

DISCIPLINA NORMATIVA E GIURISDIZIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

INDICE

INDICE	1
Riferimenti normativi	3
I diversi gradi di giudizio in cui si articola il processo tributario	4
Struttura e competenza delle commissioni tributarie	5
La competenza delle commissioni tributarie	6
I poteri delle commissioni tributarie	7
L'attività istruttoria delle commissioni tributarie	8
Comunicazioni degli atti	9
Elencazione degli atti impugnabili	10
Controversie in materia di rimborso	13
Contenuto del ricorso e vizi di inammissibilità	16
ASSISTENZA TECNICA	17
Categorie professionali abilitate a prestare assistenza tecnica	18
L'obbligo di assistenza tecnica	19
Eccezioni all'obbligo dell'assistenza tecnica	19
Il conferimento della procura alle liti	19
LA RAPPRESENTANZA E L'ASSISTENZA TECNICA DEGLI ENTI IMPOSITORI	20
PROCEDIMENTO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE	21
LA PROPOSIZIONE DEL RICORSO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE - RECLAMO E MEDIAZIONE QUADRO DI SINTESI	22
PROPOSIZIONE DEL RICORSO E INSTAURAZIONE DELLA CONTROVERSIA	23
IL LUOGO delle NOTIFICAZIONI e COMUNICAZIONI	25
LE PARTI DEL PROCESSO TRIBUTARIO	26
RICORRENTE E RESISTENTE COME PARTI DEL RAPPORTO PROCESSUALE	26
RAPPRESENTANZA PROCESSUALE	28
COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DEL RICORRENTE	29
2^ fase di instaurazione della controversia	30
COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELLA PARTE RESISTENTE	31
SEGUE –Il termine per la costituzione della parte resistente	32
MODALITÀ E TERMINI PER LA COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELLA PARTE RESISTENTE	33
ESAME PRELIMINARE del RICORSO	34
RECLAMO CONTRO I PROVVEDIMENTI PRESIDENZIALI	36
DEPOSITO DI DOCUMENTI E MEMORIE	37
PRODUZIONE DI DOCUMENTI ED INTEGRAZIONE DEI MOTIVI	39
TRATTAZIONE DELLA CONTROVERSIA	40
trattazione della controversia tra camera di consiglio e pubblica udienza	41
La sentenza: forma e contenuto e formula esecutiva	42
La condanna alle spese di giudizio	44
VICENDE DEL PROCESSO:	45
Interruzione, sospensione ed estinzione	45
SCHEDE DI SINTESI	46
LA SOSPENSIONE	47
INTERRUZIONE DEL PROCESSO	48
ESTINZIONE DEL PROCESSO	49
SOSPENSIONE GIUDIZIALE DELL'ESECUZIONE DELL'ATTO IMPUGNATO	50
SOSPENSIONE GIUDIZIALE DEL PROCEDIMENTO	51
SOSPENSIONE GIUDIZIALE DELL'ATTO	52
LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	53
RISCOSSIONE FRAZIONATA DEL TRIBUTO	54
ESECUZIONE DELLE SENTENZE	55

ESECUZIONE DELLE SENTENZE	55
LE IMPUGNAZIONI	56
I mezzi di impugnazione ordinari e straordinari	57
PROCEDIMENTO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE:	58
PROPOSIZIONE DELL'APPELLO	58
(articoli 51e 53, comma 2 del decreto legislativo n. 546/92).....	58
TERMINI PER PROPORRE L'APPELLO.....	58
SCHEDE DI SINTESI: TERMINI PER L'IMPUGNAZIONE	59
Entro 10 gg. dal deposito	59
Presupposti per la proposizione dell'appello	61
CONTENUTO dell'APPELLO	62
GIUDIZIO D'APPELLO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE.....	63
Motivi dell'appello	63
PROPOSIZIONE DELL'APPELLO	64
NOTIFICAZIONE DELL'APPELLO	65
COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL'APPELLANTE.....	66
COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL'APPELLATO	66
Controdeduzioni dell'appellato.....	66
APPELLO PRINCIPALE ED INCIDENTALE	67
Rapporti tra appello principale ed appello incidentale	67
SCHEDE DI SINTESI: RAPPORTI TRA APPELLO PRINCIPALE ED APPELLO INCIDENTALE.....	68
DOMANDE ED ECCEZIONI NUOVE.....	69
Poteri delle parti nel giudizio d'appello.....	69
Schede di sintesi; domande ed eccezioni formulate in appello per la prima volta	70
PROPOSIZIONE IN APPELLO DI PROVE E DOCUMENTI NUOVI.....	71
(articolo 58 del decreto legislativo n.546/92)	71
CONCLUSIONE DEL GIUDIZIO D'APPELLO	72
IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO.....	73
Il giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione (Cenni)	73

Riferimenti normativi

La disciplina del processo tributario è contenuta nei decreti legislativi n. 545 e n. 546 del 31 dicembre 1992 con successive modificazioni e integrazioni.

Questi due provvedimenti contengono, rispettivamente, le disposizioni riguardanti *l'ordinamento degli organi di giurisdizione tributaria e di organizzazione degli uffici di collaborazione delle Commissioni tributarie e le nuove norme sul processo tributario*.

Il giudice speciale tributario, che va distinto sia da quello civile che da quello amministrativo, incardina una giurisdizione esclusiva che assorbe **tutte le controversie concernenti i tributi indicati nell'art.2 del decreto legislativo n.546/1992 ("oggetto della giurisdizione tributaria")**.

La competenza del giudice tributario è estesa a tutti i tributi di ogni genere e specie comunque denominati. Tale ultima locuzione va in qualche modo associata alla necessità di superare tutte quelle problematiche interpretative legate alla natura della prestazione imposta al contribuente. A tal fine la competenza del giudice tributario è stata estesa a diversi rapporti giuridici la cui natura da sempre appare decisamente controversa. Da ultimo con il D.lgs. n. 156/2015, le disposizioni dell'articolo 2 hanno subito delle modifiche al fine di adattare alla pronuncia di merito, di legittimità e Costituzionali intervenute in materia di attribuzione delle controversie alla giurisdizione tributaria, nello specifico sono state eliminati riferimenti a imposte oramai non più vigenti.

Pertanto - in disparte le fattispecie specifiche contemplate dall'art. 2 cit. - in generale, per poter affermare la giurisdizione tributaria in materia di entrate pubbliche, occorre verificare la natura di "tributo", nozione questa comprensiva di imposte e di tasse: le imposte afferiscono a fatti che manifestano la capacità contributiva del soggetto e sono dirette ad approntare i mezzi finanziari per il perseguimento dei fini generali dello Stato; le tasse sono invece legate al finanziamento in particolare di un'attività o di un servizio pubblico e riguardano specificamente il contribuente, potenziale o effettivo fruitore dello stesso.

Con riferimento alle fattispecie che non rientrano nell'ambito sopra delineato **la tutela giurisdizionale è riconducibile** alla giurisdizione ordinaria o amministrativa.

Seguendo l'impostazione tradizionale che distingue tra situazioni giuridiche di diritto soggettivo ed interesse legittimo, i giudici amministrativi sono giudici competenti degli interessi legittimi e come tali hanno *potestas iudicandi* in merito ai regolamenti e agli atti amministrativi generali recanti la disciplina delle norme tributarie, ma non in merito ai singoli atti emessi dell'Amministrazione finanziaria, attendendo il singolo rapporto d'imposta ad un diritto soggettivo del singolo contribuente.

Quindi se la controversia riguarda un rapporto tributario attinente la posizione del singolo contribuente (es. avviso di accertamento, avviso di rettifica e liquidazione) allora sussisterà la giurisdizione del giudice tributario, mentre apparterranno alla giurisdizione del giudice amministrativo le controversie relative all'impugnazione dei regolamenti amministrativi e degli atti amministrativi generali. Il giudice tributario potrà, se del caso, disapplicare l'atto amministrativo generale ritenuto illegittimo ma non potrà, come noto, annullarlo.

Appartengono invece alla **giurisdizione del giudice ordinario** tutte le cause in materia di entrate patrimoniali pubbliche extra-tributarie che hanno ad oggetto situazioni di diritto soggettivo in assenza di poteri autoritativi della pubblica amministrazione: per esempio, **quelle relative alla legittimità dell'esecuzione coattiva dei tributi** o, altrimenti, quelle relative ai rapporti intercorrenti tra privati come i rapporti tra contribuente di fatto e di diritto per la rivalsa ai fini IVA oppure ai fini delle imposte dirette.

Le commissioni tributarie sono certamente **organi giurisdizionali** in quanto si tratta di organi imparziali rispetto alle parti in conflitto.

L'organo di autogoverno dei giudici tributari è il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, le cui attribuzioni – sostanzialmente riconducibili all'adozione di tutti i provvedimenti relativi ai componenti delle commissioni tributarie - sono elencate nell'art. 24, comma 1, del D.lgs. n.545/1992.

È altresì previsto un sistema di reclutamento dei giudici basato su criteri oggettivi, cioè su una serie di "punteggi" prestabiliti dalla legge, in relazione a qualifiche, titoli e anzianità di servizio e la previsione di norme che disciplinano l'astensione e la ricusazione dei giudici.

Le dotazioni logistiche ed il personale tecnico delle segreterie dipendono dal Ministero delle Economia e delle finanze, ma si tratta di funzioni di supporto, inidonee a interferire con l'indipendenza delle commissioni.

Sintetizzando quanto sopra esposto è possibile ricondurre la competenza esclusiva delle commissioni tributarie al seguente schema

Le Commissioni tributarie decidono sulle controversie in materia di:

a) tributi:

- imposte dirette (Ires ed Ire);
- imposta sul valore aggiunto (Iva);
- imposta sostitutive;
- obblighi del sostituto riguardo alle ritenute d'imposta e dei responsabili d'imposta;
- imposta di registro, bollo, imposte ipotecaria e catastale;
- intestazione, delimitazione, figura, estensione, classamento dei terreni e ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella;
- consistenza, classamento delle singole unità immobiliari urbane ed attribuzione della rendita catastale;
- tributi doganali, imposte di fabbricazione (accise);
- addizionale erariale all'imposta di trascrizione;
- canone di abbonamento RAI;
- contributo per il Servizio sanitario nazionale;
- Irap e controversie concernenti i tributi regionali, provinciali e comunali;
- tasse sulle concessioni governative, regionali e comunali;
- addizionale provinciale e comunale sul consumo di energia elettrica;
- tasse automobilistiche;
- addizionale regionale sul consumo di gas metano;
- tasse sui contratti di borsa;
- imposta sugli spettacoli, imposta sugli intrattenimenti e tassa sulle lotterie;
- imposta sulle assicurazioni;
- tributo speciale regionale per il deposito in discarica di rifiuti solidi;

b) sanzioni:

- le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni

c) interessi

- interessi ed ogni altro onere accessorio (come gli interessi moratori o anatocistici)

d) fermo amministrativo

I diversi gradi di giudizio in cui si articola il processo tributario

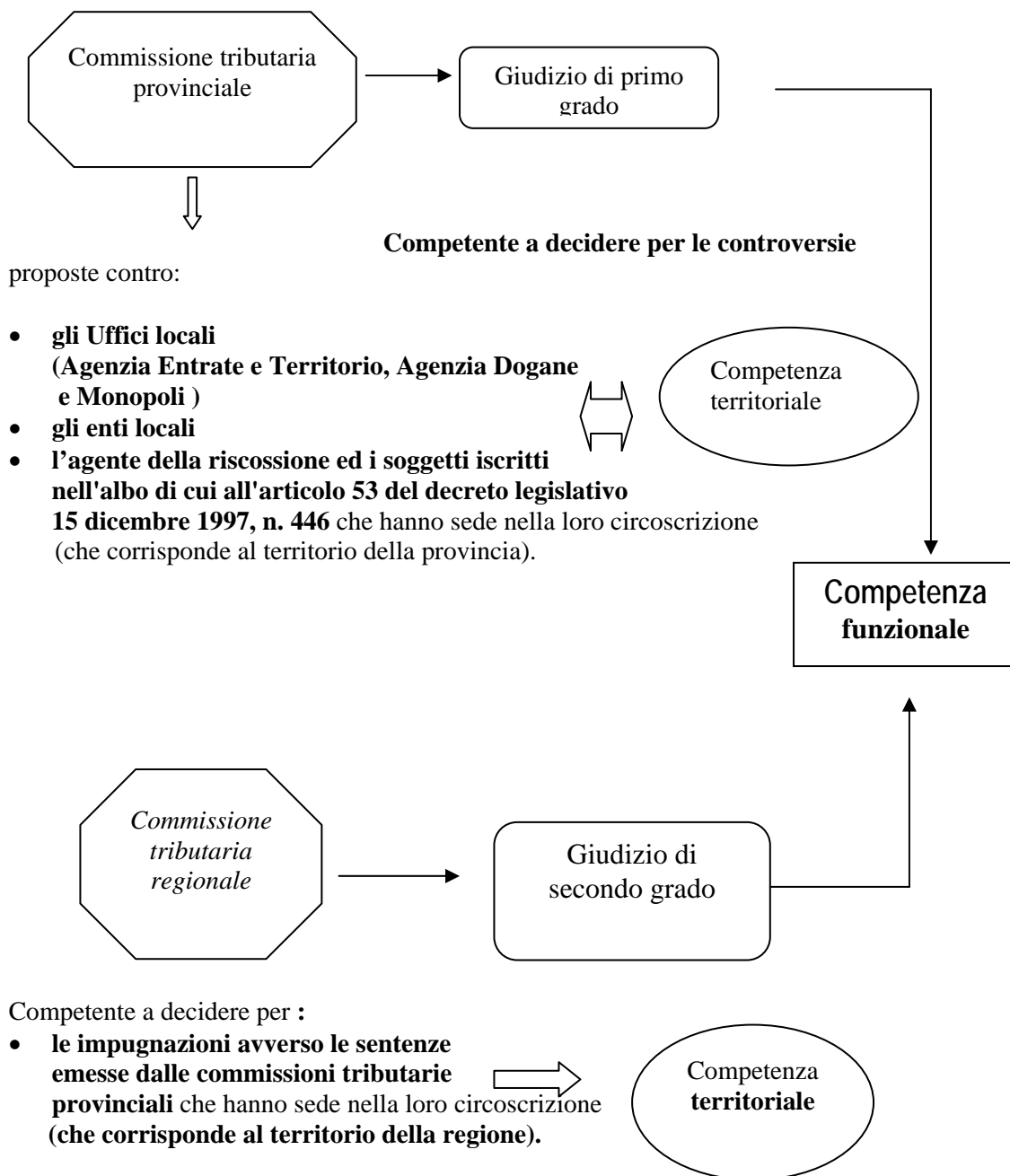
La giurisdizione tributaria si articola **su due gradi di giudizio di merito**:

- il primo grado si svolge dinanzi **alla Commissione tributaria provinciale**;
- il secondo grado si svolge dinanzi **alle Commissioni tributarie regionali** che decidono sulle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali, impugnate dalla parte che ha interesse a chiedere un riesame della controversia.

Contro le sentenze delle **Commissioni tributarie Regionali** è possibile proporre un giudizio di legittimità dinanzi alla **Corte di Cassazione**.

STRUTTURA E COMPETENZA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

(articolo 4 del decreto legislativo n. 546 del 1992)



La competenza delle commissioni tributarie

La competenza delle nuove commissioni è di **natura funzionale e territoriale**.

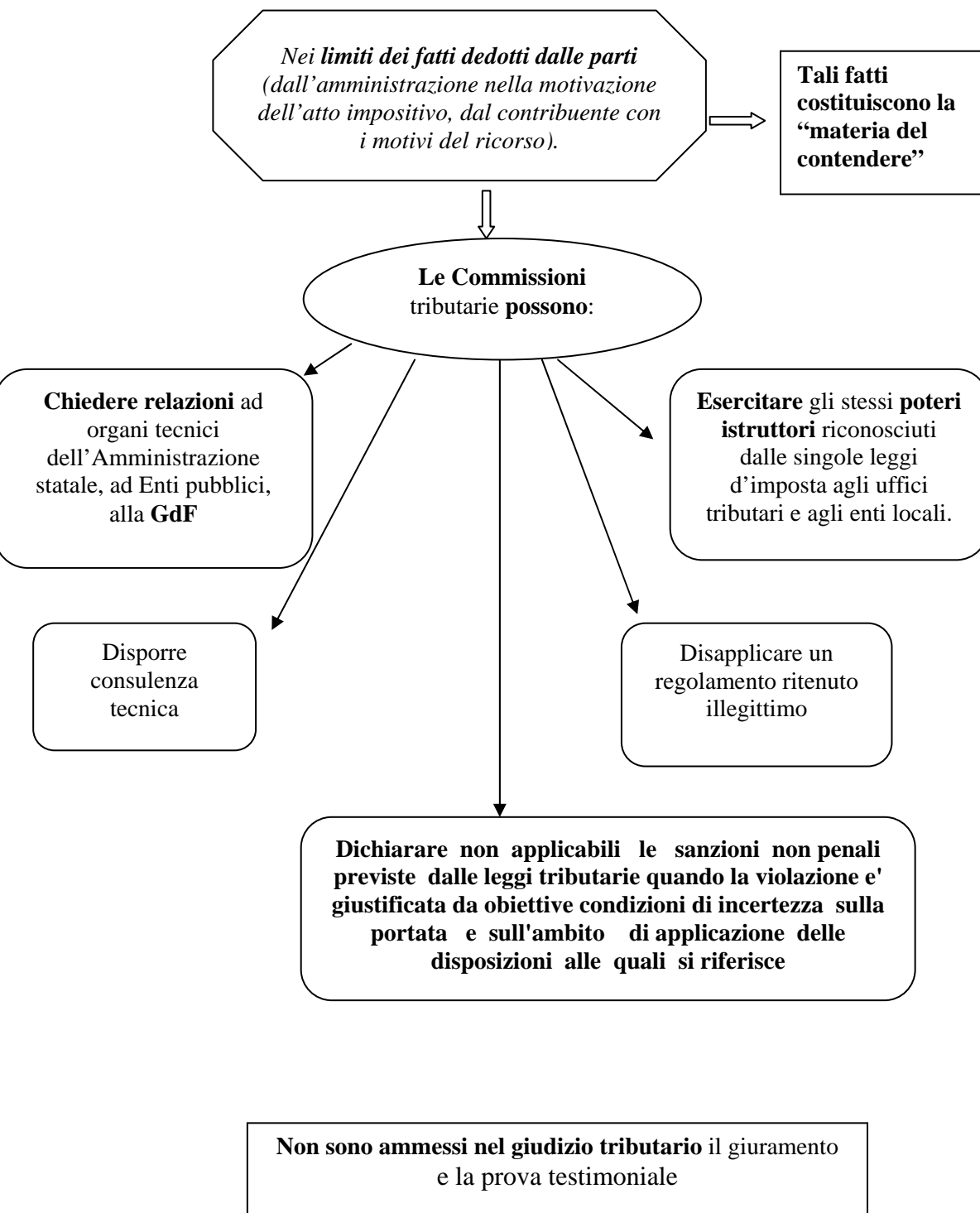
La distinzione della competenza, dal punto di vista **funzionale**, attiene alla diversità del livello del giudizio e della conseguente funzione, in quanto, in prima istanza, le **Commissioni tributarie provinciali** giudicano sull'impugnazione degli atti emessi dagli enti impositori mentre, in seconda istanza, le commissioni tributarie regionali giudicano sulle sentenze impugnate, pronunciate dalle commissioni tributarie provinciali.

La previsione della competenza per **territorio** è utilizzata per individuare, tra tutti i giudici dello stesso tipo dislocati sul territorio nazionale, quello competente a giudicare sulla singola controversia. Quindi, destinataria del ricorso, proposto dal contribuente, sarà, per il primo grado, la **Commissione tributaria provinciale** nella cui circoscrizione si trova l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446" (cd. concessionari privati della riscossione) che ha emanato l'atto impugnato.

Le **Commissioni tributarie regionali**, invece, sono competenti a conoscere degli appelli proposti avverso le sentenze emesse dalle Commissioni provinciali aventi sede nell'ambito della Regione.

I POTERI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

(articolo 7 del D.lgs.n.546/1992)



L'attività istruttoria delle commissioni tributarie

Alle Commissioni tributarie la legge attribuisce **una serie di poteri** al fine di permettere loro un accertamento dei fatti il più completo possibile, sempre **nei limiti della materia del contendere, definita dalla motivazione dell'avviso d'accertamento e dai motivi indicati nel ricorso dal contribuente**.

I poteri istruttori conferiti alle commissioni tributarie andranno perciò esercitati per confermare o smentire circostanze rientranti nella materia del contendere e perciò quantomeno allegate da una delle parti.

Per tale motivo il legislatore ha previsto che tali poteri debbano essere strettamente collegati **“ai fatti dedotti dalle parti”** ed esercitati nella misura in cui servano ad istruire il processo, per procedere all'accertamento dei fatti che sono oggetto del giudizio.

Tali poteri sono in parte inquisitori ed in parte dispositivi (c.d. natura mista o ibrida).

L'onere della prova spetta all'ente impositore e solo eccezionalmente ricade sul contribuente, come per l'azione di rimborso o la dimostrazione di spese deducibili.

Le Commissioni tributarie possono esercitare tutte le facoltà di:

- accesso;
- richiesta dati, informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

Viene anche riconosciuta alle Commissioni la possibilità di:

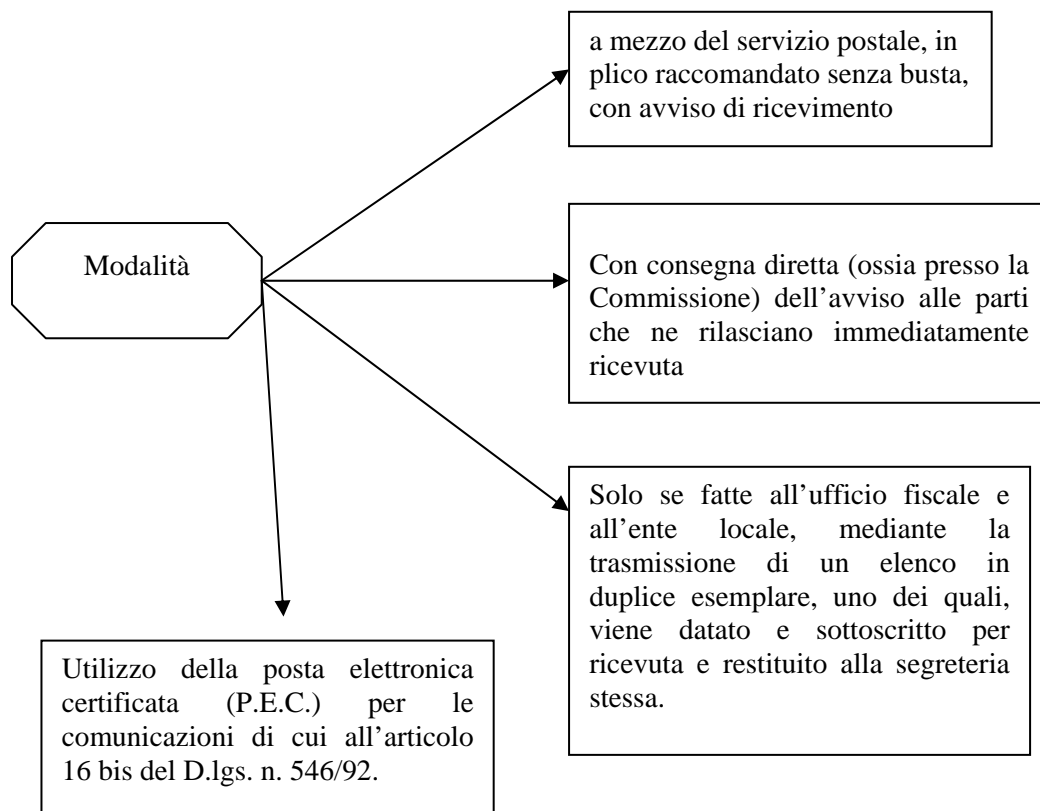
- **disporre la consulenza tecnica d'ufficio**, permettendo così di acquisire dati tecnici che non rientrano nella comune conoscenza dei giudici tributari;
- **disapplicare un regolamento** o un atto generale rilevante ai fini della decisione se viene ritenuto illegittimo, fatta salva, ovviamente, l'eventuale impugnazione di tale atto dinanzi ad altro giudice competente (es. giudice amministrativo).

Non sono ammessi, nel processo tributario né il **giuramento** né la **prova testimoniale**.

COMUNICAZIONI DEGLI ATTI

(articolo 16 e 16 bis del decreto legislativo n.546 del 1992)

Le **comunicazioni** sono fatte dalle **segreterie delle Commissioni tributarie** mediante **avviso**.



