Prot. n. 1684/ Strategie/UD

Circolare N° 2

Alla Direzione per le strategie

Direzione per i giochi

Direzione per le accise

Direzione per la gestione e l'organizzazione delle risorse

SEDE

A tutti gli uffici Regionali di AAMS

LORO SEDI

e p.c. Al Dipartimento per le politiche fiscali

Al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Oggetto: **DISPOSIZIONI SUL PROCESSO TRIBUTARIO (D.Lgs. 31.12.1992 n. 546)**

Com'è noto, l'art. 8 del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 conv. con modificazioni, dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27, attribuisce all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato tutte le funzioni spettanti all'Amministrazione finanziaria, in materia di amministrazione, riscossione e contenzioso delle entrate tributarie riferite ai giochi, anche di abilità, ai concorsi pronostici, alle scommesse e agli apparecchi da divertimento e intrattenimento. Tali competenze tributarie si aggiungono a quelle in materia di circolazione dei tabacchi lavorati.

Il processo tributario, già regolato dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 è stato recentemente oggetto di significative innovazioni ad opera principalmente del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248 (cd. collegato alla Legge Finanziaria 2006) e del D. Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40 di riforma del giudizio di Cassazione.

In particolare, la disposizione che ha allargato la giurisdizione delle Commissioni tributarie a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, ha accentuato la connotazione di "esclusività" e "generalità" della giurisdizione delle Commissioni tributarie, nel senso che il ricorso alle stesse costituisce l'unica forma di tutela giurisdizionale ammissibile e non è data possibilità di regimi di tutela alternativi.

Allo stato attuale, il contenzioso dinanzi alle Commissioni tributarie volto ad ottenere l'accoglimento parziale o totale dei ricorsi tributari nei settori di competenza di AAMS, non ha ancora assunto dimensioni consistenti.

Nondimeno, tenendo conto del prevedibile incremento del contenzioso, soprattutto per i tributi connessi alle scommesse ed agli apparecchi da intrattenimento, con la presente circolare, si intende fornire uno strumento utile alla comprensione dei meccanismi che regolano il processo tributario, supportando gli Uffici regionali nelle varie fasi del processo evidenziando anche gli adempimenti processuali di pertinenza del ricorrente, in quanto suscettibili di eccezioni, di rito o di merito, da parte degli Uffici nella memoria di costituzione in giudizio.

Si consideri, inoltre, che il contenzioso può instaurarsi anche ogni qual volta vi siano dei comportamenti o delle omissioni che siano in qualche modo lesivi di interessi concreti del contribuente, quali il rifiuto espresso o tacito di restituzione di tributi e accessori non dovuti, ovvero il diniego o la revoca di agevolazioni tributarie.

Si evidenzia infine che, la peculiare organizzazione territoriale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, comporta talune specificità in ordine alla competenza ed alla proposizione del giudizio di secondo grado, che sono oggetto di specifica trattazione.

Di seguito si riporta, dunque, il testo aggiornato del Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 con il commento relativo ad ogni singolo articolo integrato da massime giurisprudenziali di merito e di legittimità, nonché, in qualche specifica fattispecie, anche dalla dottrina più autorevole.

Ogni ulteriore quesito o specifiche richieste di approfondimento potranno essere formulate da ogni ufficio Regionale direttamente alla Direzione per le Strategie di AAMS.

D.LGS. 31.12.1992 N° 546 : DISPOSIZIONI SUL PROCESSO TRIBUTARIO IN ATTUAZIONE DELLA DELEGA AL GOVERNO CONTENUTA NELL' ART. 30 DELLA L. 30 DICEMBRE 1991, N. 413,

COMMENTO ARTICOLO PER ARTICOLO

TITOLO I
Disposizioni generali
Capo I - Del giudice tributario e suoi ausiliari

1. Gli organi della giurisdizione tributaria.

1. La giurisdizione tributaria è esercitata dalle Commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545.
2. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

Nel disciplinare il contenzioso tributario, il legislatore ha demandato la decisione delle relative controversie a giudici tributari organizzati in doppio grado di merito, sempre salvo il giudizio di legittimità della Corte di Cassazione.

In primo grado operano le Commissioni tributarie provinciali organizzate presso ciascun capoluogo di provincia e suddivise all'interno in sezioni secondo la tabella stabilita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro della Giustizia.(All. n. 1)

In secondo grado operano le Commissioni tributarie regionali istituite presso ciascun capoluogo di regione.

La disciplina del processo tributario, contenuta nel presente decreto, si completa, per quanto non espressamente previsto, con un ampio rinvio alle norme del codice di procedura civile; tale rinvio è ammissibile a condizione che all'interno dell'impianto normativo del processo tributario vi sia una lacuna legis, superabile attraverso un percorso interpretativo riconducibile alle norme, in quanto compatibili, del codice di procedura civile.

2. Oggetto della giurisdizione tributaria.

1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.
2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.
3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.

L'oggetto della giurisdizione è stato riformulato dall' art. 12 comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 (legge Finanziaria 2002) ed è stato ulteriormente ampliato per effetto del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 convertito dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, entrata in vigore il 3 dicembre 2005. In base a tali disposizioni, spettano alla cognizione del giudice tributario le controversie sui tributi comunque denominati, ossia in ragione della natura tributaria sostanziale della prestazione, indipendentemente dal "nomen iuris" con cui essa è qualificata, recependo così l'orientamento della Corte di Cassazione (Cass. SS. UU. 15 novembre 2005 n. 23020) per la quale l'elemento determinante la giurisdizione delle Commissioni tributarie è la natura tributaria del rapporto; oggetto del processo tributario è sempre una obbligazione tributaria e pertanto, la giurisdizione delle Commissioni tributarie, risulta inscindibilmente correlata alla contestazione del rapporto giuridico d'imposta in ogni suo aspetto o implicazione. La giurisdizione tributaria, avente ad oggetto "l' an e il quantum" della pretesa tributaria, comprende anche l'individuazione del soggetto tenuto al versamento dell'imposta o dei limiti nei quali esso, per la sua qualità, sia obbligato.

Anche dopo i predetti interventi legislativi ampliativi, restano incluse nella cognizione delle Commissioni tributarie le controversie relative alle sovrimposte, alle addizionali, alle sanzioni amministrative, agli interessi ed agli accessori in genere.

Conseguentemente, anche le controversie concernenti i tributi amministrati da AAMS, rientrano nella competenza degli organi della giustizia tributaria e seguono la relativa disciplina sul processo tributario.

