613.

Per la giurisprudenza di merito recente, v. Comm. Trib. Reg. Roma 31 dicembre 2012, n. 291, e 25 ottobre 2011, n. 661; Comm. Trib. Prov. Verona 16 maggio 2011, n. 123; Comm. Trib. Prov. Bari 14 gennaio 2011, n. 22.

3.10. Il contraddittorio nelle questioni rilevabili d'ufficio. Il nuovo disposto dell'art. 101, c.p.c. prevede al secondo comma, la necessità di assicurare il rispetto del contraddittorio ogni qualvolta il giudice intende basare la propria decisione su una questione rilevabile d'ufficio. In tal caso dovrà essere assegnato alle parti un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni, per il deposito di memorie contenenti

¹⁷ Riconosciuto anche in materia tributaria, cfr. Cassaz. 24 gennaio 2007, n. 1540, 5 novembre 2004, n. 21209.

¹⁸ L'inerzia del contumace non assume quindi rilevanza *in parte qua*.

¹⁹ V. DE ROMA, Il principio di non contestazione assume valenza generale, Corr. Trib. 2009, 2683.

osservazioni (per la giurisprudenza di merito, v. Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia 10 luglio 2012, n. 97).

La modifica, sicuramente estensibile al processo tributario, risulta particolarmente rilevante, soprattutto se si considera la crescente importanza che sta assumendo la questione dell'abuso del diritto, considerata dalla Cassazione rilevabile d'ufficio anche nel giudizio di legittimità.

3.11. Altre innovazioni minori. Si segnala, tra le altre, la possibilità di notifica della sentenza relativa a più parti costituite rappresentate da un unico procuratore, mediante consegna di un'unica copia (cfr. art. 285 e 330, c.p.c.).

E' dubbia invece l'applicabilità del disposto dell'art. 296 c.p.c., sulla possibilità di sospensione del processo ad istanza di tutte le parti, per non più di tre mesi. Il disposto dell'art. 39 D.Lgs. n. 546/1992, infatti, sembra limitare a casi prestabiliti e tassativi la possibilità di sospensione del procedimento.

4. Modifiche in materia di termini *non* applicabili al processo tributario, o di dubbia applicabilità. Come premesso, l'applicazione delle norme di procedura civile nel processo tributario ha carattere residuale.

Ci sono quindi disposizioni innovate dalla Riforma, che tuttavia non assumono rilevanza nel processo tributario.

E' stato ridotto a tre mesi il termine per la riassunzione davanti al giudice di primo grado, a seguito di rinvio da parte del giudice di appello. Questa disposizione però non si applica al processo tributario, dove invece la riassunzione avviene d'ufficio, dopo il passaggio in giudicato della sentenza che ha stabilito la rimessione (cfr. art. 59, D. Lgs. N. 546/1992).

Analogamente, non si applica la riduzione a tre mesi del termine per la riassunzione a seguito di rinvio da parte della Corte di Cassazione. L'art. 63, D.Lgs. n. 546/1992, prevede infatti, il termine di un anno per la riassunzione davanti alla Commissione tributaria.

Lo stesso vale per la riassunzione davanti al giudice dichiarato competente. Mentre nel processo civile è ora previsto un termine di tre mesi, nel processo tributario prevede un termine di sei mesi (cfr. art. 5, D.Lgs. n. 546/1992).

Sempre un termine di sei mesi (contro i tre del processo civile) è previsto per la riassunzione a seguito di sospensione o riassunzione del giudizio (cfr. art. 43, D.Lgs. n. 546/1992).

Non si applica inoltre il divieto di nuovi documenti in appello (art. 345 c.p.c.), stante la specifica disciplina contenuta nell'art. 58, secondo comma, D.Lgs. n. 546/1992.

In materia di notificazioni, continua a prevalere il principio (art. 17, D.Lgs. n. 546/1999), secondo cui è sempre fatta salva la notifica a mani proprie del contribuente, anche se questi ha nominato un procuratore domiciliatario; principio, questo, che deroga alla

regola di cui all'art. 170 c.p.c., sulle notifiche al procuratore costituito. Da segnalare inoltre che – a seguito delle modifiche introdotte all'art. 38 D.Lgs. n. 546/1992 con il D.L. n. 40/2010, è ora consentito procedere alla notifica delle sentenze della Commissione Tributaria, con le stesse modalità previste per la proposizione del ricorso (e quindi anche mediante consegna diretta o spedizione per raccomandata).

Alcune disposizioni sono di dubbia applicabilità al processo tributario. E' il caso ad esempio della emissione di ordinanza per dichiarare la litispendenza e continenza di cause (art. 39 c.p.c.). Secondo l'Agenzia delle Entrate la norma si applica anche al processo tributario; di diverso avviso parte della dottrina²⁰.

E' stato inoltre sostenuto che potrebbe ipotizzarsi l'estensione nel processo tributario della testimonianza scritta ex art. 257 bis c.p.c.²¹. Sembra però più una suggestione che una ipotesi praticabile, stante l'espresso divieto di prova testimoniale previsto nel processo tributario (art. 7, quarto comma, D.Lgs. n.546/1992).