La comunicazione è lo strumento informativo tipico della segreteria della Commissione tributaria, essa viene effettuata tramite:

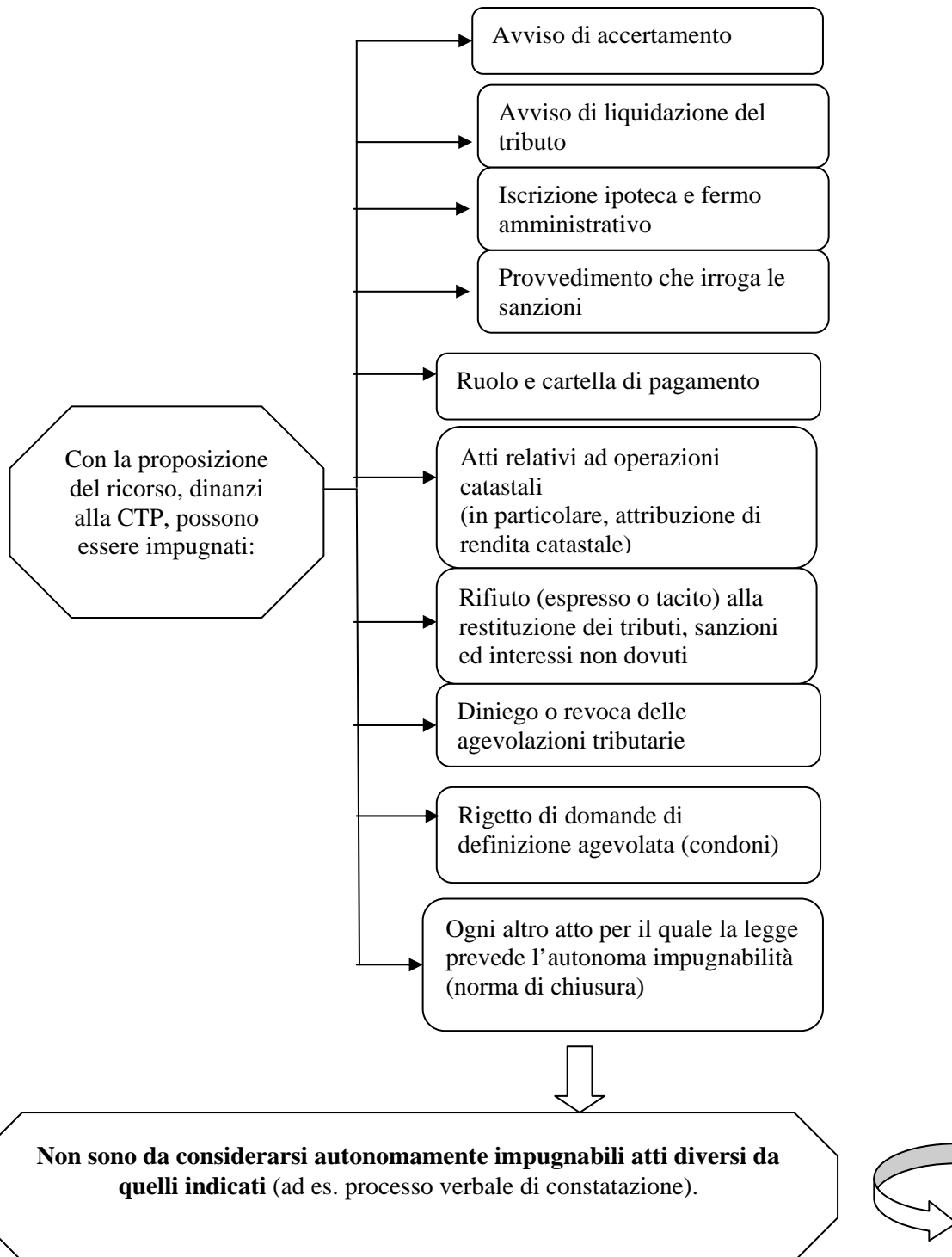
- *consegna diretta*, effettuata quindi presso la stessa Commissione, di apposito avviso contenente l'oggetto della comunicazione alla parte la quale deve, immediatamente, rilasciare ricevuta, attestando, anche, la data di ricevimento;
- *spedizione a mezzo del servizio postale* in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento;
- *tramite posta elettronica certificata (PEC)* in attuazione del D.M. 19 aprile 2012.

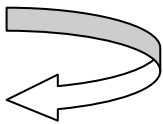


Se destinatario della comunicazione è l'ufficio o l'ente locale la segreteria può provvedervi mediante trasmissione di *elenco in duplice esemplare*, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta è restituito alla segreteria della Commissione.

Elencazione degli atti impugnabili

(articolo 19 del decreto legislativo n.546/92)





Segue:

Gli atti indicati all'art. 19 devono contenere l'indicazione:

- del termine di 60 gg. entro il quale proporre l'eventuale ricorso;
- della Commissione tributaria competente;
- delle modalità di proposizione del ricorso



**La mancanza di queste
indicazioni costituisce in
linea di principio una
irregolarità sanabile**

I singoli atti impugnabili

Il ricorso del contribuente può avere ad oggetto **gli atti** indicati nell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992.

Riprendendo alcuni chiarimenti contenuti nella C.M. n.98/E del 23 aprile 1996 e in quelle successive dell'Agenzia delle Entrate (Circ. 19 marzo 2012, n.9/E e da ultimo Circ. 31 dicembre 2015 n.38/E)

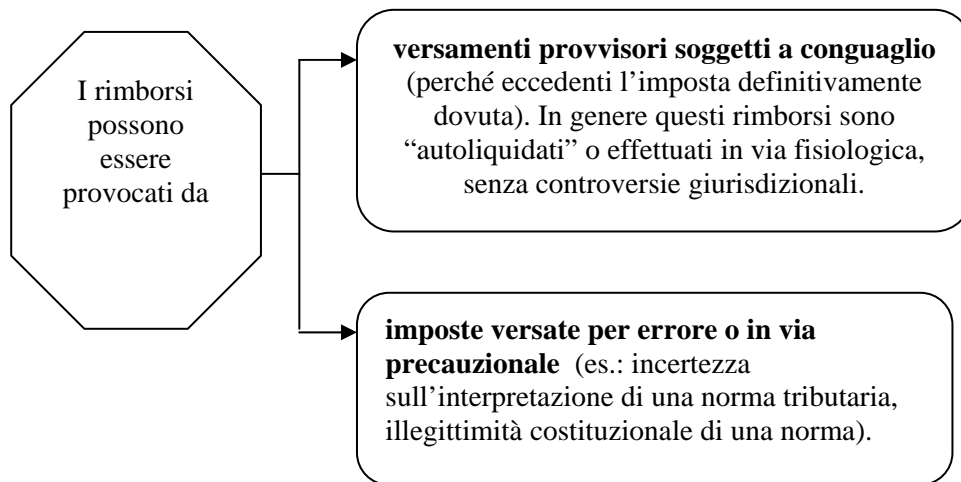
quando si parla di **avviso di accertamento del tributo** a tale espressione, sostanzialmente unitaria, vanno ricondotte diverse formulazioni letterali: per le imposte sui redditi, "l'avviso di accertamento" (art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973); per l'Iva, la "rettifica delle dichiarazioni" ovvero "l'accertamento induttivo" (artt. 54 e 55 del D.P.R. n. 633 del 1972); per l'imposta di registro, "l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta" (art. 52 del D.P.R. n. 131 del 1986)

- con **l'avviso di liquidazione** del tributo si intende l'atto che si pone nella fase intermedia fra il procedimento di accertamento e quello di riscossione, che ha la funzione, nell'ambito delle imposte indirette, di quantificare la pretesa fiscale e di invitare il contribuente al pagamento di quanto indicato;
- circa il **provvedimento di irrogazione di sanzioni amministrative tributarie** si sottolinea che, anche quando le predette sanzioni siano comminate con lo stesso provvedimento di accertamento o di liquidazione, detto provvedimento mantiene una autonomia concettuale e una specifica rilevanza ai fini dell'impugnazione dell'atto, per cui l'impugnazione dell'accertamento non può comprendere di per sé anche quella del provvedimento *de quo*, se il ricorrente non lo abbia specificamente contestato (a meno che la sanzione non fosse collegata al recupero di imponibile o di imposta, poiché in tal caso mancherebbe il presupposto per l'irrogazione);
- quanto al **ruolo**, tipico provvedimento di riscossione, è impugnabile solo per la parte che non è esecutiva di un precedente avviso di accertamento;
- gli **atti relativi alle operazioni catastali** indicati all'art. 2, comma 3, sono quelli riguardanti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo nonché la consistenza, il classamento delle singole unità urbane e l'attribuzione della rendita catastale;
- circa il **rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie od interessi o altri accessori non dovuti**, si evidenzia che tale formulazione permette di impugnare tanto il provvedimento che respinge espressamente l'istanza di rimborso, quanto la mancata adozione da parte dell'Amministrazione di una risposta alla domanda di restituzione che si protrae per almeno 90 gg.(c.d. silenzio rifiuto);
- in tema di **diniego, revoca di agevolazioni o di rigetto di domande di definizione agevolata**, si evidenzia che tale norma non consente la autonoma impugnabilità di un provvedimento tacito di rifiuto, ma richiede, a tal fine, un provvedimento espresso da parte dell'Amministrazione;
- con riferimento al fermo amministrativo si intende il provvedimento cautelare attraverso cui il concessionario della riscossione impone, a garanzia del credito erariale, il fermo di beni mobili registrati di proprietà del contribuente debitore;
- l'iscrizione di ipoteca sugli immobili rappresenta una garanzia reale attraverso la quale l'Amministrazione Finanziaria o il concessionario per la riscossione possono ottenere la soddisfazione del proprio debito in caso di inadempimento.
- ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie

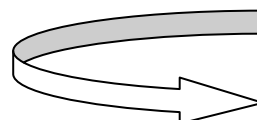
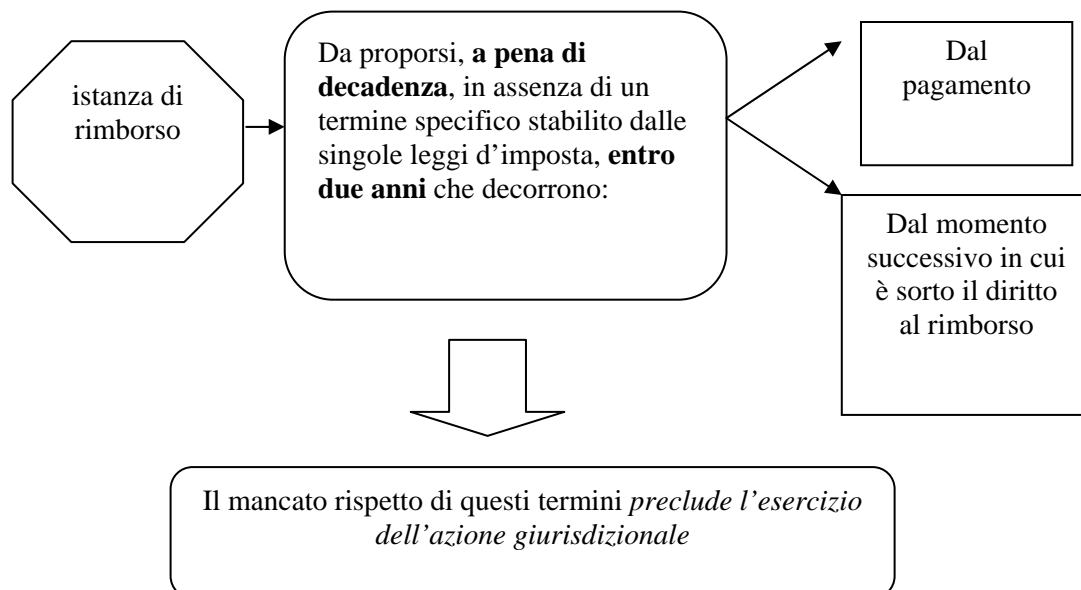
È appena il caso di precisare che la indicazione di cui all'art. 19 non può intendersi tassativa. Stando anche alle indicazioni fornite dalla corte costituzionale (sentenza 3 dicembre 1985, n. 313) la mancanza di una specifica previsione nell'elencazione tassativa degli atti oggetto di ricorso non può impedire all'interprete di ritenere impugnabile avanti alle Commissioni tributarie un atto quando, in considerazione dello scopo che riveste e degli effetti che produce - i quali siano quelli propri di ogni atto di accertamento - sia in sostanza assimilabile ad uno di essi, non potendosi "minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della

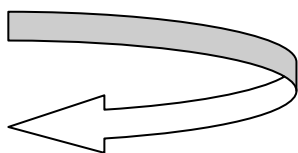
sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore", sicché questi, in quanto "suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari" (Analogamente vd. Cass., SS.UU., 26 marzo 1999, n. 185., nonché Cass., SS.UU., 18 maggio 2000, n. 361 – Cass., SS.UU. n. 16776 del 10/08/2005 - Cass. n. 17202 del 23.07.2009 . Dello stesso parere anche la giurisprudenza di merito: la Comm. Trib. Prov. di Salerno, sent. n. 275/1/05 del 22/02/2005; TAR Emilia-Romagna, sez. I, ord. n. 114 del 28/01/2005).

Controversie in materia di rimborso

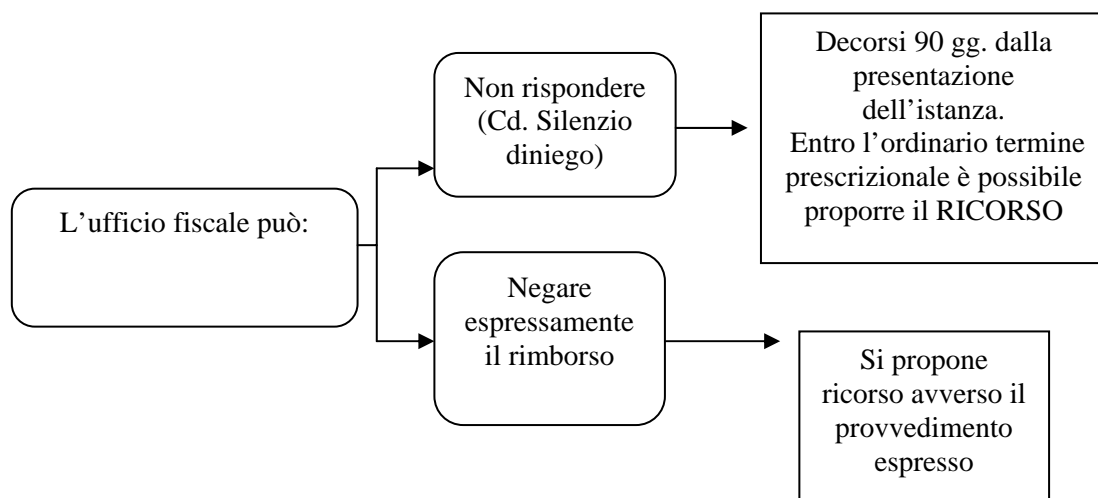


La procedura giurisdizionale di rimborso prevede:





Segue:



Prima del decorso di 90 giorni, il ricorso eventualmente proposto è inammissibile. Decorso detto termine il ricorso è proponibile entro l'ordinario termine prescrizionale

Controversie in materia di rimborso

Le controversie di rimborso hanno ad oggetto **somme che il contribuente ha dichiarato e versato, pur ritenendole non dovute.**

Per poter instaurare il relativo giudizio occorre dapprima proporre una richiesta di rimborso all'ufficio impositore competente entro i termini specifici stabiliti dalle singole leggi d'imposta oppure, entro due anni dal pagamento o dal sopravvenuto diritto al rimborso.

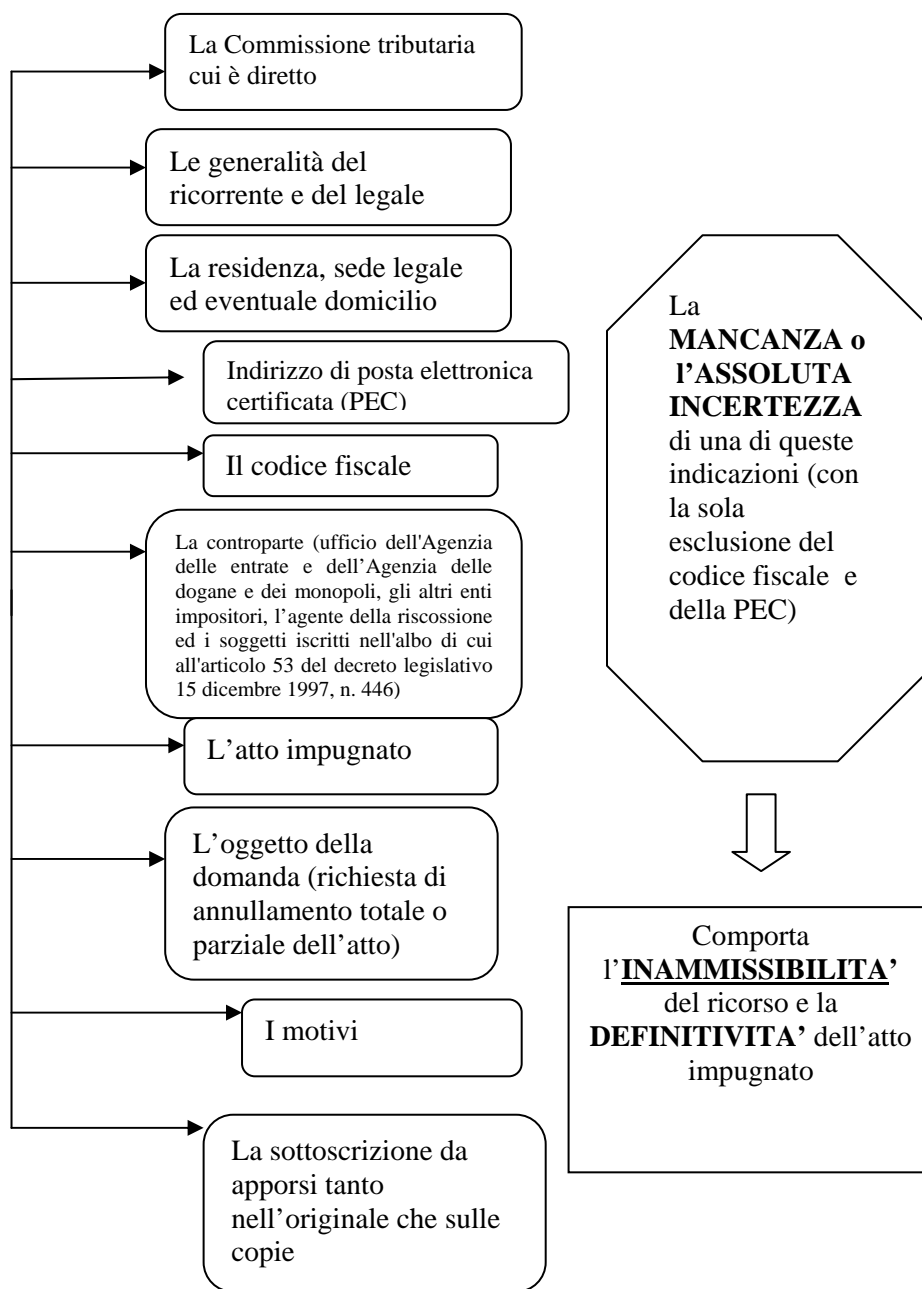
Per ragioni di economia processuale il ricorso può essere presentato solo dopo un rifiuto espresso dell'ufficio finanziario o il silenzio dello stesso ufficio protratto per i 90gg. successivi alla presentazione dell'istanza.

Una volta trascorsi i 90gg. dalla presentazione dell'istanza di rimborso il contribuente può ricorrere alla commissione entro il termine di prescrizione decennale.

Prima della recente riforma del processo tributario l'esecuzione della sentenza si concretizzava con il passaggio in giudicato della sentenza. Tuttavia, con la modifica intervenuta con la norma di riforma di cui al D.lgs. n. 156/2015, il nuovo art. 67bis del D.lgs. n. 546/92 prevede, dal 1° giugno 2016, espressamente *"Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo"*, introducendo quindi un principio generale che riconosce l'esecutività immediata delle sentenze tributarie emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali aventi a oggetto non solo l'impugnazione di un atto impositivo ma anche il diniego espresso o tacito alla restituzione di tributi, quindi anche per le sentenze non definitive, equiparandole a quelle adottate nel giudizio civile e amministrativo.

CONTENUTO DEL RICORSO

(articolo 18 del decreto legislativo n.546 del 1992)



Contenuto del ricorso e vizi di inammissibilità

Per una corretta redazione del ricorso, occorre far necessariamente riferimento ad alcuni elementi:

- l'indicazione della commissione tributaria cui il contribuente si rivolge;
- le generalità del ricorrente, la residenza e l'eventuale domicilio eletto e l'indirizzo PEC;
- l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 nei cui confronti il ricorso è proposto;
- l'indicazione dell'atto impugnato;
- l'oggetto della domanda;
- i motivi del ricorso;
- sottoscrizione del difensore del ricorrente e indicazione dell'incarico (salvi i casi in cui il contribuente possa difendersi da solo).

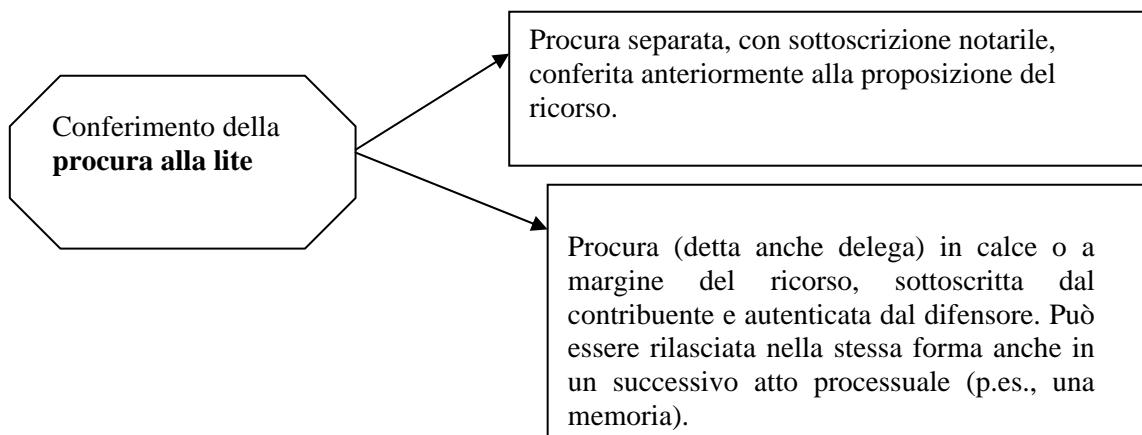
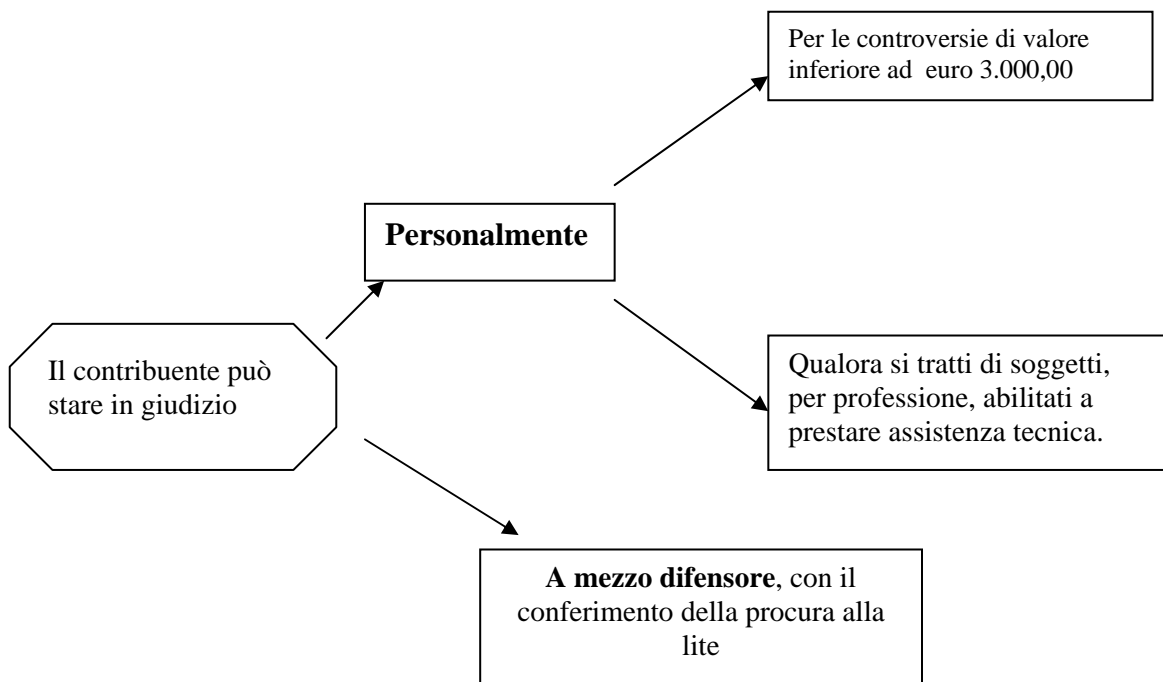
La mancanza o l'assoluta incertezza in merito ad una di queste indicazioni, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, comporta **l'inammissibilità del ricorso** alla quale consegue, in genere, la **definitività dell'atto impugnato**.

Tra questi requisiti un ruolo fondamentale rivestono i **motivi del ricorso**, consistenti nella formulazione di tutte le argomentazioni per le quali il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato (o il rimborso dell'imposta pagata e non dovuta); essi hanno una funzione in un certo senso analoga a quella della motivazione dell'avviso di accertamento, in quanto così come quest'ultima serve ad individuare la pretesa dell'amministrazione, i motivi del ricorso servono per indicare, sotto quali profili, il contribuente si duole dell'atto impugnato ed entrambi servono, così, a *delimitare la materia del contendere*.

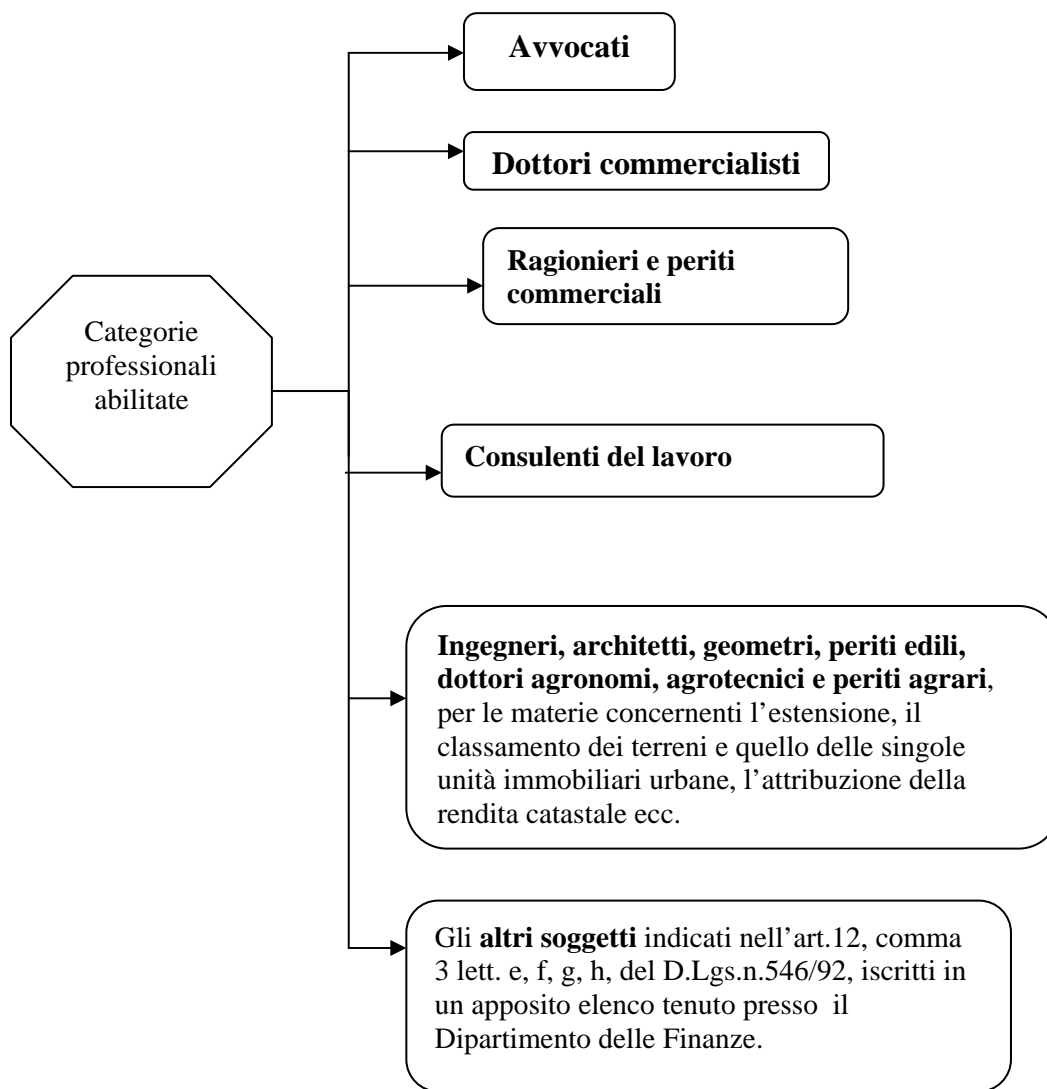
Il decreto n.546/92, in linea di principio (salvo quanto previsto dall'art.24) **non consente che ai motivi esposti nel ricorso possano esserne aggiunti degli altri con memoria integrativa**; quindi già nel ricorso deve essere presentato l'intero programma difensivo nel rispetto del principio di concentrazione delle pretese.