A titolo esemplificativo si menzionano:

- ***l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse (D.Lgs. 23 dicembre 1998 n. 504);***
- ***l'imposta di intrattenimento sugli apparecchi e congegni da divertimento e da intrattenimento (DPR 26 ottobre 1972 n. 640, in particolare l'articolo 14 bis);***
- ***il prelievo erariale unico applicabile agli apparecchi e congegni da divertimento ed intrattenimento collegati in rete (art. 39 c. 13 DL 269/2003);***
- ***il prelievo erariale sul prezzo di vendita delle cartelle del Bingo (art. 5 DM 29/2000).***

Spettano invece alla giurisdizione del ***giudice ordinario*** *le liti riguardanti la riscossione coattiva dei tributi. In questo caso rientrano quelle contestazioni sollevate in ordine alla legittimità dell'esecuzione forzata tributaria successiva alla notifica della cartella di pagamento, nonché l'avviso di intimazione di cui all'art. 50 del DPR 29 settembre 1973 n. 602 che viene emesso nel caso in cui l'espropriazione non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella stessa.*

Altrettanto residuali sono le competenze del giudice amministrativo (T.A.R. e Consiglio di Stato) al quale competono le controversie aventi ad oggetto l'impugnazione

- *di atti generali e regolamenti che, ove ritenuti illegittimi, la Commissione tributaria può solo disapplicare, mentre il giudice amministrativo ha il potere di annullarli con efficacia erga omnes*
- *di atti espressione di una attività discrezionale che concretizzano, per il contribuente, la lesione di un interesse legittimo; fra questi:*

- il provvedimento di esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione;
- gli atti istruttori come ad es.il processo verbale di constatazione (vedi commento successivo art. 19);
- il provvedimento di fermo amministrativo (art. 69 RD 2440/1923)

<u>3. Difetto di giurisdizione.</u>

1. Il difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie è rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo.
2. È ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione previsto dall'art. 41, primo comma, del codice di procedura civile.

La giurisdizione tributaria è, per sua natura, inderogabile e pertanto il difetto di giurisdizione, instaurato davanti al giudice ordinario, è sempre proponibile dalle parti e rilevabile d'ufficio dal giudice, in ogni stato e grado del processo. Il regolamento di giurisdizione è il mezzo che permette di ottenere una decisione definitiva e vincolante sui limiti della giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria o dei giudici speciali. Ha carattere preventivo e deve essere proposto prima che la causa sia decisa nel merito in primo grado.
Quando è proposto il regolamento di giurisdizione, la sua proposizione comporta la sospensione del processo (art. 367 c.p.c.) a condizione che l'istanza non risulti manifestamente inammissibile o la contestazione della giurisdizione palesemente infondata.

4. Competenza per territorio.

1. Le Commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione; se la controversia è proposta nei confronti di un centro di servizio è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso.
2. Le Commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.

L'unico criterio che regola la competenza nel processo tributario è quello territoriale ed è fissato con riguardo al giudice di primo grado, in quanto la competenza del giudice di appello è consequenziale a quest'ultima. Pertanto occorre fare riferimento all'estensione delle "circoscrizioni" delle Commissioni tributarie, le quali coincidono con le singole province, ed all'ubicazione delle sedi degli uffici tributari che sono legittimati passivi, ossia gli uffici che hanno emanato l'atto impugnato, ovvero, per quanto riguarda l'AAMS, gli Uffici Regionali.

Il collegamento essenziale che esiste tra le commissioni tributarie e l'ufficio finanziario giustifica la qualificazione della competenza territoriale come funzionale ed inderogabile.

Dal punto di vista funzionale la distinzione della competenza, attiene alla diversità del livello del giudizio:

- le Commissioni tributarie provinciali giudicano sull'impugnazione degli atti emessi dagli Enti impositori;

- le Commissioni tributarie regionali giudîcano sulle sentenze impugnate, pronunciate dalle Commissioni tributarie provinciali.

La competenza territoriale è un presupposto processuale da determinare al momento della proposizione del ricorso (vedi anche infra, sub art. 5) in virtù del cd. principio della " perpetuatio iurisdictionis" sancito dall'art. 5 del codice di procedura civile, in base al quale la competenza (come la giurisdizione) si determina con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda.

5. Incompetenza.

1. La competenza delle Commissioni tributarie è inderogabile.
2. L'incompetenza della Commissione tributaria è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.
3. La sentenza della Commissione tributaria che dichiara la propria incompetenza rende incontestabile l'incompetenza dichiarata e la competenza della commissione tributaria in essa indicata, se il processo viene riassunto a norma del comma 5.
4. Non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza.
5. La riassunzione del processo davanti alla commissione tributaria dichiarata competente deve essere effettuata a istanza di parte nel termine fissato nella sentenza o in mancanza nel termine di sei mesi dalla comunicazione della sentenza stessa. Se la riassunzione avviene nei termini suindicati il processo continua davanti alla nuova commissione, altrimenti si estingue.

La competenza territoriale delle Commissioni tributarie è inderogabile; conseguentemente non sono applicabili al processo tributario le disposizioni di cui agli artt. 29 e 30 del codice di

procedura civile per la fissazione del c.d. "foro dispositivo" (norme che consentono di derogare alla disciplina applicabile in via ordinaria alla competenza del giudice).

E' una competenza inderogabile ma non assoluta, nel senso che può essere rilevata, sia ad istanza di parte sia d'ufficio, ma solo nel grado cui il vizio si riferisce. Pertanto, se il ricorso è erroneamente presentato ad una Commissione tributaria provinciale territorialmente incompetente ed il vizio non viene rilevato in tale sede, l'eventuale appello non potrà essere proposto ad altri che alla Commissione tributaria regionale nel cui distretto è sito il giudice di primo grado. Non è, inoltre, proponibile dinanzi alla Commissione tributaria regionale l'eccezione relativa alla incompetenza della Commissione tributaria provinciale se quest'ultima non sia già stata investita della medesima questione preliminare.

L'incompetenza viene dichiarata con una sentenza con la quale l'organo adito individua la commissione competente ed ordina alle parti di riassumere il processo davanti a quest'ultima entro il termine perentorio indicato o, in mancanza, entro 6 mesi dalla data di comunicazione della sentenza.

Va, tuttavia, evidenziato che la competenza nel processo tributario non può essere considerata una condizione di ammissibilità della domanda giudiziale, giacché la proposizione di questa ad un giudice incompetente è idonea, comunque, ad obbligare l'Organo giudiziario successivamente designato a pronunciarsi nel merito.

La proposizione dell'eccezione d'incompetenza, secondo prassi consolidata, è caratterizzata dai numerosi limiti ovvero:

1. deve essere delibata e decisa dalla Commissione anche se la controparte aderisce alla eccezione d'incompetenza proposta in proprio danno;

2. laddove rinunciata dalle parti che l'hanno proposta, impedisce alle stesse di riproporla in appello, ma non preclude al Collegio di rilevarla e di dichiararla d'ufficio;

3. deve essere dedotta non oltre l'udienza pubblica di trattazione, ovvero entro 5 giorni liberi prima della trattazione in Camera di Consiglio;

4. può essere riproposta in appello, se respinta in primo grado, solo dalla parte che l'abbia ritualmente sollevata in tale prima fase;

5. non comporta l'obbligo dell'eccipiente di indicare quale sia il giudice competente, con la conseguenza che la sola formulazione dell'eccezione obbliga il Collegio a deciderla;

6. non può essere sollevata in via subordinata alla richiesta di accoglimento o di rigetto delle domande di merito avanzate dalle parti; ciò in ragione dell'indefettibile carattere preliminare dell'eccezione stessa e della manifesta incompatibilità tra la richiesta di una pronuncia sul merito, in via principale - che presuppone la potestas iudicandi della Commissione tributaria adita - e la proposizione di un'eccezione d'incompetenza dello stesso Collegio.