5. La sospensione cautelare delle sentenze tributarie. Il decreto sul procedimento tributario disciplina espressamente solo la sospensione cautelare in primo grado del provvedimento impugnato (art. 47).

Si è posto quindi il problema della possibilità di sospendere le sentenze di primo e secondo grado, pendente la relativa impugnazione.

L'orientamento era prevalentemente negativo, sull'assunto che, in presenza di una sentenza comunque sfavorevole al contribuente, la sua posizione sarebbe comunque stata salvaguardata dal meccanismo di riscossione graduale delle imposte accertate e delle sanzioni previsto in via generale nell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, e, quanto alle sanzioni, 19, D.Lgs. n. 472/1997.

Questo orientamento è stato in tempi più recenti sottoposto a revisione dalla giurisprudenza ormai largamente prevalente, anche se non può dirsi raggiunto un assetto definitivo.

Si ritiene infatti che sia possibile la sospensione, ex art. 373, c.p.c., della sentenza di appello, ad opera della stessa Commissione Regionale, in pendenza del ricorso per cassazione.

Secondo la Corte Costituzionale (17 giugno 2010, n. 217), che ha fatto propria una interpretazione costituzionalmente orientata, il disposto dell'art. 49, primo comma, d.lgs. n. 546 (che espressamente esclude l'applicabilità al processo tributario dell'art. 337, cod. proc. civ., il quale, a sua volta, rinvia all'art. 373, cod. proc. civ.) "non costituisce ostacolo normativo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui all'art. 373 cod. proc. civ.".

²⁰ Cfr. GLENDI, Nuove disposizioni generali del codice di procedura civile e del processo tributario, Corr. Trib. 2010.

²¹ Cfr. MARCHESELLI, Testimonianza scritta e deposito di documenti in appello, Corr. Trib. 2009, 2695.

Ciò, in quanto *“l’inapplicabilità al processo tributario – in forza della disposizione censurata – della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell’art. 337 cod. proc. civ. e nel primo periodo del primo comma dell’art. 373 dello stesso codice”* (secondo cui l’impugnazione della sentenza non sospende l’esecuzione di essa) *“non comporta necessariamente l’inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate “eccezioni” alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospensibilità ope iudicis dell’esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione”*.

Tale orientamento della Corte Costituzionale è stato recepito dalla giurisprudenza di merito (cfr., *ex pluribus*, Comm. Trib. Reg. Milano, Ordinanze 18 gennaio 2011, n. 2/46/2011, 16 dicembre 2010, nn. 16/31/2010, 7/31/2011, 8/31/2011, 9/31/2011, 10/31/2011, 11/31/2011; Comm. Trib. Reg. Bari, Sez. Distaccata Lecce, Ord. 22 agosto 2001) e ribadito con la sentenza n. 109/2012. Da segnalare tuttavia una ulteriore Ordinanza di remissione degli atti alla Corte Costituzionale da parte della Commissione Tributaria di Milano (21 novembre 2011).

Ragioni di ordine sistematico in parte analoghe fanno ritenere che lo stesso potere di sospensione spetti alla Commissione Regionale, pendente l’appello, in relazione alla sentenza di primo grado.

In proposito, è stato anzi tutto osservato che il disposto dell’art. 47, d.lgs. n. 546/1992 (sospensione dell’atto impugnato) deve ritenersi applicabile, in ragione del generale richiamo operato nel successivo art. 61 (*“nel procedimento d’appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione”*), anche al procedimento davanti alla Commissione Tributaria Regionale, così consentendo al contribuente di chiedere la sospensione dell’atto impositivo dedotto in giudizio anche a seguito del deposito della sentenza di prime cure (cfr. Comm. Trib. Reg. Bari, Sez. Distaccata Lecce, Sez. XXIII Ord. 22 agosto 2001).

Ciò in ragione della coincidenza dei poteri del giudice di appello rispetto a quello di prime cure, e della circostanza che la legge consente espressamente al giudice di appello di sospendere l’esecuzione delle sanzioni (art. 19, secondo comma, D.Lgs. n. 472/1997)²².

Oltre a ciò, si può fare riferimento alle argomentazioni già illustrate *supra* con riferimento alla sospensione della sentenza di appello, stante il richiamo operato nell’art. 337 c.p.c. all’art. 283 c.p.c., sulla sospensione della sentenza di primo grado.

Diversamente, si perverrebbe all’irragionevole risultato di consentire al contribuente di richiedere la sospensione dell’atto impugnato in pendenza del giudizio di prime cure ed in pendenza del giudizio in Cassazione, ma non anche in pendenza del giudizio davanti alla Commissione Regionale (v. Comm. Trib. Reg. Trieste, Ord. 16 dicembre 1999, n. 15).

²² V. Comm. Trib. Reg. Milano, Ord. 5 maggio 2011, n. 20/31/11. Va inoltre considerato il principio di diritto comunitario di effettività in base al quale che la tutela cautelare deve essere assicurata anche nel caso in cui la norma processuale interna lo escluda (v. Corte Giustizia UE, 19 giugno 1990, *Factortame* e 21 dicembre 1991, *Zuckerfabrik*).