ASSISTENZA TECNICA

(articolo 12 decreto legislativo n.546 del 1992)



Categorie professionali abilitate a prestare assistenza tecnica



L'obbligo di assistenza tecnica

Il legislatore, in considerazione delle necessarie competenze specifiche in materia ha previsto, per tutta la durata del giudizio, la presenza obbligatoria di un difensore abilitato per le parti “private” della controversia. Ne deriva l'obbligo di sottoscrizione del ricorso da parte del difensore abilitato, richiesto, a pena di inammissibilità.

All'istituto dell'assistenza tecnica si applicano, quando sono compatibili col rito tributario, le regole previste dal codice di procedura civile per il difensore, con una differenza di fondo rappresentata dal fatto che, mentre nel rito civile, il patrocinio alle liti può essere esercitato solo dagli avvocati iscritti nel rispettivo albo professionale, nelle controversie tributarie – in considerazione della specificità della materia trattata – sono individuate, in maniera più articolata, le categorie abilitate all'assistenza tecnica.

Esiste, comunque, una differenza di fondo:

- categorie abilitate al patrocinio alle liti per qualunque tipo di controversia (es. avvocati, dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro);
- categorie abilitate a rappresentare le parti solo per determinate liti con carattere delimitato e circoscritto, vincolate – tra l'altro – dalla condizione di essere iscritti ad albi professionali (es. ingegneri) o in ruoli o nell'elenco di cui al comma 4 dell'art. 12 del D.Lgs.n.546/92, gestito dal Dipartimento delle Finanze e pubblicato nel sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze;
- in base alla norma di riforma (D.lgs. n. 156/2015) tra i soggetti abilitati all'assistenza tecnica davanti alle Commissioni tributarie sono stati inseriti anche i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) limitatamente alle controversie relative alle attività di loro competenza.

Eccezioni all'obbligo dell'assistenza tecnica

Sono stati previsti, dal legislatore, delle circostanze in cui le parti interessate possono proporre il ricorso direttamente, senza dover nominare un difensore.

Tali casi sono:

1. le controversie di valore inferiore a 3.000 euro (per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato);
2. i ricorsi proposti da soggetti che, per professione, possono esercitare il patrocinio alla lite.

Il conferimento della procura alle liti

La procura alle liti può essere rilasciata con:

- atto pubblico o scrittura privata autenticata;
- apposta in calce o a margine del ricorso o di un altro atto processuale (quest'ultimo caso si verifica allorché l'assistenza tecnica è facoltativa, p.es. quando la lite è di valore inferiore a 2582,28 euro) attraverso una apposizione di formule tipiche o di stampigliatura di appositi timbri, solitamente usati dagli avvocati nel processo civile.

Nel secondo caso, è necessaria anche la sottoscrizione da parte del ricorrente, con l'autentica della firma effettuata dallo stesso procuratore alla lite.

Nei casi di assistenza tecnica obbligatoria, il ricorso, a pena di inammissibilità, deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere le indicazioni dell'incarico.

La procura alla lite si presume rilasciata per un determinato grado del giudizio, salvo che nell'atto non sia espressa volontà diversa.

LA RAPPRESENTANZA E L'ASSISTENZA TECNICA DEGLI ENTI IMPOSITORI

L'obbligo di assistenza tecnica è previsto solo per le parti private, intendendo il ricorrente ed l'agente di riscossione (si ricorda che quest'ultimo, anche se investito di pubbliche funzioni, resta un "soggetto privato").

Per l'Amministrazione finanziaria, il legislatore si limita a disporre che l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 **nel secondo grado del giudizio**, può essere assistito dall'**Avvocatura dello Stato**.

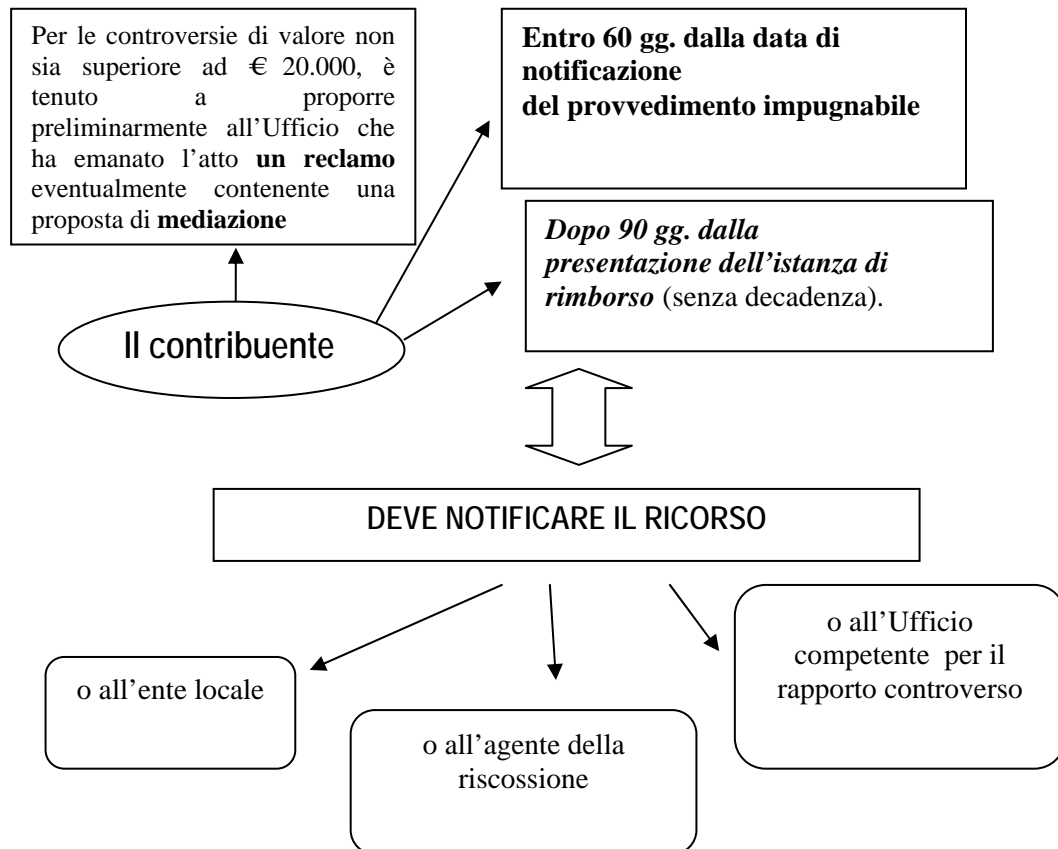
Pertanto, in caso di controversie dinanzi alla Commissione tributaria provinciale in cui è parte l'ufficio finanziario, l'attività di assistenza e di rappresentanza deve essere esercitata dallo stesso ufficio che ha emesso l'atto impugnato, **tramite il titolare dell'ufficio stesso o un suo delegato ovvero avvalendosi della rappresentanza dell'ufficio del contenzioso della direzione regionale o della direzione compartimentale competente per territorio**, mentre, dinanzi alla Commissione tributaria regionale, tale attività può essere esercitata, in modo alternativo, tanto **dall'ufficio finanziario, quanto dall'Avvocatura dello Stato**.

Per l'ente locale, l'assistenza in giudizio può essere esercitata da un proprio funzionario o, in caso di mancanza di disponibilità dello stesso, il soggetto giuridico che ha la rappresentanza dell'ente stesso dovrà provvedere alla nomina di un difensore tecnico.

PROCEDIMENTO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

Il ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale è sempre proposto dal contribuente, **sia che resista ad atti impositivi sia che avanzi richieste di rimborso.**

Per la nozione di “contribuente” qui utilizzata, si ricordi che il ricorso è proposto dal soggetto al quale è stato notificato l’atto impositivo (che può non coincidere col contribuente per esempio nel provvedimento di irrogazione delle sanzioni) o da chi abbia già infruttuosamente richiesto un rimborso.



LA PROPOSIZIONE DEL RICORSO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE; QUADRO DI SINTESI

Il giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali viene introdotto mediante ricorso del contribuente ed il meccanismo di instaurazione della lite si caratterizza per il susseguirsi di **due fasi distinte**:

1. **la proposizione del ricorso** al soggetto che ha emesso l'atto impugnato – **Il reclamo e la mediazione**
2. **la costituzione in giudizio del ricorrente.**

1^ FASE: (articolo 17-bis e articolo 20 del decreto legislativo n.546 del 1992)

Il ricorrente dovrà, innanzi tutto, portare a conoscenza il ricorso al soggetto che ha emanato l'atto impugnato mediante una delle seguenti modalità (alternative):

- **notifica** della copia del ricorso secondo le norme di cui agli artt. 137 ss. del c.p.c., cioè con l'utilizzo dell'ufficiale giudiziario;
- **spedizione a mezzo posta**, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento **sul quale non sono apposti segni** o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto;
- **consegna diretta** dell'originale del ricorso a cura del contribuente;
- **a mezzo posta elettronica certificata (PEC)**: dal 1° gennaio 2016 la notifica degli atti può avvenire anche con modalità telematica e l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica (PEC) equivale alla comunicazione del domicilio eletto (art. 16 bis del D.lgs. n. 546/92), anche se limitatamente per i contenziosi instaurati innanzi alle commissioni tributarie della Toscana e dell'Umbria a partire dal 1° dicembre 2015 (cfr. D.M. 23 dicembre 2013, n. 163 regolamento sul processo tributario telematico e Decreto Direttoriale 4 agosto 2015).

IL RECLAMO E MEDIAZIONE

Il contribuente che intenda proporre ricorso nelle controversie tributarie il cui valore non sia superiore ad €20.000 (importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni) è tenuto a proporre preliminarmente **un reclamo** all'Ufficio che ha emanato l'atto, eventualmente contenente una proposta di **mediazione** (v. art. 17-bis del D.lgs. n. 546/92). Il reclamo è un istituto deflativo del contenzioso tributario finalizzato a incentivare la risoluzione in sede amministrativa della controversia.

Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto. Il contribuente con il reclamo può altresì formulare una proposta di mediazione, contenente la rideterminazione della pretesa tributaria. Il reclamo notificato produce gli effetti del ricorso se: a) decorsi 90 giorni l'istanza di reclamo non è stata accolta o non si è conclusa la mediazione; b) l'agenzia delle entrate respinge espressamente il reclamo o lo accoglie solo parzialmente.

Con la modifica introdotta dal D.lgs. n. 156/2015 l'istituto è stato esteso anche per gli altri enti impositori diversi dall'Agenzia delle Entrate e la disciplina prevista si applica compatibilmente con la struttura organizzativa di riferimento.

In un primo momento l'assenza dell'istanza di reclamo rendeva inammissibile il ricorso, successivamente l'art. 1, c. 611, lett. a), n. 1 della L. 147/2013 ha modificato la disciplina sul punto, sanzionando con la sola improcedibilità il mancato esperimento della procedura di reclamo.

Qualora la mediazione non si concluda ed il reclamo produce gli effetti del ricorso, il contribuente che voglia far valere le sue ragioni in giudizio sarà comunque tenuto a costituirsi in giudizio con le modalità di seguito descritte.

2^ FASE: (articolo 22 del decreto legislativo n. 546 del 1992)

Il ricorrente, sia che sussistano o dovrà successivamente costituirsi presso la segreteria della Commissione tributaria depositando, **entro 30 gg. dalla proposizione del ricorso**, l'originale notificato (se ha utilizzato l'ufficiale giudiziario) o copia del ricorso spedito o consegnato (se ha preferito servirsi del servizio postale o se ha preferito consegnarlo personalmente all'ufficio).

La costituzione in giudizio potrà avvenire anche mediante spedizione degli atti in plico chiuso raccomandato con ricevuta di ritorno. Ai fini della costituzione in giudizio farà fede la data di spedizione apposta sul plico dall'ufficio postale

Il ricorso (in originale o in copia) verrà inserito nel *fascicolo di parte* unitamente ai documenti che provano la proposizione del ricorso (fotocopia della ricevuta di deposito e della raccomandata con ricevuta di ritorno), all'atto impugnato (in originale o fotocopia) e agli altri documenti su cui il ricorrente intende fondare la sua difesa.



Il mancato rispetto delle predette modalità e dei relativi termini perentori permette al giudice Tributario di dichiarare il ricorso inammissibile.

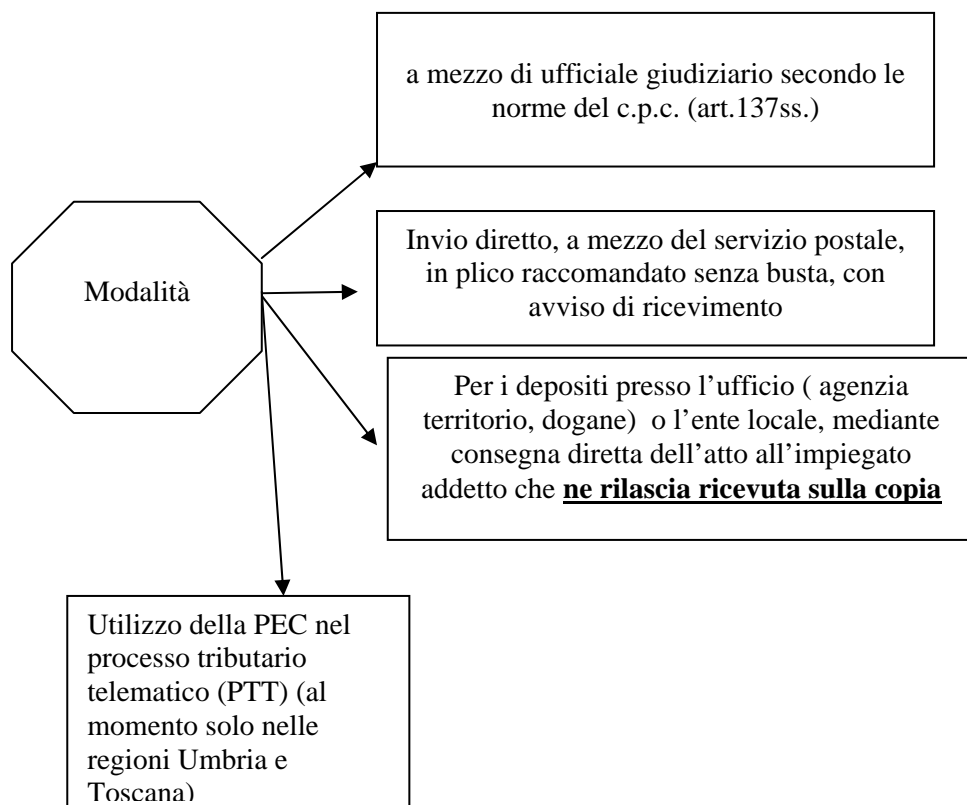
N.B. La costituzione in giudizio del ricorrente (al momento esclusivamente nelle regione Umbria e Toscana), può avvenire anche con la trasmissione del ricorso al Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (S.I.Gi.T.) in seguito all'adozione del Decreto 23 dicembre 2013, n. 163 con le quali sono state disciplinate le modalità di utilizzo degli strumenti informatici e telematici nel processo tributario, in attuazione dell'art. 39, comma 8, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

PROPOSIZIONE DEL RICORSO - COMUNICAZIONI E NOTIFICHE

(articoli: 18, 16 e 16 bis del decreto legislativo n.546/92)

1^ Fase di instaurazione della controversia

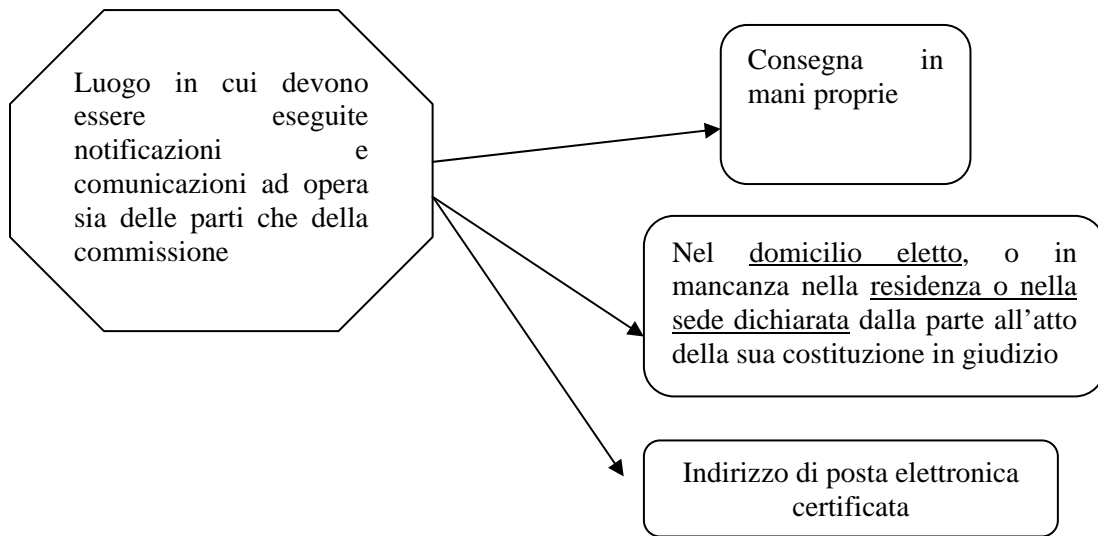
Il ricorso può essere proposto con le seguenti modalità di notifica (la scelta di una tra queste spetta al contribuente)



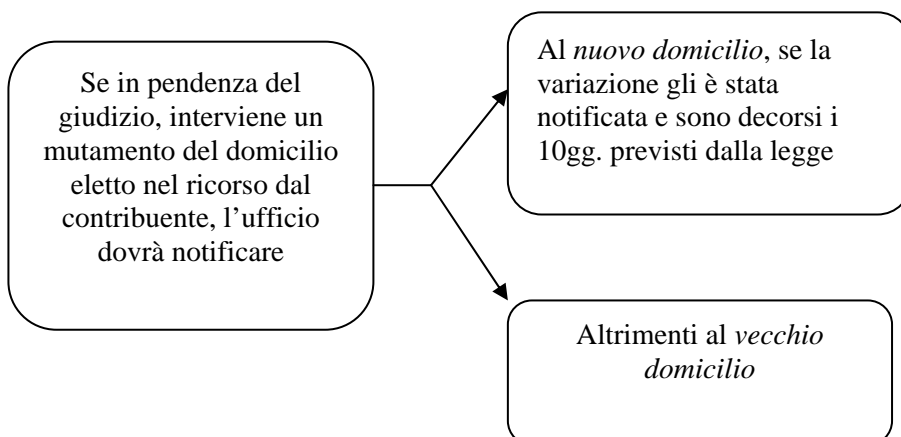
La natura pubblicistica della notificazione impedisce che le parti vi procedano direttamente quando il destinatario non sia un ufficio pubblico, come nel caso in cui si provvede a notificare il ricorso al concessionario del servizio di riscossione. In questo caso la funzione di “certezza legale” connessa alla notifica deve provenire da un ufficiale giudiziario. È comunque sempre ammesso l’invio postale in plico racc. senza busta con avviso di ricevimento.

IL LUOGO DELLE NOTIFICAZIONI E COMUNICAZIONI

(articolo 17 del decreto legislativo n.546/92)

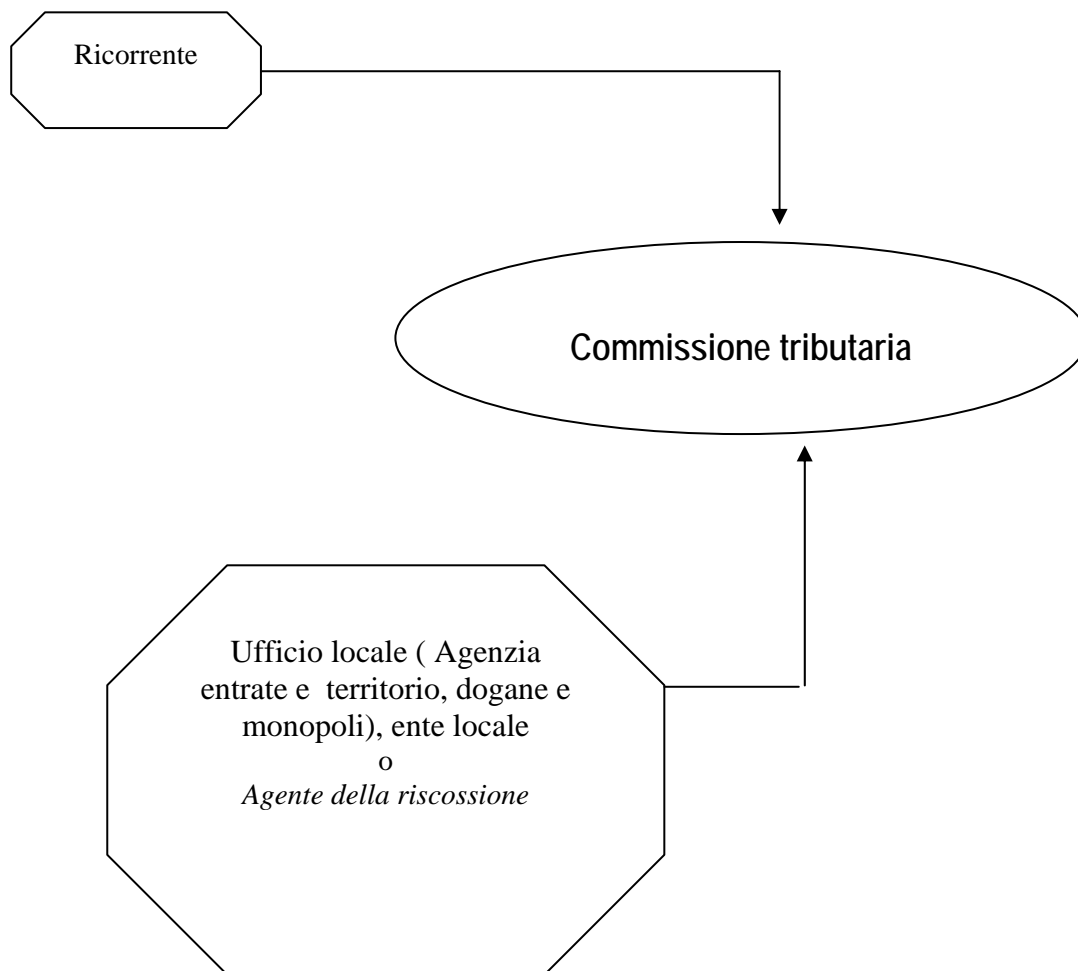


- L'indicazione della residenza o della sede o l'elezione di domicilio hanno effetto anche per i gradi successivi del processo.
- Se vi sono modificazioni, esse hanno effetto decorsi 10 gg. dalla *notifica* della denuncia di variazione alla *segreteria della Commissione e alle parti costituite*.
- Se l'indicazione della residenza o della sede nel territorio dello stato o l'elezione di domicilio mancano o sono assolutamente incerte, tanto da rendere impossibile la comunicazione, questa viene effettuata presso la segreteria della Commissione.
- La modifica normativa ad opera del D.lgs. 156/2015 che ha introdotto l'art. 16 bis nel D.lgs. n.546/92 prevedendo anche per la notificazione degli atti la modalità telematica, stabilisce che l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica (PEC) equivale alla comunicazione del domicilio eletto



LE PARTI DEL PROCESSO TRIBUTARIO

(art. 10 del decreto legislativo n. 546/92)



RICORRENTE E RESISTENTE COME PARTI DEL RAPPORTO PROCESSUALE

La proposizione del ricorso fa sorgere un rapporto processuale tra alcuni soggetti che assumono, così, il ruolo di parte processuale. Le **parti di un processo**, di norma, sono rappresentate dalla persona che propone al giudice una domanda (c.d. attore o **ricorrente** in giudizio) e dalla persona nei cui confronti la domanda viene proposta (c.d. **resistente** in giudizio).

Il D.lgs. n.546/92 individua con sufficiente precisione e chiarezza le parti del processo tributario provvedendo all'elencazione delle stesse. In particolare si considerano parti del processo coloro che, in quanto titolari di interessi giuridicamente rilevanti, hanno la legittimazione ad attivare la controversia giurisdizionale.

Pertanto, secondo quanto stabilito dall'art.10 sono legittimati ad essere parte processuale dinanzi alle Commissioni tributarie, innanzitutto, il soggetto c.d. **ricorrente** che, risulta il destinatario dell'atto emesso dall'ente impositore o che ha interesse a chiedere il rimborso di somme versate, ma non dovute.

In alcuni casi la veste di ricorrente può essere assunta anche da soggetti diversi dal contribuente, come, ad esempio, il destinatario della sanzione che può essere diverso dal soggetto obbligato per il tributo

Per quanto riguarda il ruolo di parte **resistente**, cioè la parte nei confronti della quale la domanda è stata proposta, si può osservare che per la sua individuazione la norma fa riferimento al soggetto che ha emanato l'atto che s'impugna o che non ha emanato l'atto richiesto.