Non è ammesso il ricorso all'istituto del regolamento di competenza con la conseguenza che, una volta che il giudice ha dichiarato la propria incompetenza ed indicato il giudice competente, la competenza di quest'ultimo resta ferma ed incontestabile a condizione che il processo venga riassunto su istanza di parte nel termine fissato dalla sentenza, ovvero, in mancanza di tale indicazione, nel termine di 6 mesi decorrenti dalla comunicazione, a cura della segreteria, fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali dell'atto introduttivo del giudizio. La riassunzione, pertanto, determina l'impossibilità di presentare ulteriori eccezioni sulla competenza.

La riassunzione del procedimento dinanzi al Giudice dichiarato competente equivale alla rinuncia ad ogni impugnazione della sentenza accertativa del vizio.

L'omessa riassunzione del processo entro il predetto termine ne determina l'automatica estinzione.

La riassunzione può essere effettuata da ciascuna parte, dunque, anche da quella che abbia sollevato l'eccezione d'incompetenza.

L'errata indicazione della Commissione tributaria competente non è invece causa di inammissibilità. Sul punto si segnala che la mancata o incompleta indicazione nell'atto da impugnare della Commissione tributaria competente, non dà luogo alla nullità dell'atto stesso trattandosi di una semplice irregolarità (cfr. Cass. sez. trib. 1° luglio 2004 n. 12070; 1° ottobre 2004 n. 19667).

6. Astensione e ricusazione dei componenti delle commissioni tributarie.

1. L'astensione e la ricusazione dei componenti delle Commissioni tributarie sono disciplinate dalle disposizioni del codice di procedura civile in quanto applicabili.
2. Il giudice tributario ha l'obbligo di astenersi e può essere ricusato anche nel caso di cui all'art. 13, comma 3, e in ogni caso in cui abbia o abbia avuto rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti.
3. Sulla ricusazione decide il collegio al quale appartiene il componente della Commissione tributaria ricusato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro della stessa commissione designato dal suo presidente.

L'articolo estende al processo tributario gli istituti dell'astensione e della ricusazione del giudice propri del processo civile. Pertanto il giudice tributario ha l'obbligo di astenersi:

- se ha interesse nella controversia o in un'altra vertente su identica questione;
- se egli stesso o il coniuge è parente fino al quarto grado o convivente con una delle parti o un suo difensore;
- se egli stesso o il coniuge ha una causa pendente, grave inimicizia o rapporti di credito o debito con una delle parti o un suo difensore;
- se ha dato consiglio o prestato patrocinio nella causa o assistenza come consulente tecnico.

Accanto alle predette fattispecie, l'art. 6 prevede un'ulteriore ipotesi che si verifica nei casi in cui il giudice abbia avuto rapporti di lavoro o di collaborazione con una delle parti. Benché la norma non faccia riferimento ai rapporti di lavoro subordinato, è condivisibile quanto espresso dall'Amministrazione finanziaria con Circ. Min. 98/E del 1996 secondo la quale anche tale ipotesi integra un caso di astensione obbligatoria.

I casi di astensione obbligatoria sono da considerarsi tassativi.

In presenza, invece, di gravi ragioni di convenienza il giudice può astenersi (astensione facoltativa) dal giudicare inoltrando una richiesta al capo dell'ufficio il quale deve rilasciare la relativa autorizzazione.

L'astensione non determina alcuna sospensione del processo, che si verifica solo in presenza di una istanza di ricusazione.

Ciascuna delle parti può, infatti, negli stessi casi previsti per l'astensione obbligatoria, proporre ricusazione mediante ricorso che deve contenere i motivi specifici addotti a sostegno della ricusazione e l'indicazione dei mezzi di prova, da presentarsi due giorni prima dell'udienza se è noto il nome dei componenti del collegio giudicante oppure prima dell'inizio della trattazione della discussione in caso contrario. Il ricorso sospende il giudizio ed è deciso con ordinanza non impugnabile dal collegio cui appartiene il giudice ricusato.

7. Poteri delle commissioni tributarie.

1. Le Commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.
2. Le Commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.
3. abrogato.
4. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.
5. Le Commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

Il collegio giudicante ha le stesse facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari.

Per i tributi di pertinenza di AAMS si richiama l'art. 38, comma 8, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria per l'anno 2001) in base al quale AAMS può procedere "…secondo le norme e con le facoltà di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, ed agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni."

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).

Il terzo comma dell'art. 7, che prevedeva la possibilità – da parte della Commissione tributaria - di ordinare alle parti in ogni momento il deposito di qualunque tipo di documento rilevante ai fini della decisione, è stato abrogato dal quinto comma dell'art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005 n. 203 convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 2 dicembre 2005, n. 248.

In relazione a questo intervento normativo la Corte di Cassazione (Cass. 20 gennaio 2006 n. 1134) ha affermato che il giudice tributario, qualora il contribuente non abbia assolto all'onere probatorio, non è tenuto ad acquisire, d'ufficio, le prove.

Rimangono tuttavia inalterate le facoltà istruttorie conferite alle Commissioni, in quanto l'esercizio del potere di acquisizione d'ufficio riveste una funzione integrativa dell'onere probatorio principale.

Ciò può accadere, ad esempio:

- *nel caso d'impossibilità o difficoltà per una delle parti di produrre un documento posseduto dall'altra parte e risultante dagli atti del processo (da ultimo Cass. 7 febbraio 2001 n. 1701);*
- *quando la situazione probatoria è tale che non possa pronunciarsi una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio alcune prove (Cass. 9 maggio 2003 n. 7129).*

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

Si precisa, comunque, che, la Corte di Cassazione, dopo aver ritenuto più volte legittime le trascrizioni delle dichiarazioni di terzi nei processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di finanza ed utilizzabili ai fini probatori, ha affermato che anche al contribuente deve essere riconosciuta, in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti, la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (Cass. 23 novembre 2005 n. 2942).

8. Errore sulla norma tributaria.

1. La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.

Con il presente articolo il legislatore ha configurato una causa di giustificazione, ossia una circostanza in base alla quale l'ordinamento esclude l'antigiuridicità del comportamento del contribuente, altrimenti configurabile come illecito tributario. Così la Commissione tributaria può disapplicare le sanzioni non penali, previste dalle leggi tributarie, quando la violazione sia giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce; ciò postula - oltre alla buona fede del contribuente - la pendenza di una controversia incentrata sul provvedimento amministrativo che abbia applicato le sanzioni.

La norma è stata riproposta nell'art. 6 del D. Lgs. n. 472 del 1997 e nell'art. 10 dello Statuto del Contribuente (legge n. 212 del 2000) che hanno una portata più vasta.

In particolare, in base all' art. 10 dello Statuto ("Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente") non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi di mora, nel caso in cui l'errore del contribuente sia stato causato dall'essersi conformato ad indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria e dalla stessa successivamente modificate.

Allo stesso modo il contribuente sarà scusato quando il comportamento che ha determinato la violazione sia stato causato da fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori degli uffici fiscali.

Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria).

Al riguardo, la Corte di Cassazione - Sezione V - con la Sentenza del 10 dicembre 2002 n. 17576, ha affermato che i casi di tutela espressamente enunciati dall'art. 10, comma 2 (irrogazione di sanzioni e richiesta di interessi), sono meramente esemplificativi e legati alle ipotesi ritenute maggiormente frequenti. La regola, dunque, ha portata generale ed è destinata a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti.

Tenuto conto che il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, trova il suo fondamento nel principio costituzionale di "eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge" (art. 3 Cost.). La stessa Corte di Cassazione (Sezione V) nella Sentenza del 14 febbraio 2002 n. 2133, ha precisato che le circolari ministeriali su materie tributarie non sono fonte di diritti ed obblighi. Pertanto, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'amministrazione in una circolare (successivamente modificata), in base al principio di tutela dell'affidamento è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni.

Si esclude, invece, l'operatività dell'art. 8 nel caso di ricorso avverso ruoli portanti sanzioni già definitive (Cass. 9 agosto 2002, n. 12067).

Qualora il giudice di primo grado non si pronunci in tema di sanzioni ed il contribuente non proponga alcuna impugnazione sul punto, il giudice d'appello non può dichiarare la totale inapplicabilità delle sanzioni ex art. 8 del presente D.Lgs. n. 546/1992, potendo soltanto disporre la loro eventuale riduzione in relazione alla ridefinizione dell'imposta dovuta. (sul punto, cfr. Cass 12 ottobre 2005 n. 19848).

9. Organi di assistenza alle commissioni tributarie.

1. Il personale dell'ufficio di segreteria assiste la commissione tributaria secondo la disposizione del codice di procedura civile concernente il cancelliere.
2. Le attività dell'ufficiale giudiziario in udienza sono disimpegnate dal personale ausiliario addetto alla segreteria.

Le Commissioni tributarie sono assistite dal personale dell'Ufficio di segreteria. Tutto il personale di segreteria è equiparato dalla legge al cancelliere del processo civile.

Capo II - Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza in giudizio

10. Le parti.

1. Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

La legittimazione ad agire o a contraddire è riconosciuta ai soggetti o alle parti di cui all'art. 10 in commento, che abbiano il libero esercizio dei loro diritti (art. 75 c.p.c.) e l'interesse ad agire (art. 100 c.p.c.).

Analogamente a quanto previsto nel giudizio civile, anche per il giudizio tributario vale il concetto di capacità processuale (c.d." legitimatio ad processum"), intesa come idoneità del soggetto che abbia la capacità giuridica ad essere parte nel processo.

Il difetto di legittimazione può essere fatto valere in ogni stato e grado del giudizio.

Nel rapporto tributario i soggetti che hanno la capacità di essere parte sono:

- *il ricorrente (soggetto attivo) che coincide generalmente con il soggetto debitore del tributo o della sanzione, ossia il contribuente, sia che egli agisca contro un atto dell'ufficio, sia che agisca per il rimborso di somme pagate senza che sia intervenuto un atto. In taluni casi, peraltro, la veste di ricorrente è assunta da soggetti diversi dal contribuente, quali il destinatario della sanzione, che può essere soggetto diverso dall'obbligato per il tributo, ovvero il sostituto d'imposta, che ha "legitimatio ad causam" per vicende inerenti al rapporto di sostituzione.*
- *l'ufficio finanziario (soggetto passivo) è l'ufficio o l'ente che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto oppure il concessionario del servizio di riscossione se l'oggetto della controversia è costituito da atti a lui direttamente riferibili, (errori connessi alla compilazione e alla intestazione della cartella di pagamento, alla notificazione degli stessi atti, etc.).*

Per quanto concerne l'AAMS, la qualità di parte processuale e la difesa davanti alle Commissioni tributarie sono attribuite agli uffici regionali istituiti per effetto del D.M. 1° ottobre 2004 (art. 34, comma 1).

Si tratta di quattordici unità organizzative, di livello dirigenziale non generale, aventi competenza territoriale su una o più regioni, ai quali, in particolare, il comma 6 lettera c) conferisce la competenza funzionale relativa alla gestione del contenzioso tributario.

Gli ambiti di competenza territoriale di ciascun ufficio regionale e delle nove sezioni distaccate, sono quelli indicati nella tabella A) del Decreto Direttoriale 20 settembre 2005, n. 12/CGV e riportati nell'allegato 1 della presente circolare.

11. Capacità di stare in giudizio.

1. Le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata.
2. L'ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata.
3. L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.

La capacità processuale si sostanzia nell'attitudine del soggetto che ha la titolarità dell'azione a proporre la domanda e a compiere validamente gli atti processuali; la stessa, pertanto, è riconnessa alla capacità di agire.

Le parti diverse dall'ufficio del Ministero dell'Economia e Finanze o dell'ente locale possono stare in giudizio mediante procuratore generale o speciale. La procura è, di regola, conferita con atto pubblico o per scrittura privata autenticata (o scrittura privata non autenticata se i destinatari sono coniuge, parenti ed affini entro il quarto grado).

Nel processo tributario il potere di rappresentanza spetta al titolare dell'ufficio che può, legittimamente, conferire delega ad un proprio dipendente anche privo della qualifica dirigenziale (cfr. Cass. 16 settembre 2004 n. 18688).

L'art. 3-bis della Legge n. 88 del 31/05/2005 ha modificato l'art. 11, comma terzo, del D.Lgs. n. 546 del 1992. Prima di tale intervento normativo, la capacità a stare in giudizio nei processi tributari veniva attribuita all'organo di rappresentanza previsto dall'ordinamento dell'ente; attualmente, nella nuova formulazione, viene previsto che l'ente, contro il quale il ricorso è stato proposto, può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'Ufficio e, se privo di figure dirigenziali, mediante il titolare di posizione organizzativa in cui è collocato l' Ufficio stesso.

Questa nuova regola è estesa ai giudizi in corso al 1° giugno 2005, data di entrata in vigore delle nuove disposizioni.

L'autorizzazione a stare in giudizio è condizione di efficacia e non requisito di validità della costituzione in giudizio dell'ente impositore (Cass. 20 novembre 2003 n. 17584)

12. L'assistenza tecnica.

1. Le parti, diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.
2. Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall'amministrazione pubblica. Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori in agraria, gli agronomi e i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della

rendita catastale e gli spedizionieri doganali per le materie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane. In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia, sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica, se iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell'articolo 63, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR e l'IRPEG, nonché i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l'attuazione delle disposizioni del presente periodo. Sono inoltre abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dalla Intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

3. Ai difensori di cui al comma 2 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

4. L'ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato.

5. Le controversie di valore inferiore a 5.000.000 di lire, anche se concernenti atti impositivi dei comuni e degli altri enti locali, nonché i ricorsi di cui all'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 28 novembre 1980, n. 787, possono essere proposti direttamente dalle parti interessate, che, nei procedimenti relativi, possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. Il presidente della commissione o della sezione o il collegio possono tuttavia ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato.

6. I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nel comma 2 possono stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori.

Il legislatore, in considerazione dell'esigenza di maggiore perizia tecnico-giuridica richiesta dal rito tributario, ha previsto, per tutta la durata del giudizio, la presenza obbligatoria di un difensore abilitato per le parti "private"della controversia, che diventa necessaria fin dal momento della proposizione del ricorso per quelle superiori a euro 2.582,28.