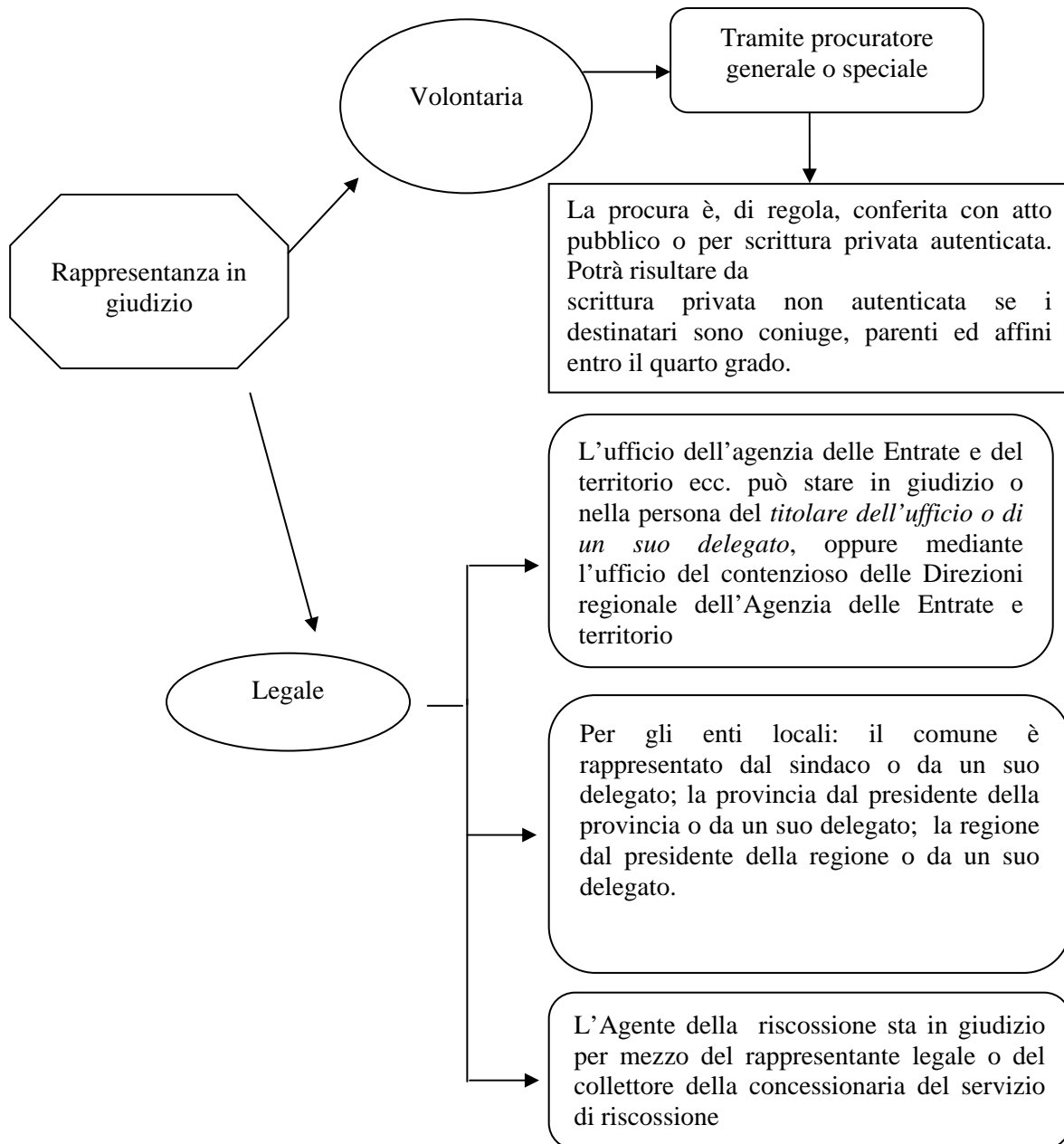
Sono, così, previsti come resistenti o convenuti:

1. **l'Ufficio** che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto;
2. **l'Ente locale territoriale** (comune, provincia o regione) relativamente alle controversie inerenti i tributi locali;
3. **l'Agente della riscossione**

Quanto a quest'ultimo sembra potersi ragionevolmente sostenere che le controversie proponibili nei suoi confronti dovrebbero essere quelle originate dagli atti della riscossione che sono rimessi alle sue funzioni. Nella Circolare 98/E del 23 aprile 1996 si afferma che l'Agente della riscossione è parte del processo tributario quando oggetto della controversia sia l'impugnazione di atti a lui direttamente riferibili, nel senso esse sono promosse in relazione ad errori imputabili allo stesso concessionario (errori connessi alla compilazione e alla intestazione della cartella di pagamento o degli avvisi di mora, alla notificazione degli stessi atti, etc.).

RAPPRESENTANZA PROCESSUALE

(articolo 11 del decreto legislativo n.546/92)



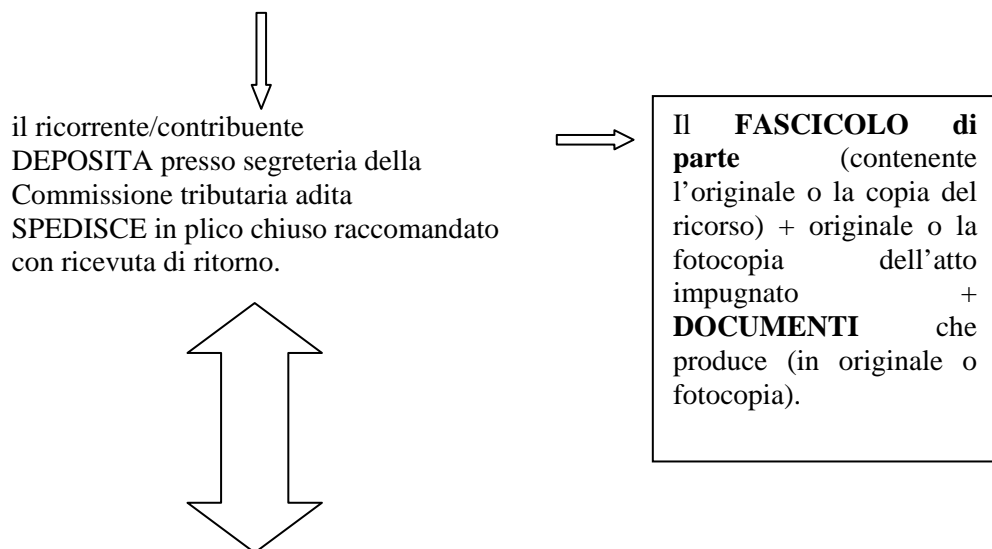
COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DEL RICORRENTE

(articolo 22 del decreto legislativo n.546 del 1992)

2^ Fase di instaurazione della controversia

Entro 30 gg. dalla proposizione del ricorso

(notificazione, presentazione all'ufficio o spedizione per posta)



Altrimenti il ricorso è **INAMMISSIBILE**

e l'atto impugnato diventa **definitivo**

L'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DEL RICORRENTE

2^ fase di instaurazione della controversia

L'art. 22 del D.lgs. n. 546/1992 disciplina la costituzione in giudizio del ricorrente/contribuyente, **necessaria ad informare la commissione dell'esistenza della lite**, essendo gli atti compiuti fino a quel momento indirizzati esclusivamente alla controparte.



Per costituirsi in giudizio, il ricorrente deve depositare il ricorso presso la segreteria della commissione oppure spedire lo stesso a mezzo posta, entro il termine perentorio di 30gg. dalla sua notifica o dalla presentazione o spedizione a mezzo posta.

Se la proposizione del ricorso è avvenuta mediante ufficiale giudiziario, in segreteria dovrà essere depositato l'originale del ricorso (con relata di notifica incorporata); se è avvenuta mediante consegna diretta o spedizione a mezzo posta, dovrà depositarsi la copia del ricorso consegnato o spedito, unitamente alla fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione con raccomandata a mezzo servizio postale. L'inosservanza dei predetti oneri processuali comporta l'inammissibilità del ricorso. Per quanto riguarda il processo tributario telematico si rimanda al D.M. 23 dicembre 2013 n. 163.

La costituzione in giudizio oltre i 30 gg. dalla proposizione del ricorso, determina il venir meno della stessa rilevanza giuridica del ricorso proposto, senza possibilità di regolarizzazione o sanatoria, ne è quindi naturale conseguenza la declaratoria di inammissibilità del ricorso alla quale il giudice può pervenire anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio e anche quando la parte resistente si è regolarmente costituita.

Occorre sottolineare che, nel caso in cui la proposizione del ricorso sia avvenuta tramite consegna diretta o mediante spedizione a mezzo di servizio postale, è previsto un onere ulteriore a carico del ricorrente, infatti questo dovrà attestare la conformità tra l'atto depositato in segreteria e quello consegnato o spedito alla controparte, in quanto in mancanza di conformità della copia all'originale è prevista l'inammissibilità del ricorso.

Unitamente al ricorso il ricorrente deve **depositare (o spedire)** l'atto impugnato, in originale o in fotocopia, nonché **gli altri documenti che intende produrre**, sempre in originale o fotocopia. Il ricorso e gli ulteriori documenti vengono inseriti nel c.d. *fascicolo di parte* corredato di indice.

NB: E' da segnalare anche che il ricorrente a seguito delle modifiche introdotte con il DL 98/2011 dal 7 luglio 2011 è tenuto al pagamento del **contributo unificato (CUT)** da calcolare in base al valore (a scaglioni) della controversia (cfr Circ. MEF n.15051 del 21/9/2011 e la direttiva n. 2/DGT/2012).

A seguito dell'introduzione del CUT, dal 17 settembre 2011 è stato previsto a carico del ricorrente l'obbligo di compilare unitamente al ricorso la nota di iscrizione a ruolo (NIR) che consente immediatamente agli uffici delle Commissioni di incardinare la controversia presso un determinato giudice, assumendo un numero di ruolo che identifica la causa. La compilazione della NIR è obbligatoria anche per il contribuente che non si avvalga di un professionista abilitato (per controversie di valore inferiore ad €3000,00).

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELLA PARTE RESISTENTE

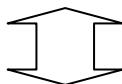
(articolo 23 del decreto legislativo n.546 del 1992)

Entro 60gg. dal giorno in cui il ricorso è stato notificato (consegnato o ricevuto)



L'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446

si costituiscono in giudizio



DEPOSITANDO

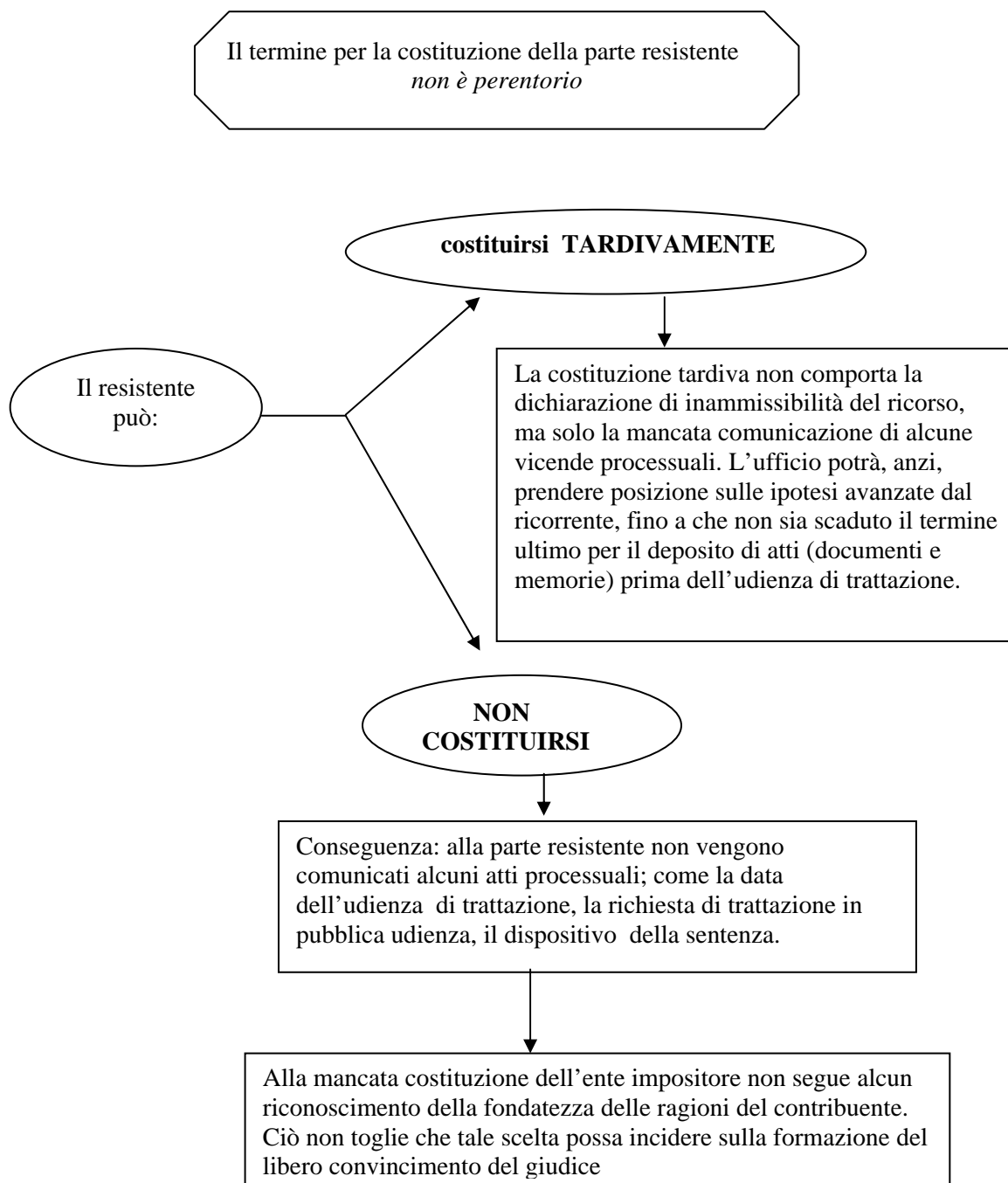
presso la segreteria della commissione adita

*il proprio fascicolo contenente **CONTRODEDUZIONI**
(con una copia per la controparte) + **DOCUMENTI***



Con le **CONTRODEDUZIONI** l'ente impositore prende posizione sui motivi dedotti nel ricorso dal contribuente, allegando eventuali documenti a sostegno delle proprie argomentazioni, chiamando in causa terzi etc.. Visto che l'ente impositore, attraverso la motivazione del provvedimento notificato, ha già manifestato le ragioni della sua pretesa: la costituzione in giudizio della parte resistente costituisce più un onere che un vero e proprio obbligo processuale.

Segue Il termine per la costituzione della parte resistente



MODALITÀ E TERMINI PER LA COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELLA PARTE RESISTENTE

Se la **parte resistente** vuole assumere un ruolo attivo nel processo, instaurato dal contribuente, deve **costituirsi in giudizio, depositando**, presso la segreteria della Commissione adita **il proprio fascicolo contenente un atto di controdeduzioni** (con una copia per la controparte) cui può allegare **eventuali documenti**.

Anche alla parte resistente è concesso di costituirsi in giudizio a mezzo posta mediante spedizione di plico chiuso senza busta con avviso di ricevimento

Nella **memoria di costituzione** il resistente “prende posizione” sui motivi dedotti dal ricorrente e **"indica le prove"** di cui intende valersi nonché **propone le eccezioni processuali e di merito** (non rilevabili d'ufficio) che ritiene di presentare per contestare le affermazioni del ricorrente e, infine, chiedere - se lo reputa opportuno - la chiamata in causa di terzi.

Anche la parte resistente, così come il ricorrente, deve **costituire il proprio fascicolo di parte**, ossia predisporre una cartellina nella quale vengono inseriti l'atto di costituzione in giudizio, le memorie illustrative, le istanze, i documenti etc..

Si evidenzia che il fascicolo del ricorrente e quello del resistente costituiscono parte integrante del **fascicolo d'ufficio** in cui vanno inseriti anche i documenti provenienti dalla Commissione tributaria (verbali d'udienza, ordinanze, decreti etc.).

Il termine per la costituzione in giudizio è di **60 giorni da quello in cui il ricorso è stato notificato o ricevuto a mezzo del servizio postale**.

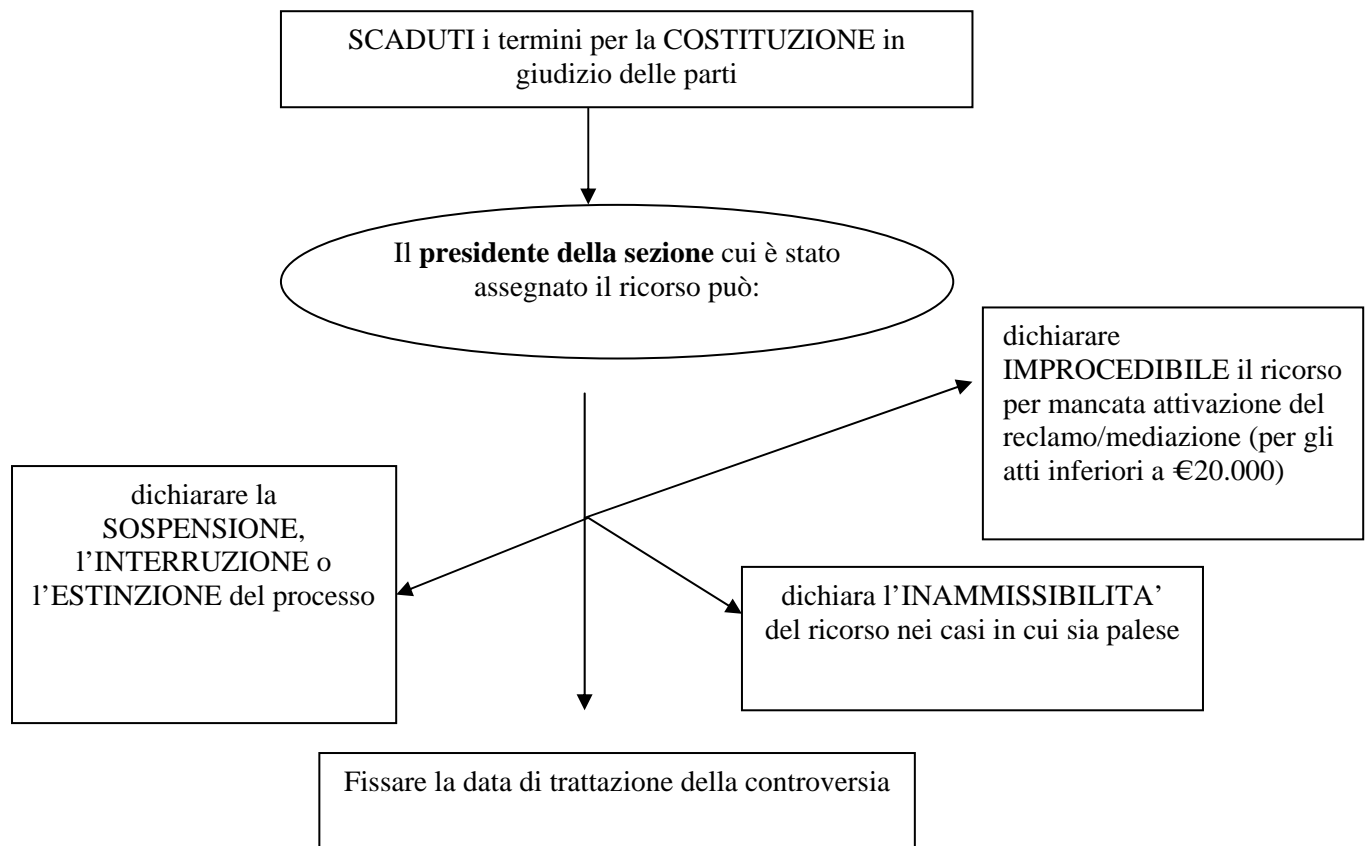
A differenza di quanto previsto per la costituzione della parte ricorrente, la costituzione in giudizio della parte resistente **non è indispensabile per una regolare instaurazione della controversia**.

La costituzione in giudizio della parte resistente diventa quindi una scelta di opportunità: non rappresenta, infatti, un obbligo sanzionato dalla legge a pena di inammissibilità del ricorso, in quanto è sempre l'ente impositore che impone la pretesa tributaria attraverso l'atto impositivo suscettibile di diventare vincolante se non tempestivamente impugnato.

La mancata costituzione del resistente viene, infatti, sanzionata solo con **conseguenze negative di ordine processuale**, attinenti, ad esempio, alla comunicazione delle udienze, delle istanze e delle sentenze, che vengono comunicate dalla segreteria della Commissione tributaria **solo alle parti costituite**.

ESAME PRELIMINARE DEL RICORSO

(articolo 27 del decreto legislativo n.546 del 1992)



Tale esame preliminare risponde ad esigenze di economia processuale e mira ad indagare sulle preclusioni processuali, evitando che giungano dinanzi al collegio ricorsi viziati da carenze formali che verrebbero dichiarati inammissibili, a prescindere da qualsiasi valutazione di merito. Si tratta, ad esempio, di ipotesi come quella in cui il ricorso sia stato formulato senza una delle indicazioni necessarie (motivi, oggetto della domanda etc.), di ricorso intempestivo, di tardiva costituzione del ricorrente, di impugnazione di atti diversi da quelli indicati nell'art. 19 etc..

L'esame preliminare del ricorso costituisce un "*filtro processuale*".

Tale esame risponde, infatti, ad una logica di economia di giudizio, in quanto, attraverso tale indagine espletata dal Presidente di Sezione della Commissione tributaria, si tende evitare che il collegio giudicante venga investito da ricorsi manifestamente inammissibili.

Pertanto, **dopo la scadenza dei termini per la costituzione in giudizio delle parti**, la segreteria provvede all'assegnazione del ricorso al Presidente di sezione incaricato dal Presidente della Commissione tributaria (c.d. Primo Presidente) il quale prende in esame il singolo fascicolo processuale e provvede a dichiarare, con decreto, **l'inammissibilità del ricorso, se manifesta**, se riscontra, ad esempio:

- la mancanza o assoluta incertezza, nel ricorso, di una delle indicazioni prescritte nell'art.18, comma secondo, oppure l'assenza della sottoscrizione (art.18, commi quarto e terzo);
- l'impugnazione di atti diversi da quelli espressamente indicati nell'art.19, primo comma (art.19, comma terzo);

- la proposizione del ricorso dopo che sia decorso il termine di 60gg. dalla data di perfezionata notifica dell'atto impugnato (art. 21, comma primo);
- la tardività del ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art.19, primo comma lett.g (art.21, secondo comma);
- la tardiva o mancata costituzione in giudizio del ricorrente (art.22, terzo comma);

Quello che preme sottolineare è che in tutte le suddette ipotesi deve trattarsi di inammissibilità manifesta e tale deve essere considerata solo quella che trova riscontro in una situazione di fatto del tutto indiscutibile e rispetto alla quale non vi sia spazio per una pluralità di interpretazioni giuridiche.

In caso di mancato esperimento del reclamo/mediazione di cui all'art. 17 bis del D.lgs. n. 546/92, il presidente di sezione può dichiarare invece il ricorso improcedibile.

Il Presidente della sezione ha anche il potere di dichiarare, in via preliminare, la **sospensione, l'interruzione e l'estinzione del processo**.

I provvedimenti adottati dal Presidente hanno la forma del **decreto** e sono **soggetti a reclamo** su cui decide la commissione collegialmente o in composizione monocratica.

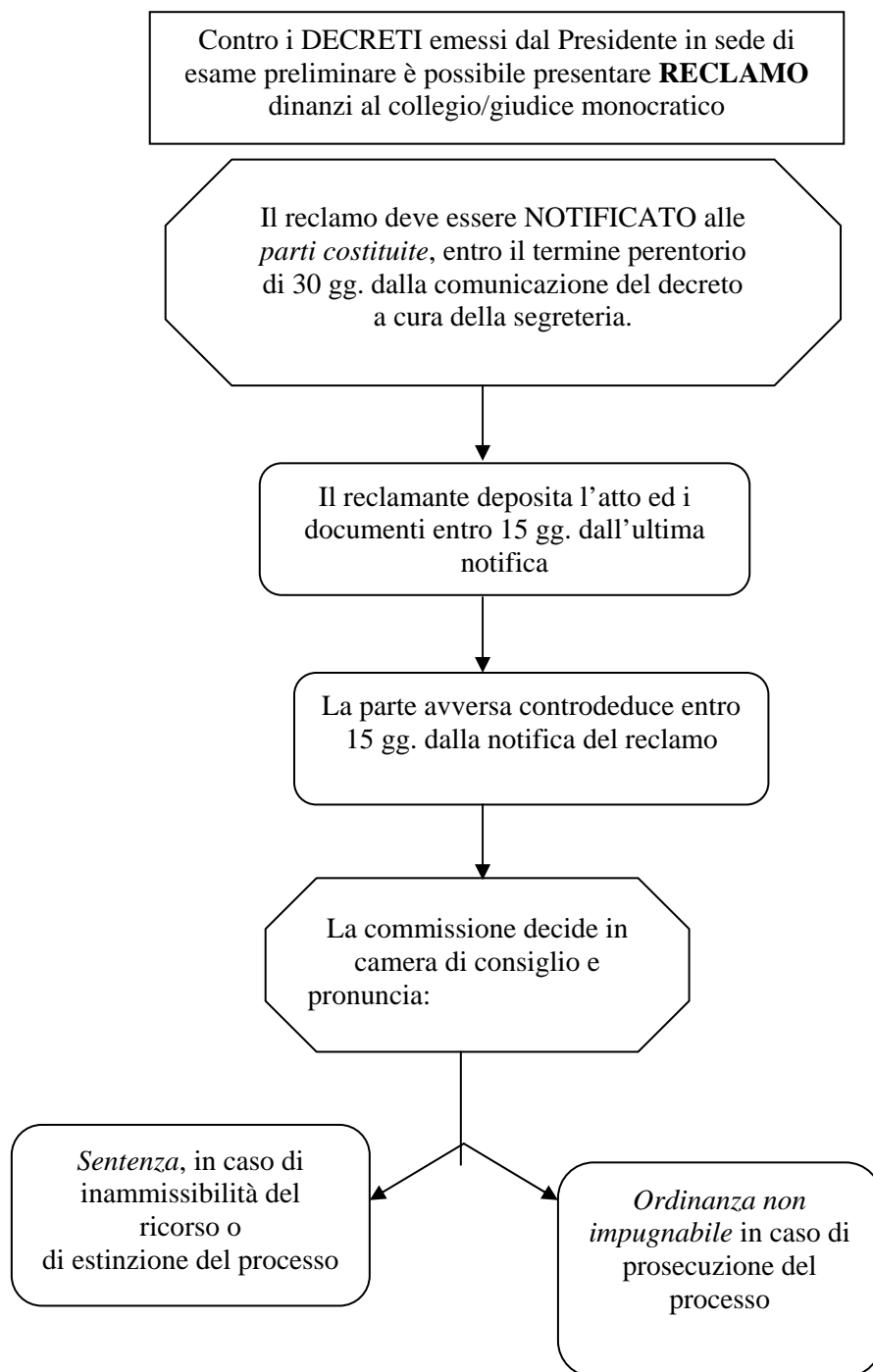
Qualora venisse proposto reclamo, si verrebbe ad instaurare all'interno della lite un **procedimento incidentale**, da proporsi con le stesse modalità previste per la proposizione del ricorso, ma con termini diversi.