Tale necessità si desume dall'obbligo di sottoscrizione del ricorso da parte del difensore abilitato richiesto, a pena di inammissibilità, tra i requisiti indispensabili per la formulazione dell'atto introduttivo della lite.

L'articolo in commento introduce, quindi, nell'ambito del processo tributario, la regola generale dell'"assistenza tecnica del difensore"; si tratta di una semplice attività di ausilio tecnico da parte dei soggetti abilitati alla parte processuale obbligata ad avvalersi del loro operato.

A questo istituto si applicano, quando sono compatibili con il rito tributario, le regole previste dal c.p.c. 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.

La mancata rilevazione da parte del giudice del difetto di rappresentanza processuale non costituisce vizio di omessa pronuncia bensì autonomo motivo di censura della sentenza da sollevare nel grado successivo di giudizio (Cass. 24 maggio 2005 n. 10952).

La giurisprudenza ha sancito, altresì (Cass. 3 settembre 2004 n. 17845), che la mancanza della certificazione, da parte del difensore, prevista dall'art. 12, comma terzo, dell'autografia della firma del ricorrente, apposta sulla procura in calce o a margine del ricorso introduttivo, costituisce una mera irregolarità.

Il comma 3 disciplina le modalità di conferimento dell'incarico al difensore abilitato mediante il rilascio della c. d. procura alle liti.

L'incarico deve essere conferito con atto pubblico o scrittura privata autenticata; la procura può anche essere apposta direttamente in calce o a margine di un atto del processo, in tal caso l'autenticità della sottoscrizione può essere certificata dallo stesso incaricato fino a querela di falso, senza la necessità dell'autentica di firma da parte del notaio (Cass. 18 agosto 1983).

La procura deve essere allegata agli atti del processo e non semplicemente richiamata nel ricorso o nell'atto con cui la parte convenuta si costituisce in giudizio.

La mancata sottoscrizione della procura determina la nullità della stessa, non sanata da eventuali firme apposte a monte del mandato: "in tal caso infatti la firma non può dirsi sottoscrizione del documento, talché risulta carente l'imputazione di paternità della dichiarazione contenuta nel mandato al soggetto autore della firma" (Cass. 28 marzo 1996 n. 2838).

Anche nel processo tributario esiste la distinzione della procura alla lite tra generale (relativa ad una serie indefinita di processi) e speciale (conferita per un singolo e determinato giudizio o ad una sua fase o addirittura per il compimento di un determinato atto processuale).

13. Assistenza tecnica gratuita.

Articolo abrogato

La presente disposizione è stata abrogata dal Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia (art. 299 del D.P.R. 115 del 2002).

Sino a quando non verranno emanate disposizioni particolari, il patrocinio a spese dello Stato nel processo tributario è pertanto disciplinato dalle disposizioni della parte III, titoli I e IV, e dalle disposizioni del Capo VIII del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

14. Litisconsorzio ed intervento.

1. Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.
2. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.
3. Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.
4. Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili.
5. I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente.
6. Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza.

Può accadere che il processo tributario coinvolga altri soggetti oltre il ricorrente e il resistente. In tal caso si parla di litisconsorzio, in quanto una pluralità di parti interagiscono nello stesso rapporto processuale.

Nell'ambito di questo istituto si distinguono:

- *il litisconsorzio attivo, che si ha quando nel processo vi sono più attori contro un solo convenuto;*
- *il litisconsorzio passivo, che si ha quando nel processo vi sono più convenuti contro un solo attore;*
- *il litisconsorzio misto, che si ha quando nel processo vi sono più attori contro più convenuti.*

Occorre, altresì, distinguere tra litisconsorzio necessario e litisconsorzio facoltativo a seconda della natura dell'integrazione del contraddittorio :

- *il litisconsorzio necessario ricorre quando espressamente la legge dispone che più soggetti debbano agire o essere convenuti nello stesso processo o quando una decisione giudiziale, per il modo in cui è stata formulata la domanda giudiziale, è efficace solo se pronunciata nei confronti di una pluralità di soggetti. Ne consegue che il ricorso deve essere proposto e notificato nei confronti di tutti i soggetti e, in caso contrario, viene ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la chiamata in causa entro un termine perentorio;*
- *il litisconsorzio facoltativo si realizza quando più azioni vengono esercitate nello stesso processo per ragioni di convenienza pratica.*

Per intervento volontario si intende l' iniziativa spontanea di un terzo, che potrebbe avere interesse allo svolgimento e all'esito del processo medesimo.

Sotto il profilo processuale, la posizione del concessionario della riscossione è ben distinta dalla posizione dell'ufficio titolare del tributo.

La giurisprudenza di legittimità ha affermato costantemente che il concessionario del servizio di riscossione non può stare in giudizio in proprio ma deve necessariamente farsi rappresentare da un difensore.

Tale obbligo, peraltro, trova ulteriore riscontro normativo nel disposto dell'art. 82 del c.p.c. e nei principi elaborati dalla giurisprudenza, laddove la necessità della difesa tecnica viene pacificamente riconosciuta, salvo diverse specifiche previsioni di legge, in tutti i procedimenti contenziosi.

Il ricorso verrà pertanto proposto nei confronti di quest'ultimo quando la cartella di pagamento è affetta da vizi propri, ossia in presenza di irregolarità connesse agli elementi essenziali prescritti dalla legge per la loro emissione e compilazione.

La giurisprudenza ha altresì sancito (Cass. 4 dicembre 2003 n. 18541) che "l'interesse ad intervenire è limitato, ai sensi dell'art. 14 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, a coloro che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso".

15. Spese del giudizio.

1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile.
2. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'art. 12, comma 2, si applica la tariffa vigente per i ragionieri.
2-*bis*. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ufficio del Ministero delle finanze, se assistito da funzionari dell'amministrazione, e a favore dell'ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato ivi previsti. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

La possibilità che anche l'Amministrazione finanziaria possa essere condannata a rimborsare, totalmente o parzialmente alla controparte, le spese affrontate per il giudizio, rappresenta una delle novità più importanti introdotte con il decreto legislativo in commento.

La riforma del processo tributario ha infatti introdotto 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. Tale previsione implica la massima attenzione degli uffici, affinché i provvedimenti impositivi siano adeguatamente motivati e sostenibili in sede contenziosa.

Le spese processuali sono liquidate con la sentenza e i giudici hanno la facoltà di dichiarare le spese compensate in tutto o in parte se ricorrano motivi rimessi alla loro valutazione discrezionale (c.d. giusti motivi). La compensazione delle spese può essere dichiarata anche qualora vi sia soccombenza parziale o reciproca.

Ad avviso della Suprema Corte (Cass. 9 settembre 2005 n. 18037): "La valutazione dei giusti motivi, in considerazione dei quali si può pervenire alla compensazione delle spese di giudizio, è affidata al potere discrezionale del giudice del merito ed il relativo esercizio non esige specifica motivazione e può essere esercitato anche nei confronti della parte totalmente vittoriosa. Essendo quindi espressione di un potere discrezionale attribuito dalla legge, tale scelta è insindacabile in sede di legittimità, salvo il caso in cui la motivazione sia riferita all'indicazione di ragioni palesemente illogiche, tali da inficiare, per la loro inconsistenza, lo stesso processo formativo della volontà decisionale espressa sul punto."