Questo è uno dei casi in cui è importante la costituzione in giudizio dell'ufficio, in quanto la notifica del reclamo deve essere fatta solo alle parti costituite.

Sul reclamo, decide il collegio in camera di consiglio, adottando sentenza, se dichiara l'inammissibilità del ricorso, o ordinanza non impugnabile se adotta i provvedimenti per la prosecuzione del processo.

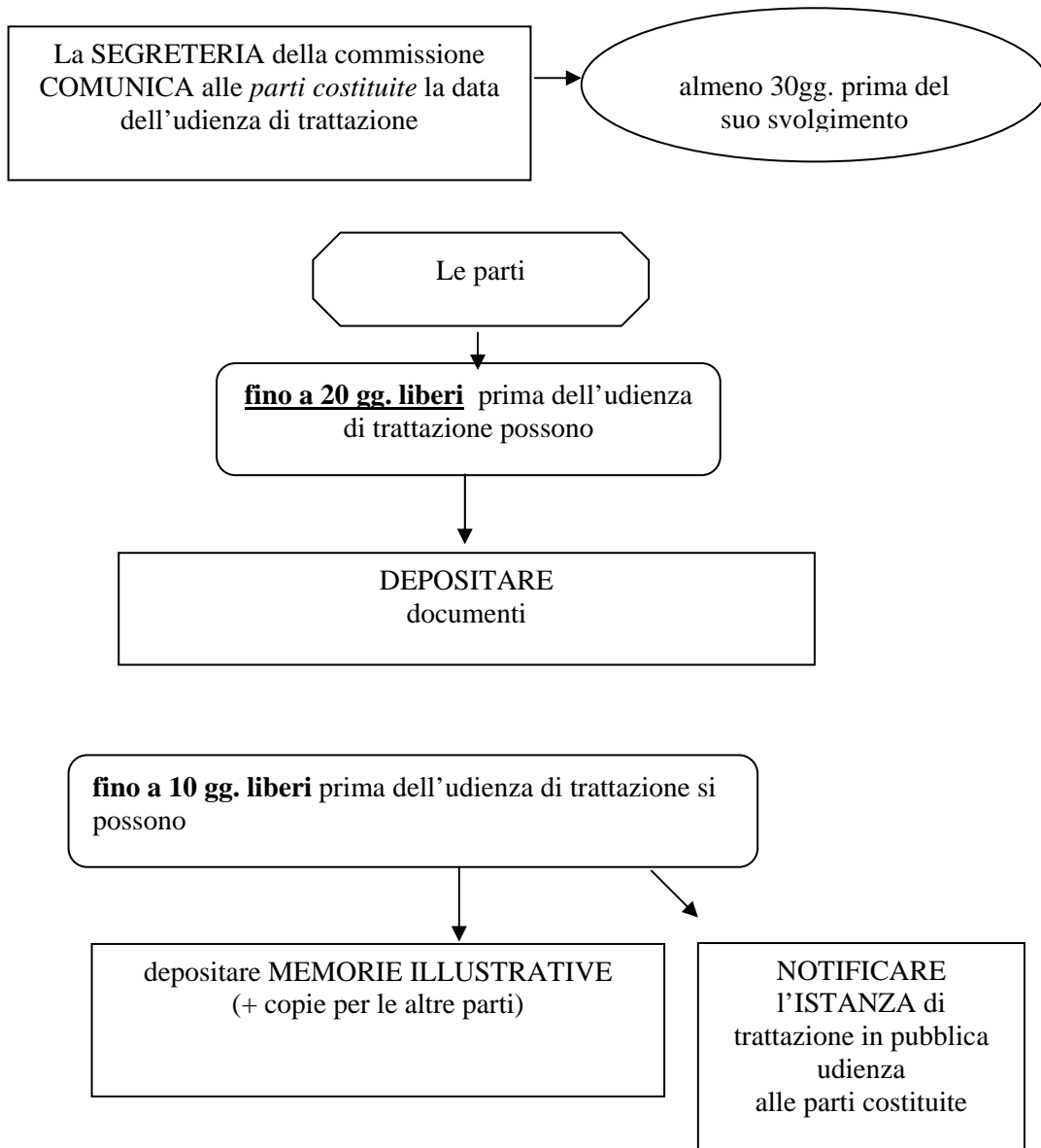
RECLAMO CONTRO I PROVVEDIMENTI PRESIDENZIALI


(articolo 28 del decreto legislativo n.546 del 1992)



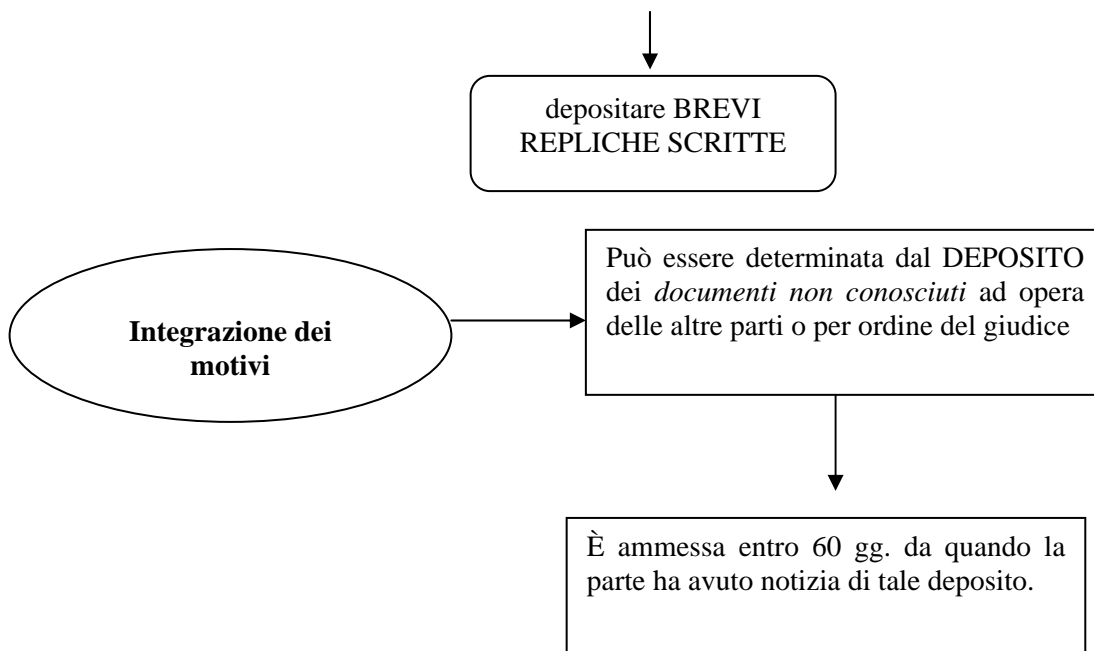
DEPOSITO DI DOCUMENTI E MEMORIE

(articolo 32 decreto legislativo n.546 del 1992)



 Le **memorie** vengono definite **illustrative (o esplicative)**, in quanto non è consentito alle parti di ampliare la materia del contendere così come determinata dalla motivazione dell'atto impugnato e dai motivi del ricorso (tranne la già indicata eccezione rappresentata dalla produzione di documenti *non conosciuti*); tali memorie serviranno quindi a precisare, a specificare, a delineare più chiaramente le argomentazioni già proposte nella sede opportuna.

fino a **5 gg. liberi** prima dell'udienza di trattazione, ma solo se quest'ultima avviene in *camera di consiglio* è possibile



PRODUZIONE DI DOCUMENTI ED INTEGRAZIONE DEI MOTIVI

I documenti che le parti intendono produrre, successivamente alla loro costituzione in giudizio, dovranno essere indicati in una **NOTA di produzione dei documenti**, in cui saranno indicati tutti i documenti presentati, da depositare in tante copie quante sono le parti in giudizio.

Nella fase processuale, che va dalla comunicazione, a cura della segreteria, della data dell'udienza di trattazione fino a tale data, le parti possono produrre ulteriori documenti (**fino a 20 giorni liberi¹ prima della di trattazione**) o scambiarsi degli scritti difensivi, memorie illustrative o brevi repliche, rispettivamente consentiti **fino a 10 o 5 giorni liberi** prima della data di trattazione.

In tale contesto le parti possono sviluppare motivi già dedotti, ma non proporre motivi aggiunti.

Il termine previsto per il deposito dei documenti non può essere eluso presentandoli come allegati in occasione del successivo deposito delle memorie illustrative.

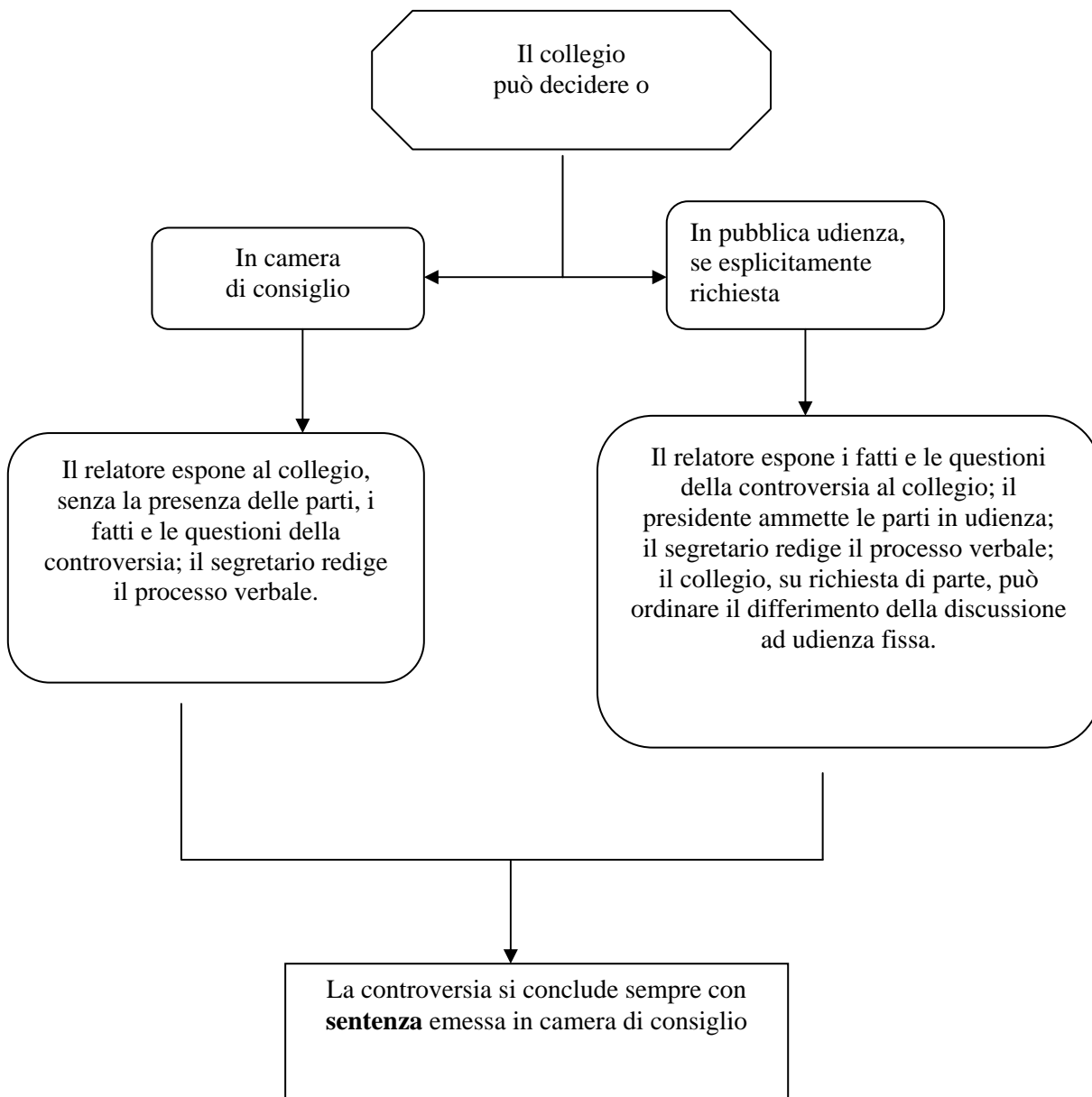
Nella nozione di documenti non rientrano anche le copie di decisioni giurisprudenziali o di testi normativi cui la parte fa riferimento per sostenere le proprie argomentazioni, la cui produzione può essere considerata come un gesto di cortesia verso i giudici.



La regola generale prevede che tutti i motivi debbano essere indicati nel ricorso; tuttavia, è possibile presentare delle **memorie integrative**, nelle sole ipotesi in cui l'integrazione dei motivi si sia resa necessaria per il **deposito di documenti non conosciuti** effettuato **dalle altre parti o per ordine del giudice**.

¹ Per **giorni “liberi”**, si intendono un numero preciso di *giornate intere*, escludendo dal calcolo il giorno dell'udienza e quello in cui avviene il deposito di documenti o memorie. Ad esempio, se l'udienza è fissata per il 16 gennaio il termine di 10 giorni liberi scade il 5 gennaio, in modo tale che esistano appunto dieci giorni pieni in cui la controparte può esaminare i documenti depositati. Se l'ultimo giorno utile in cui può essere effettuato l'adempimento cade di giorno festivo, il periodo dei dieci giorni liberi non può comunque essere compreso (nell'interesse al diritto di difesa della controparte) e quindi l'adempimento andrà compiuto entro il giorno precedente

LA TRATTAZIONE DELLA CONTROVERSIA
(articoli 33, 34, 35 del decreto legislativo n.546 del 1992)



Trattazione della controversia camera di consiglio e pubblica udienza

Scaduto il termine per la costituzione delle parti, il Presidente della sezione, se non adotta i provvedimenti della fase preliminare (inammissibilità del ricorso, sospensione, interruzione, estinzione del processo) fissa la data di trattazione della controversia in camera di consiglio o con la discussione in pubblica udienza e nomina il giudice relatore.

A norma dell'art.31, primo comma, la segreteria della Commissione dà comunicazione **solo alle parti costituite** della data di trattazione dell'udienza almeno trenta giorni liberi prima; la predetta comunicazione deve aver luogo anche quando la trattazione sia stata rinviata dal Presidente in caso di giustificato impedimento del relatore, che non possa essere sostituito o di alcuna delle parti o per esigenze di servizio. Tale avviso deve essere inviato in ogni caso, anche in assenza della discussione orale della controversia dal momento che la conoscenza della trattazione, anche se in camera di consiglio, è necessaria per la presentazione di eventuali memorie scritte e documenti.

Il processo tributario prevede una **udienza pubblica solo se una delle parti la richiede**; con "apposita istanza", notificata alle parti costituite (art. 33) non precisando se tale istanza debba consistere in un documento autonomo o possa essere inserita in un altro atto del processo .

L'amministrazione finanziaria, con la Circ. n. 242/1998, modificando un precedente orientamento, ammette la possibilità di formulare l'istanza "sin dal primo scritto difensivo", sia esso il ricorso introduttivo o le controdeduzioni della parte resistente; l'unica condizione che deve essere rispettata è la notifica alla controparte.

Nella pubblica udienza il relatore illustra la questione, ma possono prendere la parola anche il difensore o il contribuente ed il rappresentante dell'ufficio finanziario e partecipare, così, alla discussione diretta dal Presidente o vice-presidente della sezione. L'udienza si svolge velocemente e la discussione è informale, di conseguenza lo stesso processo verbale che la descrive redatto dal segretario è **alquanto sintetico**. La prima udienza è di solito anche l'ultima, perché non ci sono ulteriori udienze o adempimenti che coinvolgano le parti, salvo il raro caso in cui la Commissione formuli richieste istruttorie o rinvii l'udienza.

In mancanza dell'istanza di udienza pubblica, la controversia viene decisa nel segreto della **camera di consiglio**, alla presenza dei soli giudici che hanno assistito alla discussione (è quindi escluso che possa parteciparvi il segretario); si tratta di un procedimento molto meno impegnativo per i giudici perché decideranno, subito dopo l'esposizione del relatore, in base ai documenti presentati dalle parti, senza dover identificare i partecipanti all'udienza, ascoltarli, redigere il verbale d'udienza ecc..

LA SENTENZA

Il Collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore, dovrebbe adottare **la decisione in segreto in camera di consiglio** (art. 35, primo comma).

L'esito della decisione, tuttavia, pur dovendo essere astrattamente adottato al termine della sessione giornaliera di udienza, resta segreto² fino a che non viene pubblicata la sentenza, con la relativa motivazione, consentendo, in pratica, ai giudici, di decidere quando vogliono.

Il **dispositivo della sentenza** comunica solo l'accoglimento totale o parziale ovvero il rigetto del ricorso: le ragioni della sentenza sono espresse nella **motivazione**, redatta per iscritto in un momento successivo.

La sentenza è resa **pubblica**, nel testo integrale originale, mediante deposito nella segreteria della commissione tributaria e da tale data **decorre il c.d. termine lungo per impugnare una sentenza**.

La **comunicazione** è, invece, un adempimento che riguarda il dispositivo della sentenza che è comunicato, per intero, alle parti costituite entro 10 gg. dal deposito per la pubblicazione, la comunicazione è diretta alle parti costituite al fine di sollecitarne le attività ulteriori (esecuzione, impugnazione, notifica). Si tratta di un atto meramente informativo che non produce effetti giuridici autonomi (specialmente ai fini della decorrenza dei termini per impugnare), salvo alcune ipotesi espressamente previste dalla legge (art.5, comma 5, del D.Lgs.n.546/92).

Le parti hanno l'onere di provvedere direttamente alla **notificazione** della sentenza alle altre parti a norma dell'art. 137 ss. c.p.c.. Scopo della notificazione è quello di far iniziare a decorrere il termine breve (60gg.) per l'impugnazione previsto dall'art.51 e quindi l'onere di notifica incombe sulla parte che ha interesse ad abbreviare il termine di impugnazione.

In caso di omessa notifica il termine per l'impugnazione, è quello ordinario di un sei mesi³ dalla pubblicazione della sentenza (che diventa sei mesi e 30 giorni considerando l'istituto della sospensione feriale⁴)

La sentenza: forma e contenuto

La forma e il contenuto delle sentenze sono disciplinati nell'art. 36 in cui si afferma che “ La sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana.

La sentenza deve contenere:

- l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono;
- la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
- le richieste delle parti;
- la succinta esposizione dei motivi di fatto e diritto;
- il dispositivo.

La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall'estensore.

Requisito formale essenziale è quello della **sottoscrizione del giudice**, in assenza di esso la sentenza è affetta da nullità assoluta ed insanabile (ex art.161c.p.c.). Le altre invalidità si convertono in motivi d'impugnazione (c.d. conversione dei vizi di nullità in motivi d'impugnazione) e possono essere fatte valere nei limiti e secondo le

² Il termine dei trenta giorni dalla deliberazione previsto dall'art.37 del D.lgs. n.546 del 1992 per la pubblicazione della sentenza ha, infatti, carattere meramente ordinatorio.

³ L. 18 giugno 2009, n. 69 che ha ridotto da un anno a sei mesi il termine per l'impugnazione.

⁴ Modifica apportata dall'art. 16 del D.L. n. 132/2014 che ha portato da 46 a 31 giorni il periodo della “pausa estiva”, con la conseguente sospensione dei termini processuali dal 1° al 31 agosto 2015.

regole proprie dell'appello e del ricorso per Cassazione (ex art.161 c.p.c.). La decadenza dall'impugnazione preclude, quindi, la rilevabilità delle nullità.

Rilascio della sentenza in forma esecutiva

Il rilascio della formula esecutiva da parte della segreteria della Commissione Tributaria presuppone due condizioni (art. 69 del D.lgs. n° 546/92):

- condanna al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio;
- il passaggio in giudicato della sentenza.

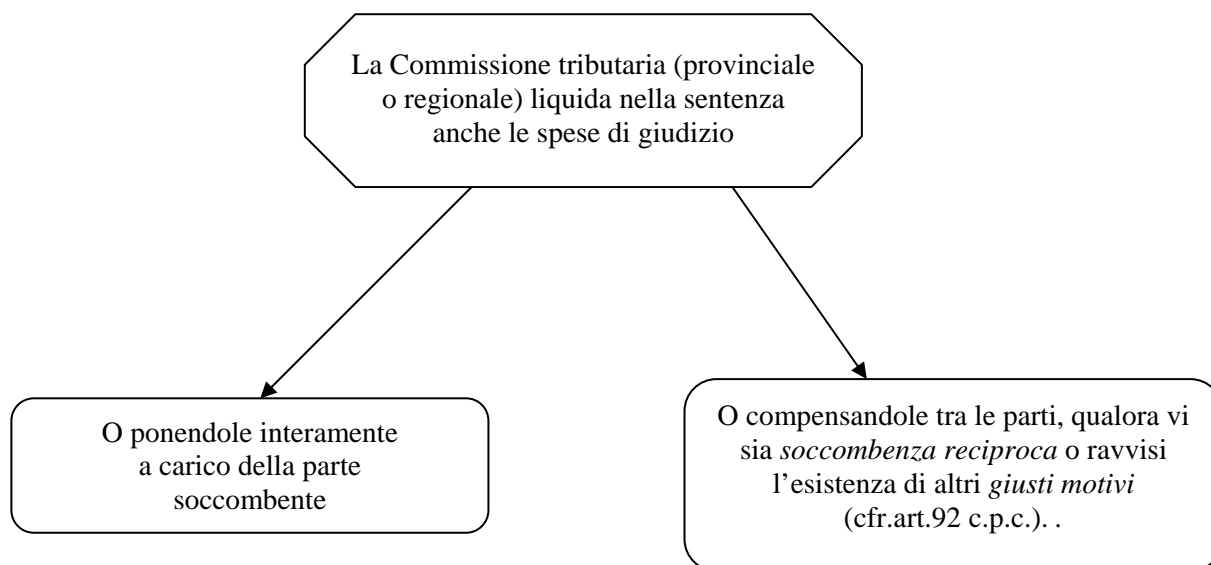
La spedizione del titolo in forma esecutiva può farsi unicamente alla parte destinataria del provvedimento favorevole o ai suoi successori e con indicazione in calce alla persona alla quale è spedita (art. 475 c.p.c.).

Poiché il rilascio della sentenza in forma esecutiva è condizione necessaria per procedere ad esecuzione forzata, prima di detto momento il contribuente non può beneficiare di tale tutela.

Tuttavia, a decorrere dal 1° giugno 2016 con la previsione in via esclusiva del rimedio del giudizio di ottemperanza ai fini dell'esecuzione delle sentenze tributarie non è più previsto il rilascio della sentenza con apposizione della formula esecutiva da parte delle segreterie delle Commissioni tributarie.

LA CONDANNA ALLE SPESE DI GIUDIZIO

(articolo 15 del decreto legislativo n.546 del 1992)



Per quanto riguarda la disciplina delle spese processuali, anche nel processo tributario vige il c.d. **principio della soccombenza**, in base al quale il soccombente è condannato al pagamento delle spese del giudizio, secondo quanto previsto dalle norme sul processo civile, alle quali il giudice tributario deve fare completo rinvio.

Le spese processuali sono liquidate con la sentenza e i giudici hanno la facoltà di dichiarare le **spese compensate in tutto o in parte**, ove ricorrano motivi rimessi alla loro valutazione discrezionale (c.d.**giusti motivi**) e nelle controversie di cui all'articolo 17-bis (reclamo e mediazione) le spese di giudizio sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.

Infine, a seguito dell'ultima rivisitazione dell'art. 15 ad opera del D.lgs. n. 156/2015 è stato rafforzato il principio secondo cui le spese del processo seguono la soccombenza, prevedendo solo in casi eccezionali che devono essere espressamente motivati e nell'ipotesi di soccombenza reciproca, la compensazione delle stesse. Inoltre, è stata prevista: la condanna al risarcimento del danno per responsabilità aggravata; la statuizione delle spese di lite contenuta anche nell'ordinanza con la quale il giudice ha deciso in merito all'istanza di sospensione dell'atto impugnato o della sentenza impugnata in appello o con ricorso per cassazione; la riscossione delle somme liquidate a favore di tutti gli enti impositori, nonché degli agenti e concessionari della riscossione, avviene mediante iscrizione a ruolo soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

VICENDE DEL PROCESSO

Interruzione, sospensione ed estinzione

Il normale svolgimento dell'attività processuale può essere alterato dal verificarsi di determinati eventi espressamente previsti e regolati dalle disposizioni riguardanti l'interruzione, la sospensione e l'estinzione del processo.

L'interruzione del processo serve ad assicurare l'effettività del contraddittorio, impedendo che il verificarsi di determinati eventi (ad esempio la morte del contribuente o del suo legale rappresentante) possa menomare l'attiva partecipazione della parte al processo o la sua possibilità di difendersi adeguatamente.

La sospensione si concretizza in una sosta dello svolgimento dell'*iter* processuale, che viene disposta dal giudice in presenza di alcuni eventi previsti dalla legge, ossia la presentazione di querela di falso; la necessità di decidere, in via pregiudiziale, una questione sullo stato o la capacità delle persone (salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio); la questione di costituzionalità di una norma e a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 1 del medesimo D.lgs. n. 156/2015 la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa.