16. Comunicazioni e notificazioni.

1. Le comunicazioni sono fatte mediante avviso della segreteria della commissione tributaria consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento. Le comunicazioni all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale possono essere fatte mediante trasmissione di elenco in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, è restituito alla segreteria della commissione tributaria. La segreteria può anche richiedere la notificazione dell'avviso da parte dell'ufficio giudiziario o del messo comunale nelle forme di cui al comma seguente.
2. Le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'art. 17.
3. Le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento ovvero all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.
4. L'ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2.
5. Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

Le comunicazioni sono fatte mediante avviso della segreteria della Commissione tributaria che viene consegnato alle parti che ne rilasciano ricevuta, oppure utilizzando il servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento. Di regola le comunicazioni devono essere fatte alle parti costituite; tuttavia in alcuni casi previsti dalla legge le stesse devono farsi alla parte del processo anche non costituita (es. eredi).

La notificazione può essere effettuata mediante consegna diretta, tramite ufficiale giudiziario o spedizione postale e per potersi ritenere valida è sufficiente che l'atto sia entrato nella disponibilità del destinatario. E' dunque inesistente la notifica tramite fax in quanto non consente di conseguire l'effetto tipico della prova della consegna e conoscenza da parte del destinatario. (Cass. 25 marzo 2003 n. 4319)

La disposizione recata dall'art. 16, 4° comma, con riguardo alle modalità della notificazione, prevede che la stessa possa avvenire "anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'Amministrazione Finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2".

Tale possibilità è contemplata solo per i due gradi di merito ma non può essere estesa agli atti riguardanti il processo di Cassazione. (Cass. Sez. Trib. 6 aprile 2005 n. 22849).

17. Luogo delle comunicazioni e notificazioni.

1. Le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto

della sua costituzione in giudizio. Le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione.
2. L'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo.
3. Se mancano l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se per la loro assoluta incertezza la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, questi sono comunicati o notificati presso la segreteria della commissione.

Circa il luogo in cui devono essere eseguite le notificazioni, quando le stesse non si siano potute effettuare a mano del diretto interessato, occorre individuare il domicilio eletto o in mancanza la residenza o la sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio. Le eventuali modifiche del domicilio eletto, a differenza di quanto accade nel processo civile, non sono immediatamente esecutive ma acquistano efficacia a decorrere dal decimo giorno successivo a quello in cui sono state notificate alla segreteria della Commissione e alle parti.

TITOLO II
Il processo
Capo I - Il procedimento dinanzi alla commissione tributaria provinciale
Sezione I - Introduzione del giudizio

18. Il ricorso.

1. Il processo è introdotto con ricorso alla Commissione tributaria provinciale.
2. Il ricorso deve contenere l'indicazione:
***a*) della Commissione tributaria cui è diretto;**
***b*) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale;**
***c*) dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;**
***d*) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;**
***e*) dei motivi.**
3. Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto disposto dall'art. 12, comma 5. La sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, fatto salvo quanto previsto dall'art. 14, comma 2.
4. Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale, o non è sottoscritta a norma del comma precedente.

Il procedimento giurisdizionale tributario si propone mediante ricorso entro il termine perentorio di 60 gg. dalla notifica del provvedimento impugnato. Peraltro la proposizione del ricorso, insieme con la successiva costituzione in giudizio del ricorrente sono la sequenza procedimentale che deve logicamente susseguirsi per incardinare un giudizio davanti alla Commissione tributaria provinciale.

Il ricorso deve essere redatto in carta da bollo (€ 14,62 dal 1° giugno 2005); l'eventuale irregolarità può essere sanata tramite rinvio al competente Ufficio delle Entrate per la necessaria regolarizzazione.

Il ricorso deve contenere obbligatoriamente l'indicazione dei seguenti elementi:

- *della Commissione tributaria cui è diretto;*
- *delle generalità del ricorrente e del suo legale rappresentante, della residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, del codice fiscale;*
- *dell'Ufficio regionale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato nei cui confronti il ricorso è proposto;*
- *dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;*
- *dei motivi di fatto e di diritto del ricorso;*
- *la sottoscrizione del ricorrente;*
- *la sottoscrizione del difensore, quando è presente, con l'indicazione dell'incarico conferito.*

Per quanto riguarda l' indicazione delle generalità del ricorrente, per le persone fisiche si devono indicare nome e cognome, gli altri elementi anagrafici indicativi (data e luogo di nascita) e

la residenza; per le persone giuridiche, enti, associazioni, oltre alla denominazione o ragione sociale, occorre riportare l'indicazione dell'organo che ne ha la rappresentanza e la carica ricoperta. Non può essere dichiarato inammissibile il ricorso che manca dell'indicazione del solo codice fiscale.

Oltre al ricorrente, occorre indicare l'Ufficio contro il quale il ricorso viene proposto. Detta indicazione rileva, a pena di inammissibilità del ricorso, solo nel caso in cui ciò abbia determinato la mancata costituzione in giudizio dell'Ufficio.

Per le società in liquidazione legittimato a proporre il ricorso è il liquidatore mentre nel caso di fallimento la legittimazione a ricorrere compete al curatore su autorizzazione del giudice delegato.

Si segnala, comunque, che la carente o incompleta indicazione del rappresentante di una società determina l'inammissibilità del ricorso solo quando vi sia assoluta incertezza al riguardo (Cass. I sez. 22 maggio 1990 n. 4616).

L'omessa indicazione della residenza (per il ricorrente persona fisica) della sede legale e del domicilio eventualmente eletto (per il ricorrente persona giuridica), non costituiscono causa di inammissibilità del ricorso, ma obbligano la segreteria e la controparte a notificare i successivi atti presso la segreteria della Commissione adita (dottrina: Bellagamba G., Il contenzioso tributario dopo il Decreto legge 259 del 1996, Torino, 1996, p.99 e AA.VV., Il nuovo processo tributario, Giuffrè, 2006).

La mancata indicazione del provvedimento impugnato non determina l'inammissibilità del ricorso se lo stesso è comunque desumibile dalla lettura complessiva del ricorso o dalla documentazione ivi allegata (CTR Lombardia 17 aprile 2003 n. 28)

L'omessa indicazione dell'oggetto della domanda costituisce, invece, causa di inammissibilità del ricorso considerato che, in tal caso, mancando l'indicazione del concreto provvedimento richiesto alla Commissione tributaria (ad esempio, annullamento dell'atto impugnato, rimborso di imposte ecc.), quest'ultima, non potendo pronunciarsi su ciò che non è stato domandato, potrebbe, al più, emettere una sentenza di mero rito.

Nel ricorso vanno esposti i fatti ed indicati gli elementi di diritto posti a supporto della domanda presentata al giudice tributario.