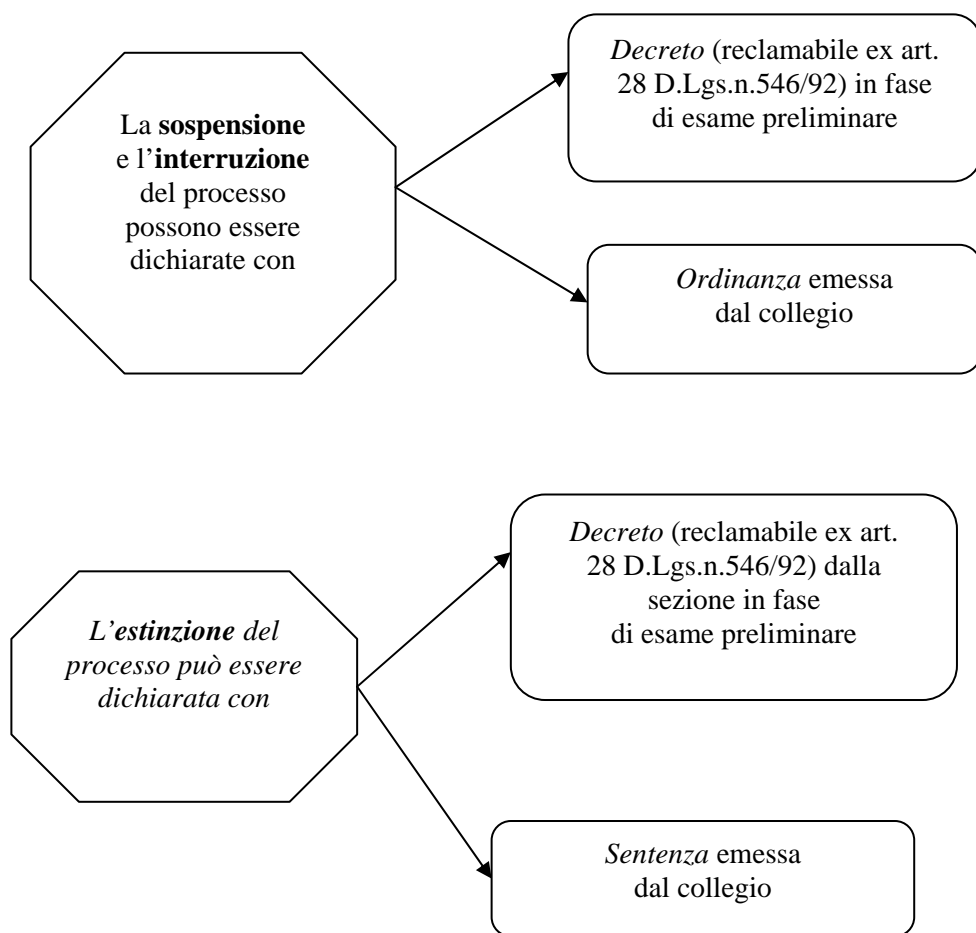
Se si intende far riprendere il processo sospeso o interrotto è necessario presentare istanza di riassunzione **entro 6 mesi** dalla cessazione della causa che ha determinato.

La disciplina **dell'estinzione** è più articolata comprendendo tre diverse ipotesi:

- **la rinuncia al ricorso** presentata dal ricorrente ed accettata dalle parti costituite che hanno effettivo interesse alla prosecuzione del processo. In tal caso il ricorrente deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo tra loro; la liquidazione è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile.
- **l'inattività delle parti** determina l'estinzione del giudizio quando la parte processuale alla quale spetta proseguire, riassumere o integrare il giudizio non vi abbia provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice. In tal caso le spese restano a carico delle parti che le hanno anticipate;
- **la cessazione della materia del contendere** che si verifica in caso di definizione delle pendenze tributarie (es. condono, conciliazione giudiziale) e ogni qual volta si verificano circostanze che determinano la chiusura della lite. Può essere totale o parziale. Le spese restano a carico delle parti che le hanno anticipate.

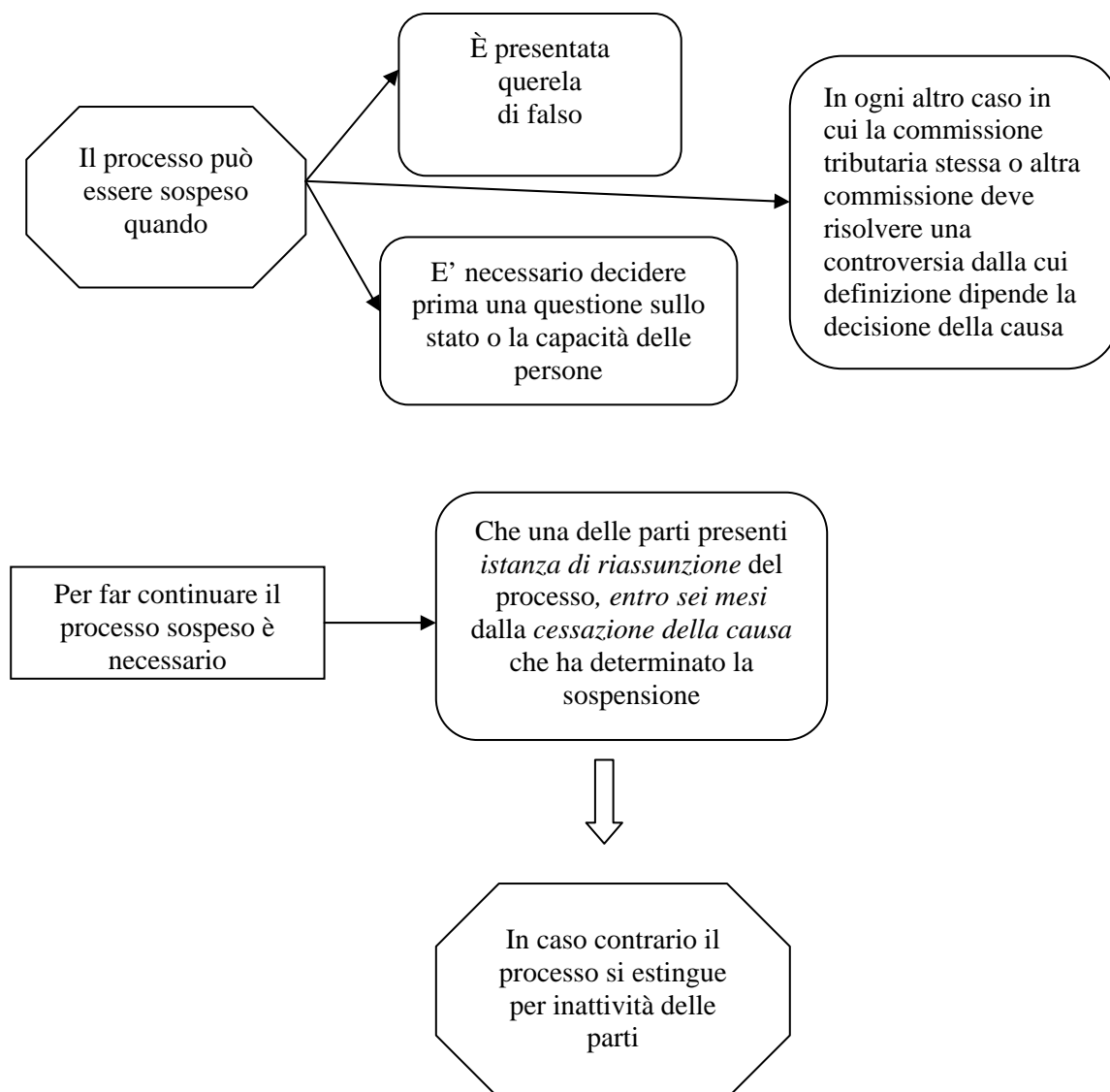
SCHEDA DI SINTESI

(articoli 39, 40, 44 del decreto legislativo n. 546 del 1992)



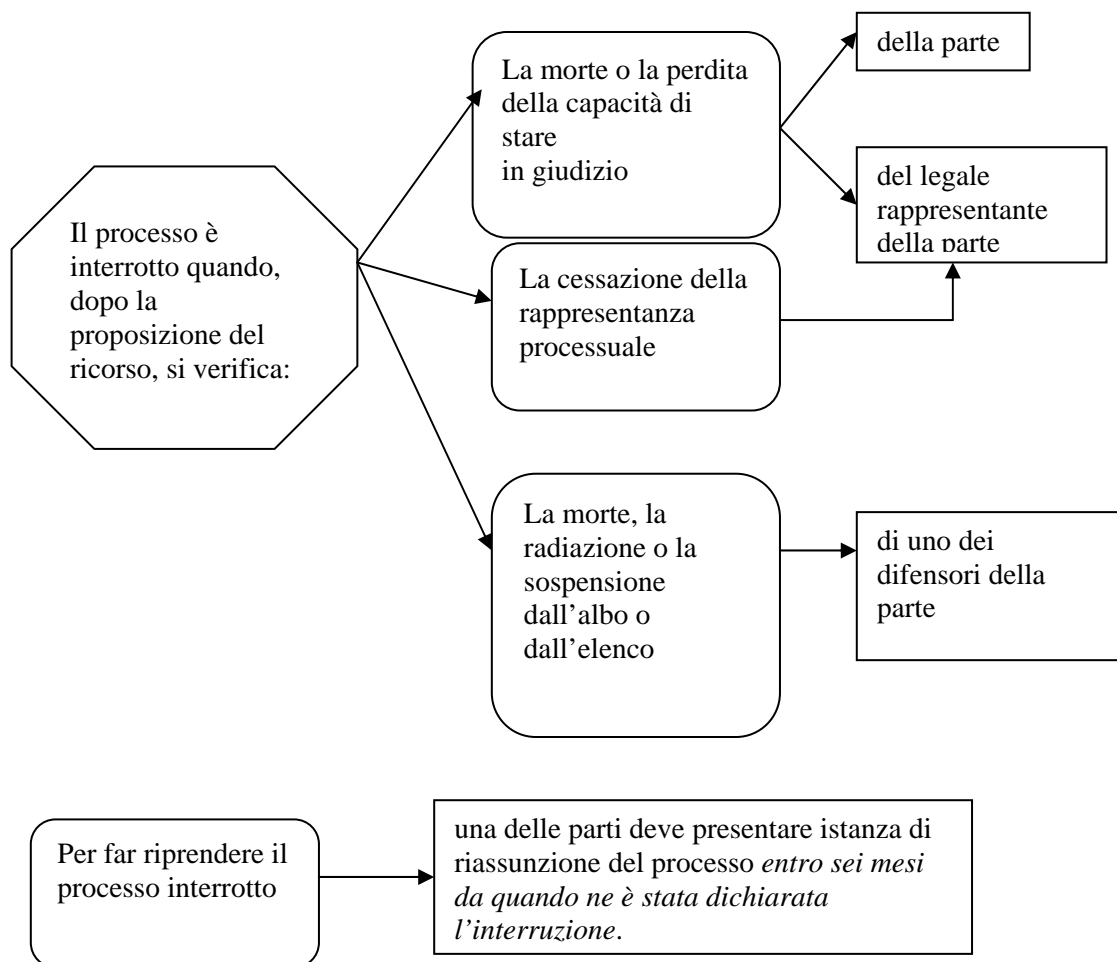
SOSPENSIONE DEL PROCESSO

(articolo 39 del decreto legislativo n.546 del 1992)



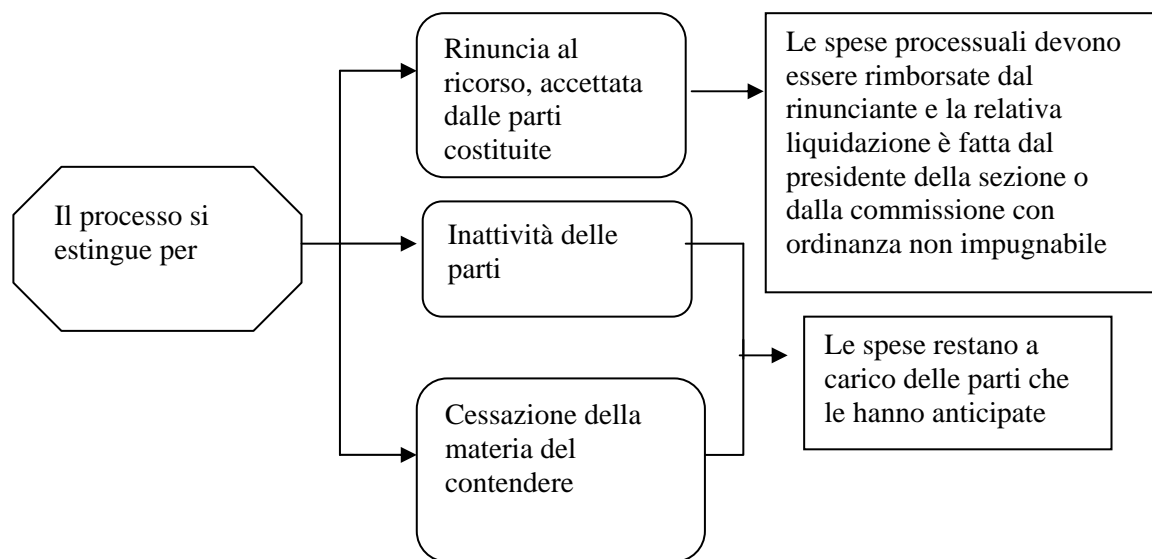
INTERRUZIONE DEL PROCESSO

(articolo 40 del decreto legislativo n.546 del 1992)



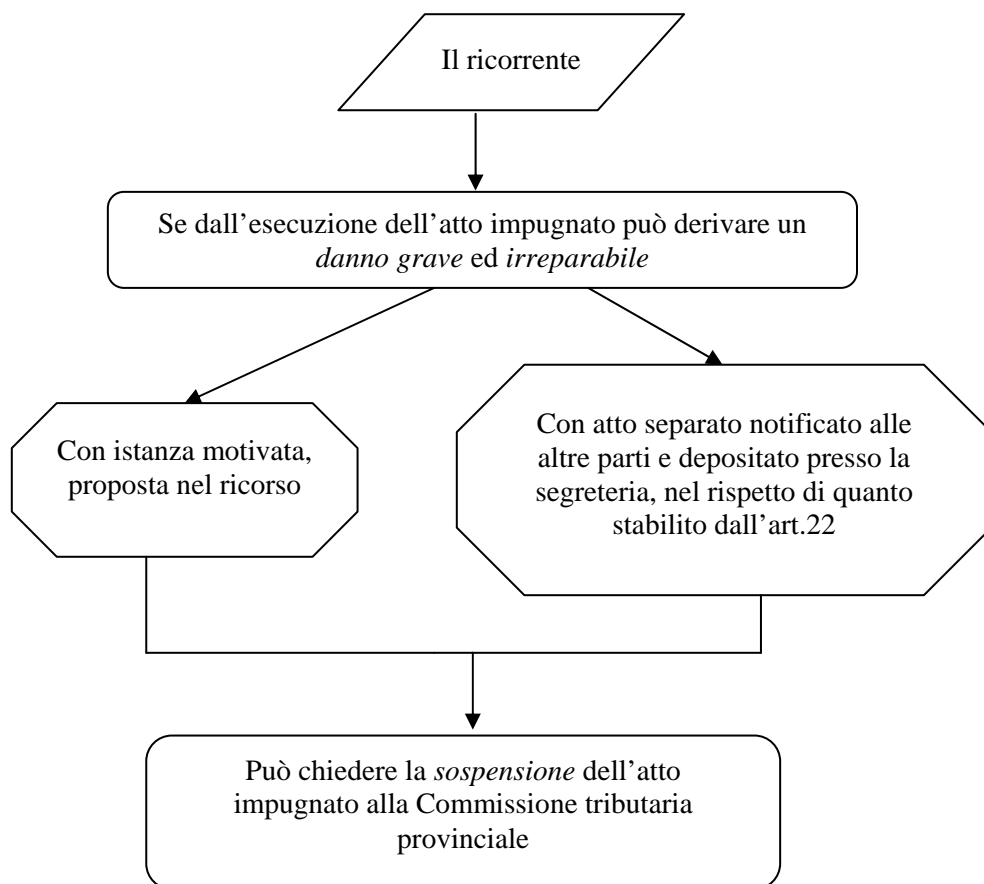
ESTINZIONE DEL PROCESSO

(articolo 44ss. del decreto legislativo n.546 del 1992)

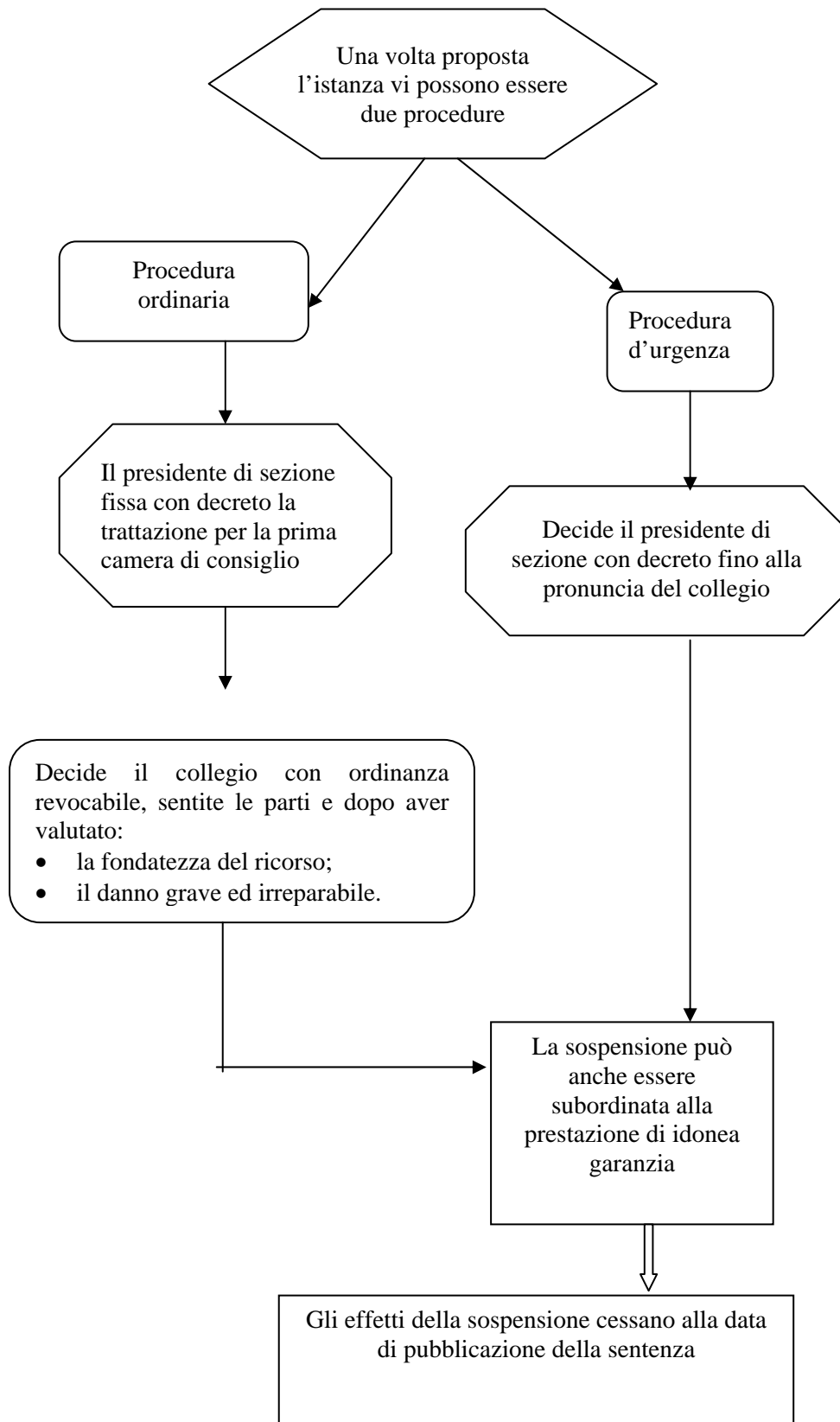


LA SOSPENSIONE GIUDIZIALE DELL'ESECUZIONE DELL'ATTO IMPUGNATO

(articolo 47 del decreto legislativo n. 546 del 1992)



LA SOSPENSIONE GIUDIZIALE – PROCEDIMENTO



LA SOSPENSIONE GIUDIZIALE DELL'ESECUZIONE DELL'ATTO IMPUGNATO

Quando il contribuente ricorre contro un atto impositivo, il **pagamento deve essere comunque effettuato** anche se in misura inferiore rispetto all'intero ammontare indicato nell'atto (si tratta della c.d. **riscossione frazionata**). Il pagamento provvisorio in pendenza di ricorso espone il contribuente ad **anticipare imposte che al termine del processo potrebbero rivelarsi non dovute**; la successiva restituzione, sia pure maggiorata dagli interessi, può, però, non essere sufficiente ad eliminare i danni provocati da questa anticipazione forzata.

Per questi motivi l'art.47 del decreto legislativo 546/1992, riconosce alle commissioni tributarie provinciali il potere di sospendere la riscossione prima di decidere la causa, peraltro nei limiti molto ristretti della verifica del pericolo di **danno grave ed irreparabile** per il contribuente.

In tali circostanze i giudici devono ponderare l'interesse dell'Amministrazione rappresentato dalla possibile perdita della garanzia patrimoniale, nelle more della definizione del giudizio o anche la maggiore difficoltà di riscossione del credito erariale, con l'effettivo pregiudizio che il ricorrente può subire in conseguenza dell'esecutività dell'atto impugnato. E' chiaro che tale pregiudizio presuppone anche una sommaria indagine sulla fondatezza della pretesa.

L'istanza può essere presentata col ricorso o con atto separato (in tal caso, va notificata alle parti costituite).

Il procedimento cautelare ha natura incidentale rispetto al giudizio principale instauratosi con la proposizione del ricorso.

La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

NOVITA' IN MATERIA DI TUTELA CAUTELARE - ATTI E SENTENZE

Il decreto di riforma (D.lgs. n. 156/2015) ha disciplinato gli effetti della sospensione delle sentenze tributarie di primo e secondo grado.

Nello specifico:

- il contribuente può in ogni caso chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile;
- le parti possono chiedere la tutela cautelare sia in primo grado sia in sede d' appello, analogamente a quanto previsto nel c.p.c.;
- il giudice può subordinare i provvedimenti cautelari ad idonea garanzia come già evidenziato sopra , la cui disciplina di dettaglio è rimessa ad un emanando decreto di attuazione.

Il medesimo decreto di riforma ha introdotto l'art. 62-bis del D.lgs. n. 546/92 (provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione), estendendo la tutela cautelare anche alla sentenza impugnata per cassazione.

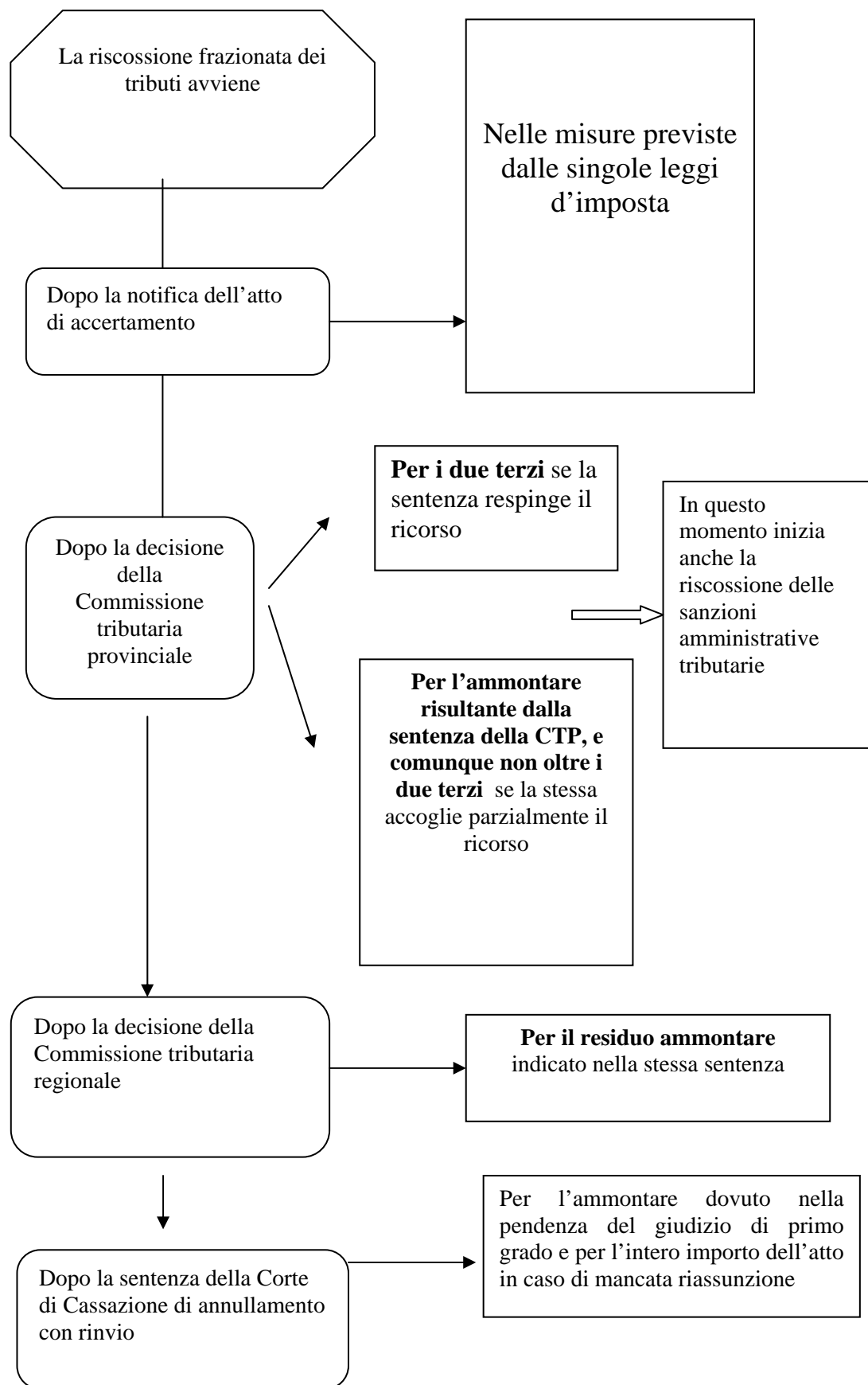
LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

L'art. 48 del D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, come modificato dall'art. 14 del D.lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, ha introdotto l'istituto della conciliazione anche nell'ambito del processo tributario quale misura deflativa del contenzioso. La norma consente al contribuente ricorrente e all'ente impositore di addivenire, in pendenza di un giudizio instaurato presso la competente Commissione tributaria provinciale, ad una composizione bonaria della controversia. L'iniziativa per l'attivazione della procedura conciliativa può partire oltre che da una della parti, anche dalla Commissione tributaria adita, alla quale le parti potranno aderire sottoscrivendo, in udienza, il verbale di conciliazione, con il quale stabiliscono i nuovi termini della questione controversa. Qualora non sia possibile l'immediata composizione, la Commissione dà termine alle parti di accordarsi, rinviando l'udienza ad una data che non superi i sessanta giorni (termine non perentorio).