A questo proposito, va sottolineato che:

- non è ammesso un ricorso meramente interruttivo dei termini e quindi privo di motivi;

- i motivi vanno indicati tutti e subito nel ricorso perché successivamente sarà possibile una loro integrazione solo se sono stati depositati documenti prima non conosciuti. In tal caso, l'integrazione dei motivi deve essere effettuata entro il termine perentorio di 60 giorni dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia di tale deposito. Nel ricorso vanno indicati anche i documenti allegati (vedi successivo art. 24).

Il ricorso e la copia devono essere sottoscritti dal difensore del ricorrente o, nei casi previsti dalla legge, dal ricorrente stesso.

19. Atti impugnabili e oggetto del ricorso.

1. Il ricorso può essere proposto avverso:
***a*) l'avviso di accertamento del tributo;**
***b*) l'avviso di liquidazione del tributo;**
***c*) il provvedimento che irroga le sanzioni;**
***d*) il ruolo e la cartella di pagamento;**

***e*) l'avviso di mora;**
***f*) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3;**
***g*) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;**
***h*) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;**
***i*) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.**
2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.
3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

La sopra esposta elencazione non è tassativa, pertanto sono suscettibili di impugnazione tutti i provvedimenti che possano essere assimilati per funzione o per natura a quelli indicati dall'art. 19.

L'estensione della giurisdizione delle Commissioni a tutti i tributi, infatti, ha comportato non solo un ampliamento dei soggetti parti del processo ma anche della categoria degli atti, a detti soggetti riferibili, che pur non rientrando testualmente nell'elencazione di cui al citato art. 19, sono da considerare impugnabili, per non lasciare il contribuente privo di tutela giurisdizionale.

Anche la Suprema Corte (Cass. SS.UU. 10 agosto 2005 n. 16776), ha affermato che la giurisdizione tributaria ha carattere generale, riconoscendone la sussistenza anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso tacito dell'Amministrazione a procedere ad autotutela.

Per quanto riguarda i tributi di competenza di AAMS, a titolo esemplificativo, si fa riferimento agli avvisi di accertamento che riguardano l'imposta unica sui concorsi pronostici e le scommesse, all'imposta sugli intrattenimenti (ISI) ed al prelievo unico erariale (PREU).

Gli atti non autonomamente impugnabili, generalmente, sono atti preparatori costituenti il presupposto di uno o più provvedimenti impugnabili rispetto ai quali hanno carattere strumentale. Essi, pertanto, sono atti presupposti e precedenti rispetto a quello impugnato.

Sono considerati tali, ad esempio:

- *il processo verbale di constatazione redatto dalla G. di F. o dagli uffici, a seguito di accessi, ispezioni e verifiche;*
- *le comunicazioni effettuate al contribuente nell'ambito delle procedure di controllo automatico o formale.*

20. Proposizione del ricorso.

1. Il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16.
2. La spedizione del ricorso a mezzo posta dev'essere fatta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. In tal caso il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione nelle forme sopra indicate.
3. Resta fermo quanto disposto dall'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 28 novembre 1980, n. 787, sui centri di servizio.

Il ricorso viene proposto alternativamente:

1) mediante spedizione diretta da parte del contribuente del ricorso a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. A tal proposito il secondo comma dell'art. 20 precisa che, in caso di opzione per tale forma di presentazione dell'impugnazione, il ricorso s'intende proposto al momento della sua spedizione;

2) tramite l'Ufficiale giudiziario, ai sensi dell'art. 137 c.p.c.;

3) mediante consegna all'impiegato addetto all'Ufficio.

Ne consegue che il ricorso si considera temporalmente proposto il giorno in cui:

- *ne viene effettuata la spedizione a mezzo posta (fa fede il timbro dell'Ufficio postale accettante);*
- *l'Ufficiale giudiziario ha consegnato l'atto all'Ufficio (come attestato nella relazione di notifica posta in calce al ricorso);*
- *il ricorso è stato consegnato direttamente all'Ufficio dal ricorrente, ovvero da persona da esso pur informalmente incaricata (in tal caso farà fede la data riportata sulla ricevuta rilasciata dall'Ufficio).*

21. Termine per la proposizione del ricorso.

1. Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo.
2. Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera *g*), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

L' intempestività del ricorso attiene ad un presupposto processuale e come tale è sempre rilevabile, anche d' ufficio, in ogni stato e grado del giudizio.

Il ricorso deve essere proposto entro 60 giorni decorrenti dalla notifica dell'atto impugnato se ha ad oggetto un provvedimento "espresso", mentre nel caso in cui il processo abbia ad oggetto il rifiuto tacito di restituzione di maggiori tributi, sanzioni ed interessi corrisposti ex art. 19,comma 1 lett. G) del D.Lgs. 546 del 1992, il termine è quello previsto per la prescrizione del diritto al rimborso. In questo caso, oltre ad un termine massimo entro il quale attivare il procedimento giudiziale, ne è previsto anche uno minimo prima del quale il meccanismo processuale non può essere attivato a pena di improcedibilità della domanda. Tale termine è stabilito in 90 giorni decorrenti dalla domanda di restituzione, la quale, per costituire valida condizione dell'azione, deve essere depositata entro il termine di due anni dalla data di pagamento o se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Nonostante la natura perentoria dei termini suddetti, si applica la sospensione feriale di 46 giorni dal 1° agosto al 15 settembre (art. 1, legge 742 del 1969).

Il computo del termine deve essere effettuato secondo gli articoli 2963 e 2964 c.c., tenendo presente la predetta sospensione feriale.

22. Costituzione in giudizio del ricorrente.

1. Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita o trasmette a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, l'originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.
2. L'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce a norma dell'articolo seguente.
3. In caso di consegna o spedizione a mezzo di servizio postale la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente. Se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma precedente.
4. Unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia.
5. Ove sorgano contestazioni il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi.

La costituzione in giudizio è l'atto con cui il ricorrente diviene formalmente ed attivamente presente nel processo instaurando un rapporto diretto con il giudice poiché gli atti compiuti fino a quel momento sono indirizzati esclusivamente alla controparte.

Nel concreto, essa non è altro che il deposito del ricorso e del proprio fascicolo presso la segreteria della Commissione adita, entro 30 giorni dalla sua notifica.

In particolare devono essere depositati:

1) *l'originale del ricorso notificato alla controparte a mezzo di ufficiale giudiziario con incorporata relata di notifica oppure la copia del ricorso spedito alla controparte, contenente l'attestazione di conformità all'originale e la ricevuta di spedizione oppure la copia del ricorso consegnato direttamente alla controparte, contenente l'attestazione di conformità all'originale e la ricevuta di consegna;*
2) *il fascicolo del ricorrente contenente l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, l'eventuale fotocopia della ricevuta di deposito o di spedizione per raccomandata, se il ricorso è stato notificato per consegna diretta o tramite servizio postale, la procura ad litem, ove conferita, al difensore nonché i documenti, in originale o in fotocopia, prodotti a supporto del ricorso. Quando si tratta di ricorso contro il rifiuto tacito alla richiesta di restituzione di tributi, interessi e accessori, si deve depositare la copia dell'istanza stessa nonché la ricevuta che reca la data di ricezione di tale atto da parte dell'ufficio interessato.*

In caso di ricorso notificato per posta (in piego raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, come sancito dall'art. 3-bis comma 6 del D.L. 203 del 2005) il termine di trenta giorni decorre dalla spedizione postale del documento contenente il ricorso e non dalla sua ricezione da parte del destinatario (Cass. sez. Trib. 14 ottobre 2004 n. 20262).