Con la norma di riforma di cui al D.lgs. n. 156/2015 la precedente disposizione in materia di conciliazione giudiziale è stata sostituita prevedendo gli articoli 48 e 48-bis che disciplinano separatamente le due tipologie di conciliazione “fuori udienza” e “in udienza” e l'articolo 48-ter che detta disposizioni comuni ad entrambi i tipi di conciliazione ai fini della definizione e del pagamento delle somme dovute.

Nell'ambito delle modifiche introdotte, le più rilevanti riguardano **l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto al secondo grado di giudizio**; l'individuazione di un diverso momento di perfezionamento della conciliazione (e di nuove regole per il pagamento delle somme dovute); infine la determinazione del beneficio consistente nella riduzione delle sanzioni, riformulata secondo modalità più favorevoli al contribuente.

RISCOSSIONE FRAZIONATA DEL TRIBUTO
(articolo 68 del decreto legislativo n.546 del 1992)



ESECUZIONE DELLE SENTENZE

Nel processo tributario vige il principio della provvisoria esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie, sebbene non ancora passate in giudicato; in base ad esso è stato stabilito un meccanismo di graduazione della determinazione degli importi da versare, in relazione all'esito della decisione ed al grado dell'organo giudicante (art. 68 D.lgs. n.546 del 1992). Tale criterio si applica tanto ai tributi che alle sanzioni amministrative tributarie.

L'esecuzione della condanna, contenuta in una sentenza passata in giudicato della Commissione tributaria (provinciale o regionale) avviene con modalità diverse, a seconda della parte nei cui confronti la stessa debba essere effettuata.

In caso di esecuzione **contro il contribuente** la condanna al pagamento viene eseguita dall'Ufficio tributario mediante l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme e, nel caso di mancato pagamento da parte del contribuente, mediante **riscossione coattiva**, secondo quanto stabilito nella relativa disciplina recentemente modificata.

Invece, nel caso di esecuzione **contro l'Ufficio tributario** l'esecuzione può avvenire mediante il **processo di esecuzione** ovvero con il **giudizio di ottemperanza**.

Gli uffici sono tenuti a porre in essere gli adempimenti conseguenziali alle sentenze del giudice tributario di propria iniziativa, senza bisogno di ulteriori istanze del contribuente. L'art. 70 ha introdotto espressamente nel processo tributario il “ **giudizio di ottemperanza** ”, in cui il ricorrente vittorioso, con sentenza passata in giudicato, può richiedere alla commissione di adottare, in luogo dell'ufficio finanziario inadempiente, i provvedimenti necessari all'esecuzione del giudicato, ivi compresa la nomina di un commissario “ ad acta ”.

Il giudizio di ottemperanza si affianca, senza sostituirla, all'ordinaria esecuzione per espropriazione, che è connaturata alle sentenze aventi ad oggetto una somma di denaro; il giudizio di ottemperanza può rivelarsi più agevole nelle ipotesi in cui non si riescano ad individuare beni di valore sufficiente dei quali effettuare il pignoramento, considerando tutti i vincoli del processo di esecuzione nei confronti di amministrazioni pubbliche. Il giudizio in questione può rivelarsi infungibile per alcune controversie tendenti ad ottenere un *facere* non avente carattere pecuniario, come ad esempio un diverso classamento catastale di un immobile o lo sblocco di un bene pignorato.

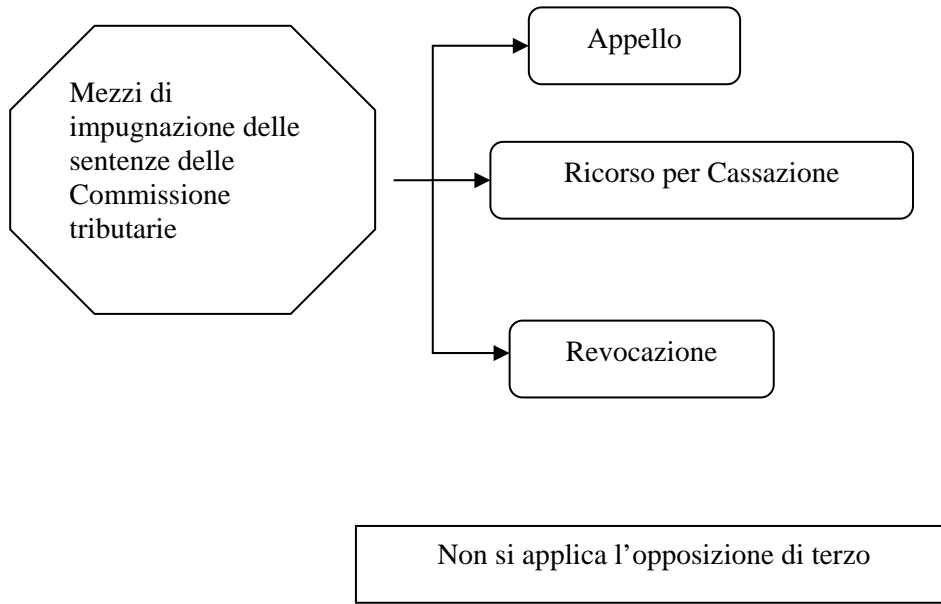
Si ricorda che dal 1° gennaio 2016 è prevista l'assegnazione del giudizio di ottemperanza al giudice monocratico per importi fino a 20.000,00.

Sull'immediata esecutività delle sentenze, si evidenzia che con il D.lgs. n. 156/2015 è stato introdotto l'articolo 67-bis che riconosce a partire dal 1° giugno 2016 l'esecutività immediata di tutte le sentenze tributarie emesse dalle commissioni tributarie provinciali e regionali, equiparandole a quelle adottate nel giudizio civile e amministrativo. Il nuovo articolo 69 stabilisce poi che le sentenze emesse dalle commissioni tributarie nell'ambito di giudizi aventi ad oggetto dinieghi di rimborso, ovvero atti relativi alle operazioni catastali, sono provvisoriamente esecutive così come quelle emesse nei giudizi aventi ad oggetto atti impositivi, disciplinate dal comma 2 dell'articolo 68. Il contribuente in caso di inerzia dell'Ufficio, ai sensi dell'articolo 68, comma 2 e dell'articolo 69, comma 5, può ricorrere unicamente al rimedio dell'ottemperanza a norma del successivo articolo 70.

Per effetto della modifica normativa, il contribuente potrà quindi ottenere il rimborso di somme anche sulla base della sola sentenza della Commissione tributaria provinciale che accolga il ricorso, **senza particolari vincoli** in ipotesi di importi inferiori a 10.000 euro ovvero, in caso di importi superiori al predetto limite, fornendo la garanzia che sarà richiesta dal giudice, colmando in tal modo la disparità di trattamento tra l'ente impositore e il contribuente in termini di vulnus di tutela.

LE IMPUGNAZIONI

(articolo 50 del decreto legislativo n.546/92)



- **Si applicano, in quanto compatibili, le norme del codice di procedura civile sulle impugnazioni.**

I mezzi di impugnazione ordinari e straordinari

I mezzi di impugnazione sono gli strumenti predisposti dall'ordinamento processuale per offrire alle parti la garanzia di ottenere una revisione della sentenza emessa dal giudice di prima istanza che si ritiene essere illegittima o ingiusta.

Le parti del giudizio (soccombenti o parzialmente soccombenti) hanno la possibilità di chiedere ad un diverso giudice, o nel caso di revocazione allo stesso giudice, un controllo sulla sentenza emessa, al fine di ottenerne la riforma.

Tale controllo non può, però, essere esercitato all'infinito; infatti, in ossequio al **principio della certezza dei rapporti giuridici**, decorso il tempo previsto dalla legge senza che nessuna delle parti abbia impugnato la sentenza, questa acquista **autorità di cosa giudicata** e diventa inoppugnabile (salve le ipotesi di revocazione straordinaria).


Con la scomparsa della **Commissione tributaria centrale** è venuto meno il terzo grado di giudizio, che aveva sollevato tante critiche in passato, a causa del mancato rispetto del doppio grado di giurisdizione, che è proprio del nostro ordinamento.

L'attuale sistema delle impugnazioni tributarie è, perciò, costruito su due gradi speciali di merito (Commissione tributaria provinciale e regionale) e un grado generale di legittimità (Corte di Cassazione), in analogia al processo civile e penale.

Possono costituire oggetto d'impugnazione **i provvedimenti aventi carattere decisorio** e cioè le sentenze delle Commissioni tributarie, restando, di conseguenza, esclusi quei provvedimenti processuali che non assumono tale veste.

I **mezzi per impugnare** le sentenze delle Commissioni tributarie sono:

- l'appello;
- il ricorso per cassazione;
- la revocazione.

 L'intera disciplina delle impugnazioni è stata regolata dal legislatore mediante un rinvio generalizzato alle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili con la specifica disciplina del processo tributario dettata dal D.lgs.n.546/92.

PROCEDIMENTO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

PROPOSIZIONE DELL'APPELLO

(articoli 51 e 53, comma 2 del decreto legislativo n. 546/92)

L'APPELLO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE può essere **PROPOSTO TANTO DAL CONTRIBUENTE QUANTO DALL'UFFICIO IMPOSITORE**

(a seconda della parte dichiarata **soccombente** con la sentenza di primo grado) .

TERMINI PER PROPORRE L'APPELLO

(articolo 51 del decreto legislativo n. 546 del 1992)

L'attuale sistema processuale tributario ha mantenuto il **termine breve** di 60gg. per proporre l'impugnazione e ha previsto l'applicabilità del **termine lungo** di sei mesi previsto dall'art. 327 c.p.c..

Termine breve (art.51 del D.lgs.n.546/92) Il termine ordinario d'impugnazione è di 60gg. decorrenti dalla data in cui è stata **notificata**, ad istanza di parte, la sentenza impugnata;

Termine lungo (art.38 del D.lgs.n.546/92) Con lo scopo di dare certezza e rapidità alle situazioni giuridiche contestate, anche in caso di inattività delle parti interessate, viene prevista espressamente l'applicabilità al processo tributario del termine semestrale di decadenza dall'impugnazione (art.327 c.p.c.) quando nessuna delle due parti provveda alla notificazione della sentenza.

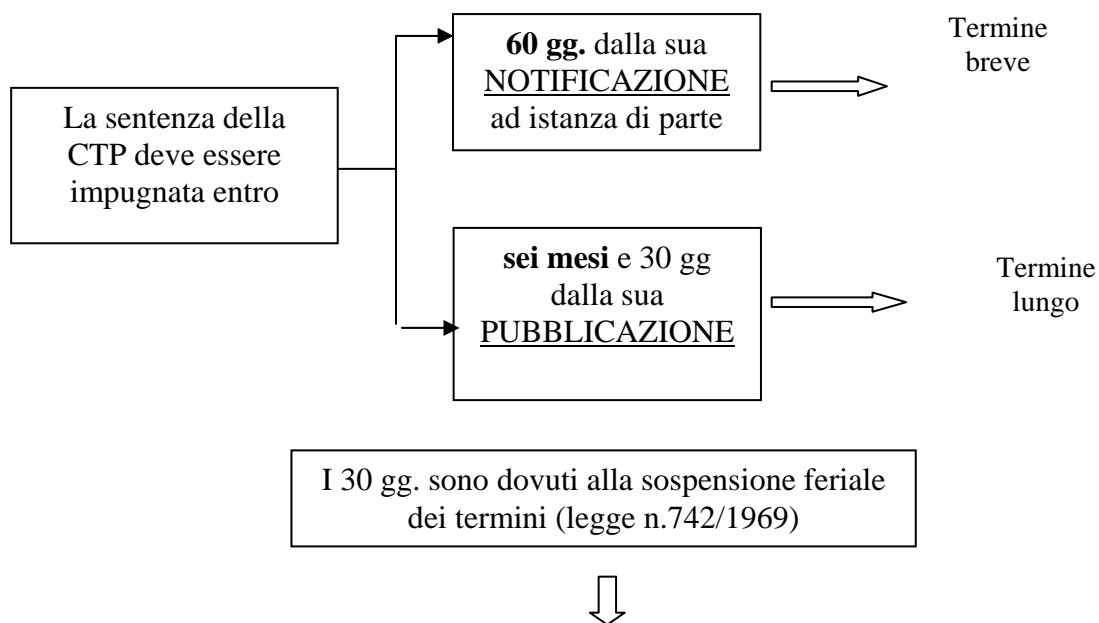


Entrambi questi termini sono perentori; la proposizione dell'impugnazione in forma tardiva determina l'inammissibilità della stessa, rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio.

Può accadere che i due termini si sovrappongano, in tale caso se:

- se, durante il decorso del termine lungo, interviene la notifica della sentenza ad istanza di parte l'impugnazione dovrà essere proposta entro 60gg. dalla data di tale notifica, con prevalenza del termine breve su quello lungo;
- se la notifica avviene in prossimità della scadenza di quello semestrale, il termine di decadenza rimarrà quello, questa conclusione consente di evitare la proroga della scadenza del termine con la notifica della sentenza.

SCHEDE DI SINTESI: TERMINI PER L'IMPUGNAZIONE

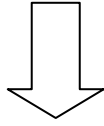


➤ **Notifica della sentenza e decorrenza del termine breve d'impugnazione** (art. 38 del decreto legislativo n.546/92).

- E' la parte vittoriosa nel giudizio di primo grado (contribuente o ufficio) che provvede alla notifica della sentenza alle altre parti, se intende abbreviare i termini per l'impugnazione della stessa.
- La notifica della sentenza deve sempre avvenire a norma degli articoli 137 e seguenti del c.p.c.

- **Pubblicazione e comunicazione della sentenza** (art. 37 del D.Lgs.n.546/92)

Per **pubblicazione** si intende il **DEPOSITO** della sentenza presso la segreteria della CTP che dovrebbe avvenire entro 30gg. dalla deliberazione (termine ordinatorio e non perentorio).



Entro 10 gg. dal deposito



La segreteria **COMUNICA** alle parti costituite il dispositivo della sentenza.



Tale comunicazione è **irrilevante ai fini della decorrenza del termine di impugnazione.**

Presupposti per la proposizione dell'appello

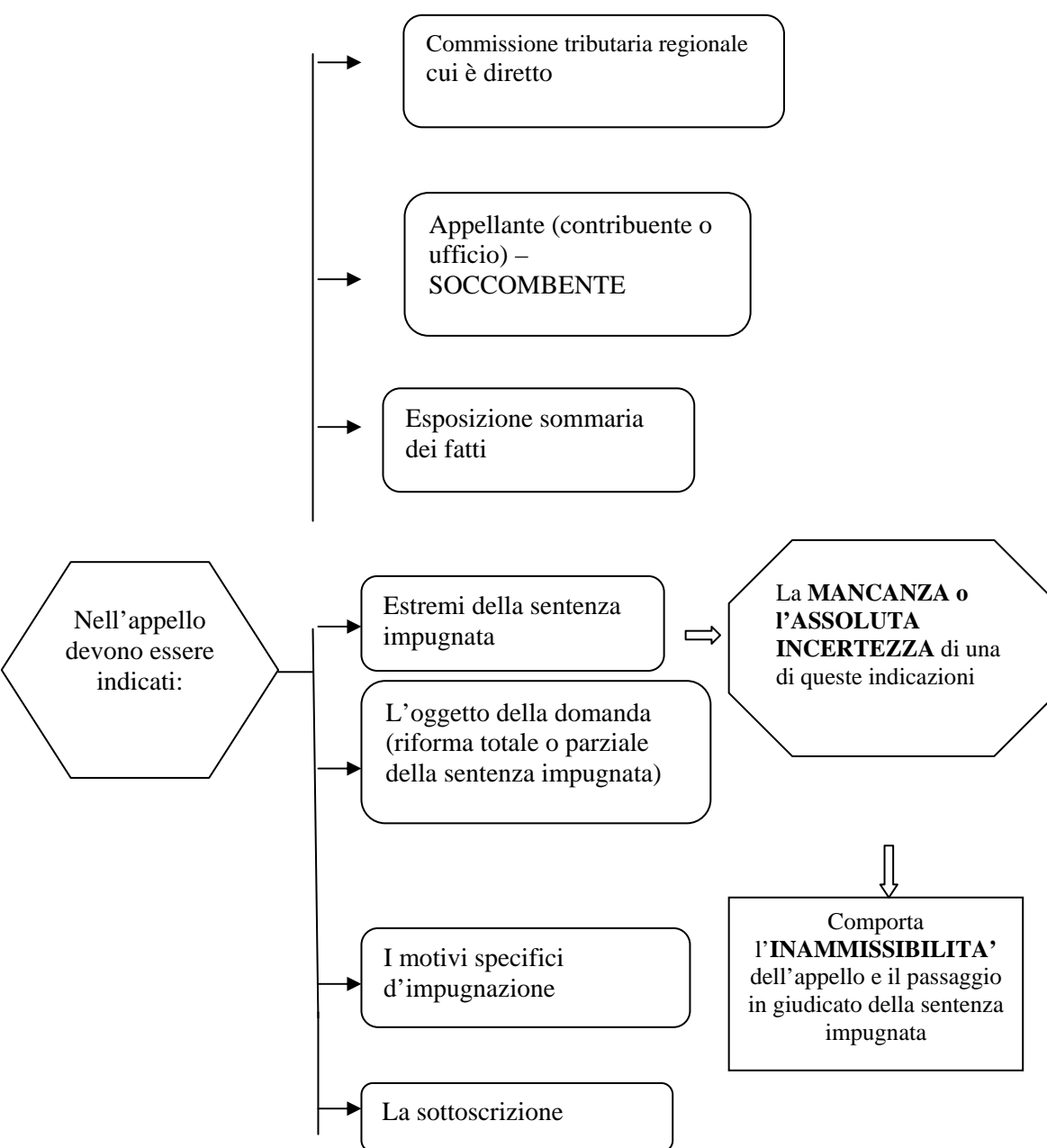
Tra i presupposti essenziali per la **proposizione dell'appello** si devono indicare:

a) la legittimazione ad impugnare: legittimato alla proposizione dell'appello è, infatti, chi è stato parte nel processo di primo grado nel quale è stata pronunciata la sentenza impugnata, a prescindere dalla sua costituzione in giudizio.

b) l'interesse ad impugnare: altro presupposto essenziale ai fini della proposizione dell'appello è di avere l'interesse concreto ad impugnare, secondo il principio generale enunciato nel codice di procedura civile. Purché sussista questo interesse la parte deve essere risultata **soccombente** nel giudizio di grado inferiore e deve, perciò, avere ricevuto pregiudizio dalla sentenza emessa. La soccombenza è determinata dal contenuto della pronuncia del giudice in ordine alle singole domande avanzate dalle parti in giudizio: perciò, le domande non accolte o quelle sulle quali il giudice non si è pronunciato, danno luogo a soccombenza. La soccombenza, pertanto, può essere totale o parziale. E' **totale** quando tutte le domande avanzate dalla parte sono state respinte, è **parziale** quando solo alcune domande sono state accolte. In quest'ultima ipotesi la parte ha titolo per proporre appello soltanto avverso quelle parti della sentenza con le quali sono state rigettate le sue istanze.

CONTENUTO dell'APPELLO

(articolo 53 del decreto legislativo n.546/92)



Le conseguenze della pronuncia di inammissibilità in secondo grado sono più gravi di quanto avviene in primo grado; infatti, l'appello dichiarato *inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge*. E' il c.d. **PRINCIPIO di CONSUMAZIONE dell'APPELLO** (cfr. art.60 D.Lgs. n.546/1992 che riproduce l'art.358c.p.c.).

GIUDIZIO D'APPELLO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

Avverso le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie provinciali può essere proposta impugnazione con atto d'appello da presentarsi alla **Commissione tributaria regionale** competente territorialmente.

Contenuto dell'atto di appello

L'atto di appello deve contenere i seguenti elementi essenziali:

- indicazione della Commissione tributaria regionale cui è diretto;
- indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto;
- estremi della sentenza impugnata;
- sommaria esposizione dei fatti;
- oggetto della domanda;
- motivi specifici d'impugnazione;
- sottoscrizione del difensore dell'appellante o dello stesso appellante.



Alla mancanza, anche di uno solo di tali elementi, nonché alla loro assoluta incertezza, consegue l'inammissibilità del ricorso in appello.

L'appello può, inoltre, contenere la richiesta di sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado limitatamente alle sanzioni amministrative tributarie.

Motivi dell'appello

Particolare attenzione va posta alla previsione dei motivi d'impugnazione che devono essere specifici.

In sostanza, gli uffici devono evitare appelli generici, motivati in base a vaghi riferimenti a quanto dedotto in primo grado o riportato nell'avviso di accertamento. Il rischio è che l'appello sia dichiarato inammissibile, con conseguente passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole all'ufficio. .

In sostanza, si richiede che l'appellante, nel redigere il ricorso, debba rispettare i seguenti oneri:

- delimitare l'oggetto della sua richiesta di riesame, circoscrivendo così l'ambito del giudizio d'appello;
- esporre le ragioni di fatto e di diritto in base alle quali si propone l'appello e questo per evidenziare al giudice di secondo grado quelle questioni che possono condurre alla riforma della sentenza appellata.

PROPOSIZIONE DELL'APPELLO

(articolo 61 del decreto legislativo n.546 del 1992)

Al procedimento dinanzi alla
Commissione tributaria regionale si
applicano le norme
dettate per il procedimento di primo grado.

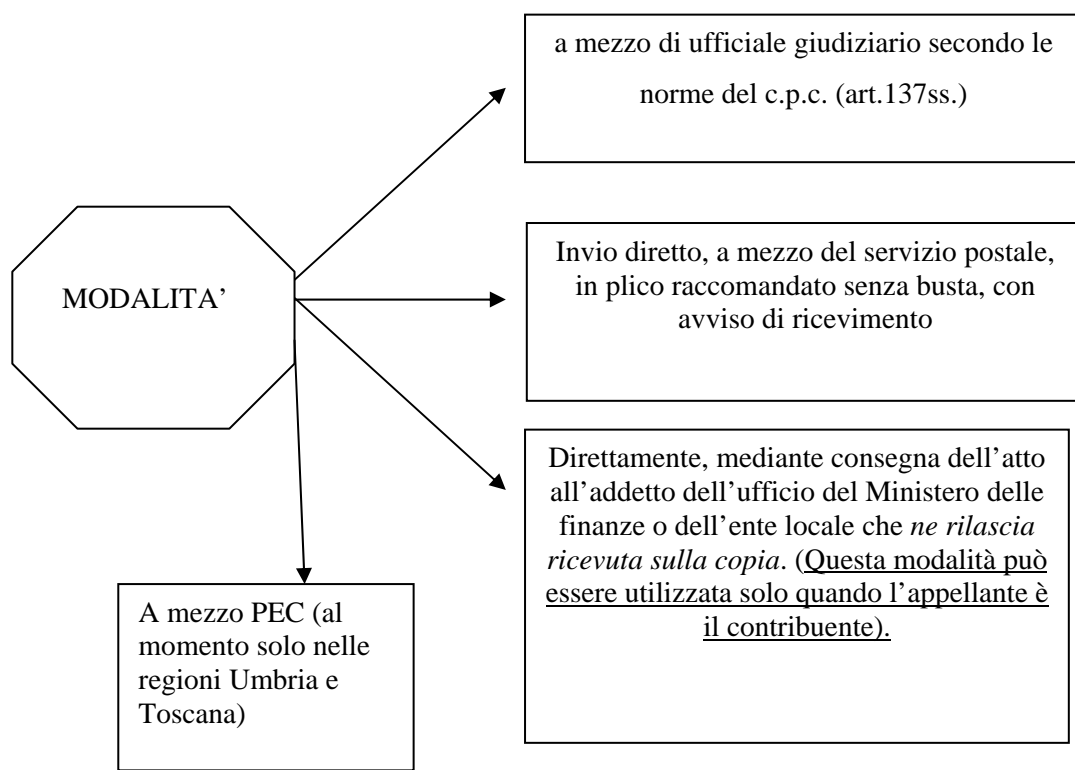
Al giudizio di appello si applicano le disposizioni che regolano il processo di primo grado, sia per quanto riguarda la fase di proposizione, che quella di trattazione, che quella del deposito della sentenza e della sua notificazione. Inoltre, come già anticipato sopra, con le modifiche apportate dal D.lgs. n. 156/2015 è stata estesa la tutela cautelare in secondo grado, pertanto l'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile (art. 52 del D.lgs. n. 546/92).

Si ricorda però che l'appellante (ossia la parte processuale che introduce il giudizio) può essere anche l'ufficio dichiarato totalmente o parzialmente soccombente.

La presentazione dell'appello è quindi la prima fase del processo in cui gli uffici fiscali devono assumere un ruolo attivo sotto pena di restare automaticamente soccombenti nella controversia

NOTIFICAZIONE DELL'APPELLO

La notifica dell'appello può essere fatta:



Occorre notificare **SOLO L'APPELLO**, mentre **gli allegati**, VANNO DEPOSITATI in sede di costituzione in giudizio.

Il ricorso in appello va proposto in originale a cura dell'appellante. In particolare esso va notificato mediante ufficiale giudiziario o tramite spedizione a mezzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento alle controparti.

Inoltre, in virtù del rinvio operato alle disposizioni concernenti il giudizio di primo grado, solo nel caso in cui appellante sia il contribuente, è consentito effettuare la proposizione dell'appello mediante consegna diretta dello stesso all'ufficio impositore, che ne rilascerà ricevuta sulla copia.

E' stata, inoltre, ammessa la possibilità, per gli uffici impositori che rivestano la qualità di appellante, di effettuare la notifica mediante messo comunale o messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria.

Si ricorda che qualora venga utilizzato il servizio postale, l'appello si intende proposto nella data della sua spedizione, mentre in caso di consegna diretta all'ufficio impositore, l'appello si considera proposto nel momento della ricezione da parte dell'ufficio stesso. Nel caso, invece, di notifica a mezzo di ufficiale giudiziario, l'impugnazione si intende proposta nella data di effettuazione della notifica stessa, come attestata nella relata.

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL'APPELLANTE

Nei successivi trenta giorni, a pena d'inammissibilità, l'appellante deve costituirsi in giudizio provvedendo al deposito del ricorso, presso la segreteria della Commissione tributaria regionale, unitamente al fascicolo di parte. La costituzione in giudizio potrà avvenire anche a mezzo posta secondo quanto già indicato con riferimento al primo grado di giudizio

A seconda del tipo di notifica effettuata, la parte deposita:

- l'originale dell'appello, munito di relata di notifica (notifica a mezzo di ufficiale giudiziario);
- copia dello stesso con la ricevuta di deposito presso l'ufficio;
- copia del ricorso con la ricevuta attestante l'avvenuta spedizione per raccomandata postale.

E' prevista una successiva attività della segreteria della Commissione tributaria regionale che, a costituzione effettuata, provvede a richiedere, alla segreteria della Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata, la trasmissione del fascicolo del processo.

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL'APPELLATO

La parte resistente, dopo che le è stato notificato il gravame proposto dall'appellante, se vuole partecipare al giudizio d'appello, deve provvedere a costituirsi in giudizio, nei modi e nei termini previsti nel procedimento di primo grado, **depositando apposito atto di controdeduzioni**. Con tale atto la parte effettua una mera resistenza all'impugnazione proposta dalla parte avversaria, senza arrivare a censurare la sentenza della quale ha, anzi, interesse ad ottenere la conferma.

In sintesi, l'appellato si costituisce in giudizio, entro sessanta giorni dalla ricezione dell'appello, depositando, nella segreteria della Commissione tributaria regionale competente, apposito atto di controdeduzioni (c.d. controappello o controricorso in appello) in tante copie quante sono le parti interessate al giudizio (oltre all'originale che resta nel fascicolo d'ufficio), corredato della documentazione eventualmente offerta in comunicazione.

Si ricorda che, anche in questa fase, il termine dei sessanta giorni previsto per la costituzione non è perentorio: pertanto, in caso di inosservanza non conseguirà l'inammissibilità della costituzione. Questa potrà, infatti, anche essere tardiva, ma in tal caso si perderanno una serie di garanzie processuali, come nel giudizio di primo grado.

E' evidente, quindi, che anche quando è il contribuente a rivestire la parte di appellato valgono le regole dettate, nel giudizio di primo grado, per la costituzione del resistente e che in tale giudizio sono una prerogativa dell'Ufficio impositore.

Controdeduzioni dell'appellato

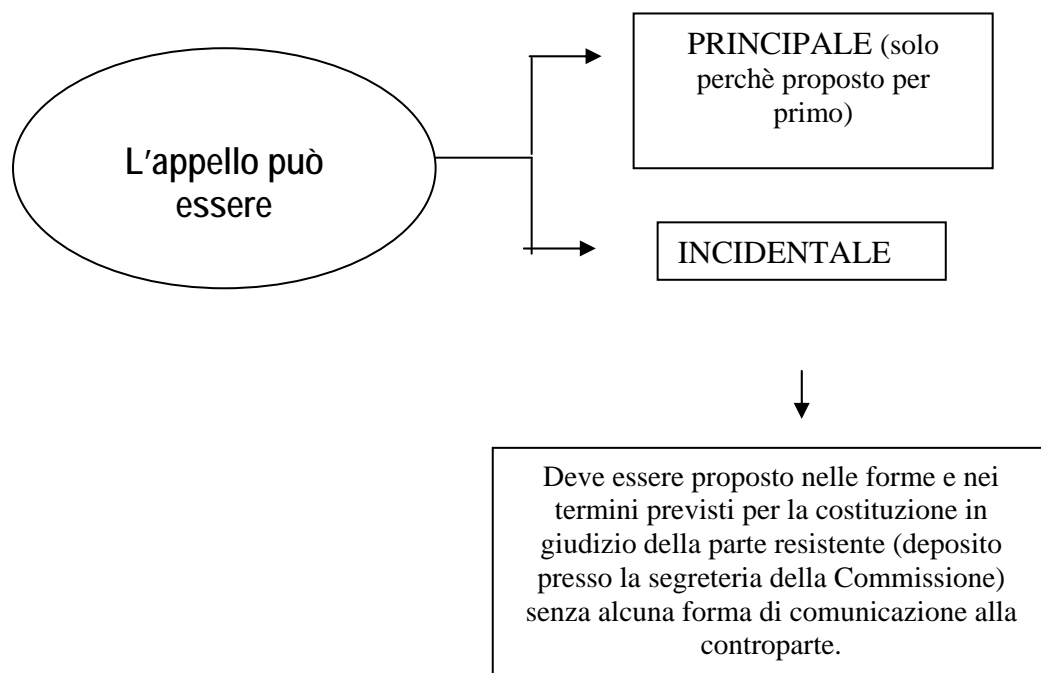
Nelle controdeduzioni la parte resistente esporrà le argomentazioni addotte a sua difesa replicando ai motivi dedotti dall'appellante ed indicando le prove di cui intende avvalersi, proporrà le eccezioni di rito e di merito non rilevabili d'ufficio e richiederà eventuali chiamate in causa di terzi.

Nel caso in cui la parte appellata era risultata totalmente vittoriosa nel giudizio di primo grado, non avrà la necessità di controdedurre nei termini stabiliti dalla legge, perché le sarà sufficiente presentare una memoria di resistenza alle ragioni addotte dall'appellante con la quale intende paralizzare le richieste avanzate con l'appello.

Nel caso, invece, in cui la parte, seppure formalmente vittoriosa (ad es. sentenza che ha annullato l'atto impositivo per vizi formali) risulti sostanzialmente soccombente circa il merito della controversia, non potrà limitarsi a resistere, ma dovrà proporre appello incidentale.

APPELLO PRINCIPALE ED INCIDENTALE

(articolo 54 del decreto legislativo n.546 del 1992)



Nel processo civile si parla di **appello principale per definire** quell'impugnazione proposta **cronologicamente per prima** ed in **via autonoma**. L'ipotesi di appello incidentale presuppone una situazione di soccombenza parziale di entrambe le parti, ciascuna delle quali ha quindi motivo di impugnare la sentenza. In tal caso la parte verso cui è stato proposto appello principale, può proporre appello **incidentale, impugnando quelle parti della sentenza che le sono sfavorevoli**.



I criteri per distinguere l'appello principale da quello incidentale sono puramente cronologici e formali. L'appello principale è quello presentato per primo e la parte che lo presenta impone all'altra di appellare la sentenza nelle forme dell'appello incidentale; questo principio vale anche nell'ipotesi in cui la parte meno tempestiva fosse quella che ha i maggiori motivi di dolersi nei confronti della sentenza. Una volta che è stato proposto l'appello principale l'unico modo per appellare quella stessa sentenza è farlo nella forma dell'appello incidentale

Modalità di proposizione

La parte cui viene notificato un atto d'appello, deve proporre, a pena di decadenza, entro 60 gg., **contestualmente alle proprie controdeduzioni**, la propria impugnazione incidentale.

La proposizione dell'appello incidentale, la cui forma e il cui contenuto dovranno essere i medesimi di quelli dell'appello principale, va fatta mediante il solo deposito dello stesso presso la segreteria della Commissione adita (secondo le modalità previste per la costituzione in giudizio del resistente)

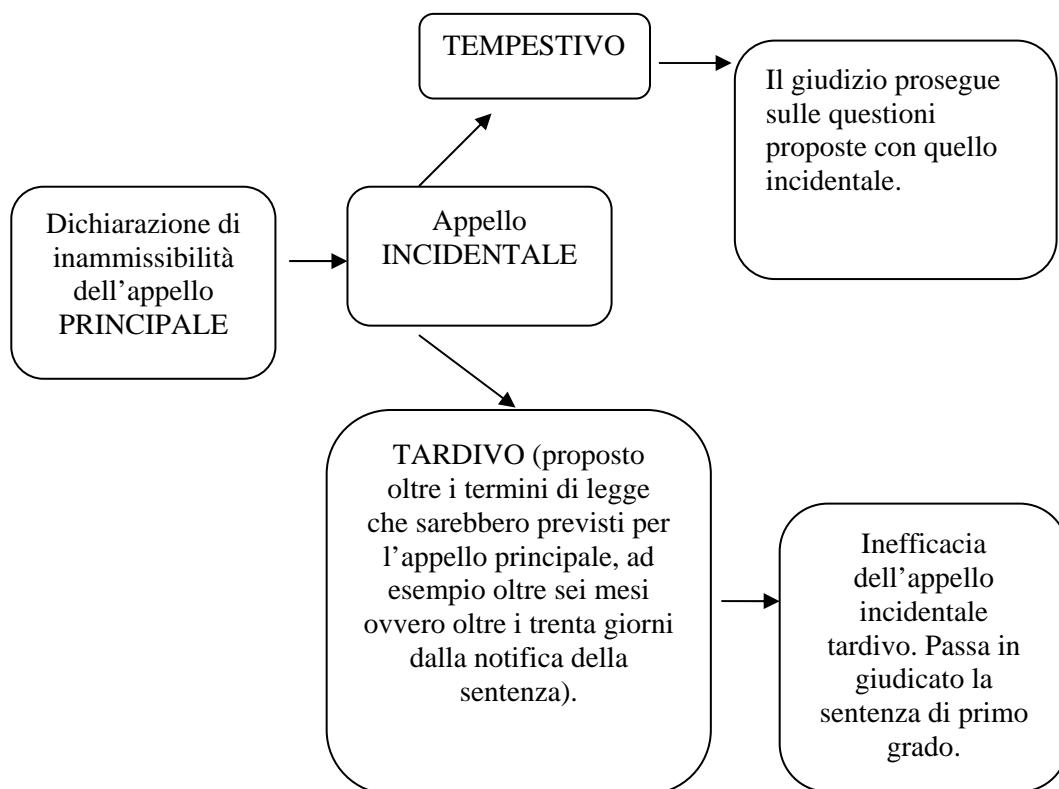
Rapporti tra appello principale ed appello incidentale

Per quanto riguarda i rapporti tra appello principale ed appello incidentale c'è da sottolineare che, secondo l'orientamento giurisprudenziale consolidato, l'impugnazione incidentale, **se tempestivamente proposta**, non lega le sue sorti all'appello principale.

Qualora, invece, l'appello incidentale sia tardivo, questo seguirà le sorti dell'appello principale, perdendo efficacia se l'impugnazione principale viene dichiarata inammissibile.

Si ha appello incidentale tardivo quando all'appellato, cui siano scaduti i termini per impugnare, viene notificato l'appello principale. In tal caso l'appellato beneficia di una **rimessione in termini**, grazie alla notifica dell'appellante che gli consente di far valere le proprie ragioni in un processo attivato da altri.

SCHEDE DI SINTESI: RAPPORTI TRA APPELLO PRINCIPALE ED APPELLO INCIDENTALE



E', però, fondatamente sostenibile che l'appello incidentale possa essere presentato, entro il termine di cui all'art.327, anche dopo la scadenza del termine per la costituzione in giudizio del soggetto appellato; a sostegno di questa conclusione si richiama il fatto che la costituzione in giudizio dell'appellato può essere anche tardiva (con conseguenze di carattere esclusivamente procedurale).

DOMANDE ED ECCEZIONI NUOVE

(articolo 57 del decreto legislativo n.546 del 1992)

Poteri delle parti nel giudizio d'appello

Particolare attenzione va dedicata alle disposizioni riguardanti i poteri, spettanti alle parti, di introdurre, nel giudizio d'appello, **domande, eccezioni e prove nuove** rispetto al giudizio di primo grado (articoli 57, 58 e 59 del D.lgs. n.546 del 1992).

Da tali disposizioni emerge che le questioni **respinte** in primo grado e **non specificamente riproposte** in appello si intendono rinunciate e che è **vietato introdurre nuove domande o eccezioni**. **Non possono**, inoltre, essere **disposte nuove prove**, salvo eccezioni.

Risulta chiara la volontà del legislatore di impedire che le questioni non trattate in primo grado vengano proposte per la prima volta in appello oppure che questioni già trattate in primo grado vengano ampliate in secondo grado. Viene, così, data attuazione al **principio del doppio grado di giurisdizione**.

Non possono, pertanto, **essere proposte domande nuove** nel giudizio d'appello e, se proposte, il giudice deve dichiararle inammissibili.

Tale divieto riguarda anche le **eccezioni** (ossia i mezzi di cui si avvale una parte per contrastare la pretesa dell'avversario) non rilevabili d'ufficio.

Si considera **domanda nuova** quella in cui sono **diverse le parti originarie, il *petitum*** (oggetto della domanda) e **la *causa petendi*** (i motivi, le ragioni della domanda).

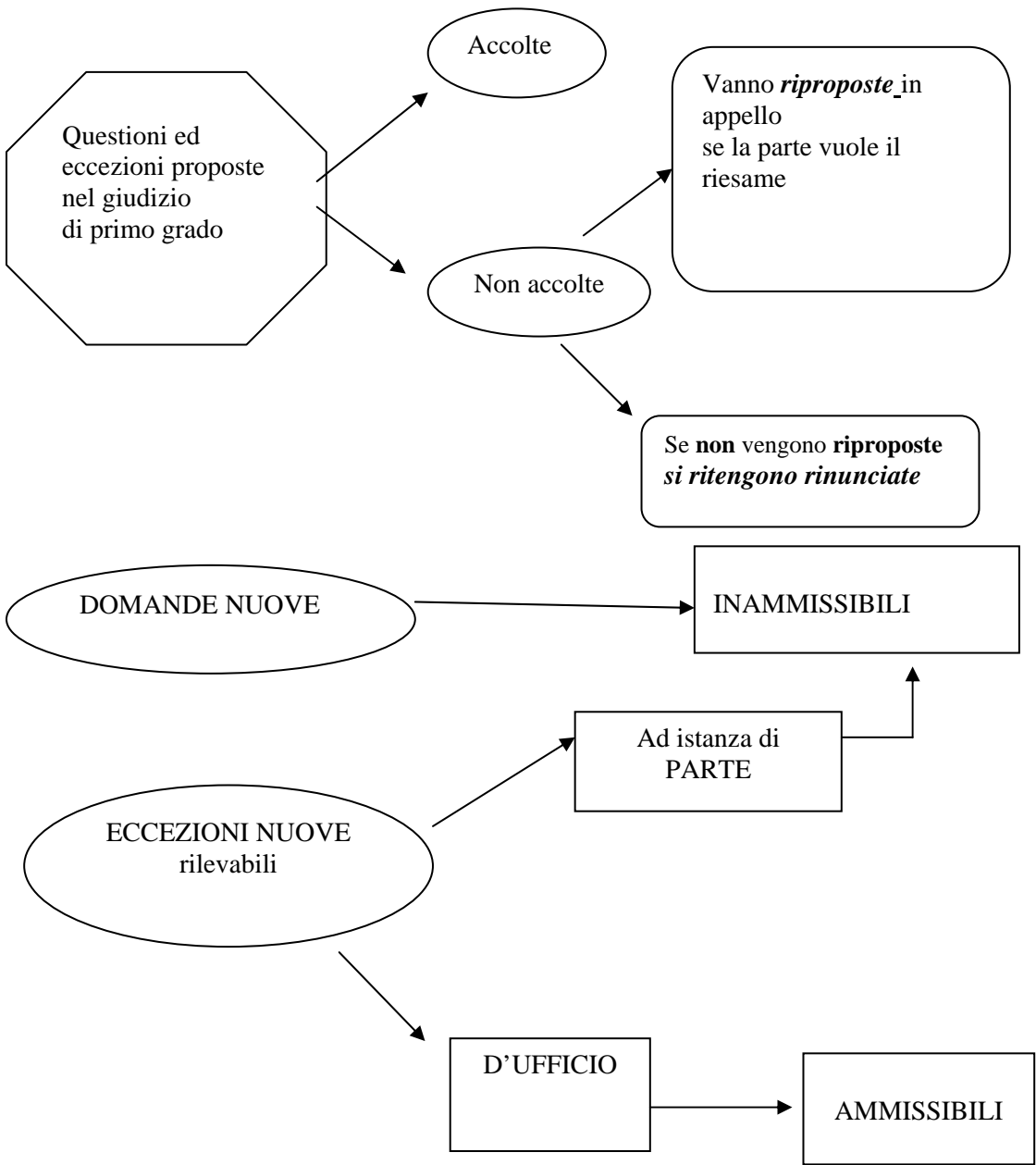
Ad esempio, non rientrano nel divieto di domande nuove:

- l'appello proposto dagli eredi del contribuente;
- l'appello con un *petitum* meno ampio di quello proposto in primo grado, in quanto l'appellante (principale o incidentale) ha ritenuto di dover sottoporre alla Commissione tributaria regionale solo una parte della domanda di primo grado (sulla parte della sentenza non impugnata si forma il c.d. giudicato interno).

Il divieto dello *ius novorum* riguarda anche le **eccezioni**; queste sono, infatti, i mezzi di cui si avvale una parte per contrastare la pretesa dell'avversario. Questo divieto vale, però, solo per le **eccezioni in senso proprio**, cioè quelle che il giudice può esaminare solo su **istanza di parte** e non per quelle rilevabili d'ufficio.

Il divieto di nuove eccezioni non opera per le controversie proposte dinanzi alle abrogate Commissioni tributarie di secondo grado e rimesse alle Commissioni tributarie regionali o iniziate dinanzi a queste ultime dopo che il primo grado sia stato celebrato secondo la normativa previgente.

Schede di sintesi; domande ed eccezioni formulate in appello per la prima volta



PROPOSIZIONE IN APPELLO DI PROVE E DOCUMENTI NUOVI

(articolo 58 del decreto legislativo n. 546/92)

La legge prevede, anche, il divieto di disporre **nuove prove**, a meno che il giudice non le ritenga **necessarie ai fini della decisione** o che la parte **dimostri di non averle potute fornire** nel precedente grado di giudizio per **causa ad essa non imputabile**.

Ovviamente in entrambi i casi le prove sono ammesse se intese a provare fatti o circostanze già dedotti dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

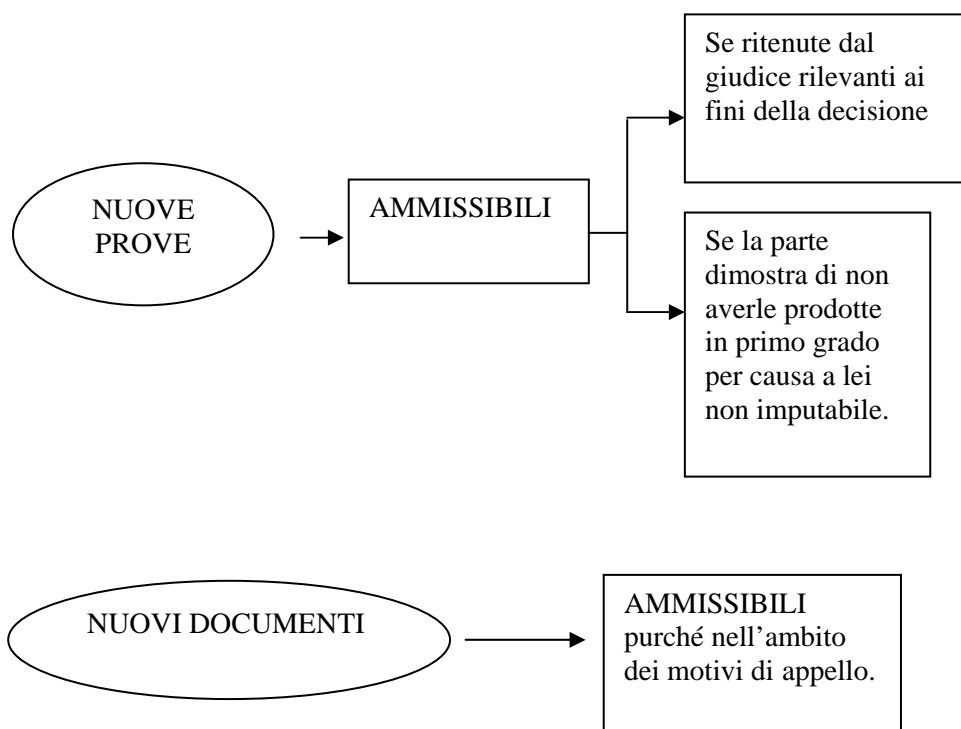
Il divieto di produrre nuove prove non si applica ai giudizi già pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie di secondo grado e a quelli iniziati dinanzi alle Commissioni tributarie regionali, se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore.

Va, inoltre, ricordato che il potere di disporre nuove prove è sempre vincolato alla disposizione per cui i poteri dei giudici tributari vanno esercitati **nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**.

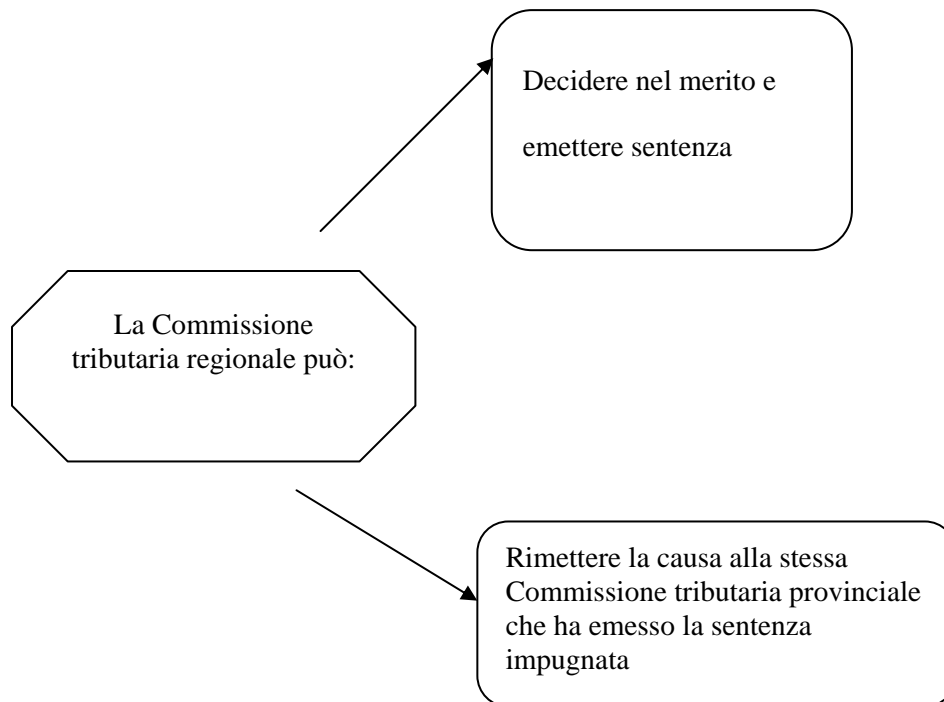
Non sono, invece, stabiliti divieti per la produzione in appello di **nuovi documenti**; per tali si intendono i documenti non prodotti in primo grado, ivi compresi i documenti indicati in primo grado, ma non prodotti e quelli prodotti tardivamente o irritualmente e pertanto non considerati dai primi giudici.

Tale disposizione crea, però, qualche perplessità, dato che il processo tributario, in cui non sono ammessi né il giuramento, né la prova testimoniale, è essenzialmente documentale e quindi, è possibile che con la produzione di nuovi documenti, vengano prodotte in appello, senza limiti effettivi, nuove prove.

Schede di sintesi



CONCLUSIONE DEL GIUDIZIO D'APPELLO



Una volta instaurato il giudizio d'appello, il giudice esamina le doglianze delle parti e quindi decide nel merito.

Qualora in sede di decisione la Commissione tributaria regionale ravvisi la necessità di rinnovare gli atti compiuti in primo grado e ritenuti nulli, ne ordina la rinnovazione per poi procedere alla **decisione nel merito con sentenza**.

Qualora, invece, il giudice di secondo grado ravvisi l'esistenza di alcuni vizi nel giudizio o nella sentenza della Commissione tributaria provinciale dispone la rimessione della causa alla stessa commissione che ha emesso la sentenza impugnata, affinché questa provveda a rinnovare il dibattimento.

Si evidenzia che dal 1° gennaio 2016 in forza delle modifiche apportate all'articolo 62 del D.lgs. n. 546/92 con il decreto di riforma (D.lgs. n. 156/2015) è stato previsto che se le parti sono d'accordo per omettere l'appello - poiché ritengono che la causa dipende dalla decisione di una questione di diritto sulla quale sarà chiamata ad esprimersi in ogni caso la Corte Suprema - la sentenza della Commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione unicamente a norma dell'articolo 360, primo comma, n. 3, c.p.c., ovvero per violazione o falsa applicazione di norme di diritto (c.d. ricorso *per saltum*).

IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Nell'ambito del processo di informatizzazione e semplificazione dell'attività amministrativa e giurisdizionale, con il citato D.M. 23.12.2013, n. 163, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 37 del 14.2.2014, è stato adottato il regolamento avente ad oggetto "*la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario*". in un'ottica di riduzione dei tempi medi del processo, con evidenti e diretti vantaggi sia per il personale dell'Amministrazione della giustizia tributaria che per le parti coinvolte nel processo in questione.

Il processo tributario telematico rappresenta in primo luogo una facoltà e non un obbligo (*c.d. doppio binario*) in forza, sia del principio generale di *libertà delle forme* di cui all'articolo 121 del codice di procedura civile (al quale rinvia l'articolo 1, comma 2, del D.lgs. n. 546/92, per quanto non disposto dal decreto stesso), sia della avvenuta equiparazione, *a tutti gli effetti di legge*, dei documenti informatici e telematici a quelli tradizionali in virtù della legge 15 marzo 1997 n. 59.

In secondo luogo, per evitare un "processo misto", in parte cartaceo e in parte telematico, si è reso necessario prevedere che la modalità, scelta inizialmente dal contribuente o dal suo difensore, debba obbligatoriamente essere seguita fino alla definizione del giudizio in appello.

Le prime modalità tecnico-operative relative alla costituzione in giudizio nel processo tributario con modalità telematiche, previa notifica del ricorso a mezzo della posta elettronica certificata (PEC) sono state stabilite con il decreto direttoriale MEF del 4.8.2015, emanato in attuazione del citato DM n. 163/2013. La normativa, attualmente limitata agli atti processuali da depositare presso le commissioni tributarie provinciali e regionali dell'Umbria e della Toscana, sono operative dal 1.12.2015.

Il giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione (Cenni)

Le sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie regionali possono essere impugnate dinanzi alla Corte di Cassazione per i motivi tassativamente enunciati dalla legge.

Il ricorso per cassazione può riguardare non solo le sentenze, ma anche quei provvedimenti che pur assumendo la denominazione di decreto o di ordinanza abbiano natura decisoria e non siano altrimenti impugnabili.

Al ricorso per cassazione sono applicabili si rendono applicabili, in quanto compatibili con le regole proprie del processo tributario, le norme del codice di procedura civile.

Il ricorso va presentato tramite **l'Avvocatura generale dello Stato** e può riguardare:

1. questioni di diritto;
2. la congruità della motivazione delle motivazioni con cui sono state risolte le questioni di fatto. In questo caso se il ricorso è accolto la controversia va rinviata al giudice da cui proviene per rinnovare il giudizio di fatto.

Si ricorda la novità introdotta con il decreto di riforma D.lgs. n. 156/2015 che ha previsto all'art. 62-bis la disciplina dell'esecuzione provvisoria e i provvedimenti cautelari relativi alla sentenza impugnata per cassazione.