La costituzione effettuata oltre tale termine determina il venir meno della stessa rilevanza giuridica del ricorso proposto, senza possibilità di sanatoria o regolarizzazione. Conseguentemente

il giudice può addivenire ad una declaratoria di inammissibilità del ricorso anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio ed anche quando la parte resistente si è regolarmente costituita.

Ciò in antitesi con il processo civile, ove la mancata costituzione dell'attore non impedisce la prosecuzione del giudizio, ai sensi del 2° comma dell'art. 171 c.p.c. (Dottrina: AA.VV , Il nuovo processo tributario, Giuffrè, 2006).

Recentemente, con nota n. 7297 del 1° febbraio 2006 il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche Fiscali Ufficio Amministrazione delle Risorse, ha impartito agli Uffici di Segreteria delle Commissioni tributarie disposizioni in ordine all'utilizzo di uno specifico modello (nota di deposito) da compilare in sede di presentazione del ricorso presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali.

Tale innovazione consente l'immediata acquisizione del ricorso e l'attribuzione del numero di protocollo nonché il collegamento con gli atti processuali successivi.

Da ciò si evince che la nota di deposito rappresenta un'anticipazione del processo tributario on-line ed è costituita da un modello da consegnare o spedire alla Commissione tributaria unitamente al deposito del ricorso, dell'appello e di ogni altro atto che si intenda depositare (controdeduzioni, memorie, istanze, reclami). Va compilata da ogni parte in giudizio (contribuente, ufficio impositore, interveniente) con le indicazioni necessarie alla costituzione del fascicolo del processo ed è disponibile elettronicamente in formato Pdf, scaricabile gratuitamente dal sito: http://www.finanze.it cliccando dal menù "Organizzazione" la voce Commissioni Tributarie/ Modulistica.

Il documento dovrà essere utilizzato anche per le controversie di valore inferiore a euro 2.582,28 per le quali il contribuente non deve avvalersi dell'assistenza di un professionista abilitato.

La mancata compilazione, il ritardo o l'erronea compilazione della nota non comporta improcedibilità, in quanto l'adempimento riguarda esclusivamente l'attività amministrativa delle Commissioni.

23. Costituzione in giudizio della parte resistente.

1. L'ufficio del Ministero delle finanze, l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.
2. La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.
3. Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa.

Il processo è correttamente instaurato con la costituzione in giudizio del ricorrente. L'ufficio Regionale di AAMS nei cui confronti è stato proposto il ricorso, assume il ruolo processuale di parte resistente.

La costituzione in giudizio deve avvenire entro 60 gg dalla data in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.

Tale termine ha carattere puramente ordinatorio.

Ciò consente di differenziare gli effetti a seconda se la parte resistente:

- *decida di costituirsi tempestivamente;*
- *provveda oltre i 60 gg (costituzione tardiva);*
- *non si costituisca.*

Quando l'ufficio impositore decide di costituirsi tempestivamente, tale atto risulta del tutto analogo, formalmente, a quello della costituzione del ricorrente, innestandosi in un processo il cui oggetto è già stato determinato in relazione all'atto impugnato ed ai motivi del ricorso.

La mancata costituzione entro il termine di 60 gg. dalla notifica del ricorso non preclude la possibilità di una costituzione tardiva del resistente che, comunque, deve esplicarsi compatibilmente con la disciplina della produzione dei documenti e delle memorie e del termine ultimo per il deposito degli stessi (vedi art. 32 del decreto in commento).

Pertanto si ritiene che la costituzione tardiva possa essere espletata fino a 10 gg. liberi prima della data di trattazione, mediante deposito delle memorie illustrative con le copie per le altre parti.

In ogni caso, la parte resistente che si costituisce tardivamente, deve accettare il giudizio nello stato in cui si trova e non può essere ammessa allo svolgimento di attività che avrebbe potuto, invece, regolarmente esercitare ove si fosse tempestivamente costituita.

La mancata costituzione, non comporta, come nel giudizio civile, la contumacia del resistente non costituito.

È consigliabile comunque che gli Uffici regionali si costituiscano entro i 60 gg. per assicurare la pienezza del contraddittorio e la speditezza del processo. Qualora, infatti, tale fase processuale venisse omessa, l' ufficio subirebbe alcune sanzioni indirette, quali la mancata comunicazione o notifica degli atti processuali dei quali devono ricevere immediata conoscenza solo le parti costituite (a meno che non si voglia procedere, in applicazione del diritto di autotutela, all'annullamento o alla revoca dell'atto impugnato riconosciuto illegittimo o infondato).

Infine, la mancata costituzione in giudizio può assumere rilevanza allorquando la causa prosegua in grado di appello, poiché in tale giudizio non si potranno presentare le domande e le eccezioni non proposte nel primo grado (vedi art. 57 del decreto in commento).

24. Produzione di documenti e motivi aggiunti.

1. I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti.
2. L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito.
3. Se è stata già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza debbono essere rinviate ad altra data per consentire gli adempimenti di cui al comma seguente.

4. L'integrazione dei motivi si effettua mediante atto avente i requisiti di cui all'art. 18 per quanto applicabile. Si applicano l'art. 20, commi 1 e 2, l'art. 22, commi 1, 2, 3 e 5, e l'art. 23, comma 3.

Normalmente i motivi devono essere indicati tutti nel ricorso. Tuttavia, è stata prevista una eccezione a questa regola, che consente di integrare i motivi successivamente, nel caso in cui vengano depositati documenti non conosciuti ad opera delle altre parti, anche quando ciò avvenga per ordine della Commissione. Pertanto, l'integrazione dei motivi è possibile in presenza di specifici presupposti di fatto (Cass. 22 aprile 2003 n. 6416).

L'integrazione dei motivi del ricorso è ammessa nel termine perentorio di 60 giorni dalla data in cui l'interessato è venuto a conoscenza del deposito dei nuovi documenti.

L'integrazione avviene con le stesse modalità previste per il ricorso introduttivo, con conseguente notifica a tutte le parti costituite e successivo deposito presso la segreteria della commissione tributaria provinciale.

Nel caso di integrazione dei motivi fatta dalla parte resistente, la legge rinvia alla disposizione relativa alla costituzione in giudizio della stessa, nella parte in cui reca le indicazioni relative al contenuto dei motivi addotti dalla controparte (art. 23 c. 3 D.Lgs. 546/92).

Spetta, dunque, all'Ufficio curare il tempestivo deposito di memorie, repliche e documenti, eccepire la tardività del deposito effettuato dalla controparte e, quindi, l'inosservanza del principio del contraddittorio; ciò al fine di ottenere la declaratoria di inammissibilità di quanto intempestivamente prodotto dalla controparte.

25. Iscrizione del ricorso nel registro generale. Fascicolo d'ufficio del processo e fascicoli di parte.

1. La segreteria della Commissione tributaria iscrive il ricorso nel registro generale e forma il fascicolo d'ufficio del processo, inserendovi i fascicoli del ricorrente e delle altre parti, con gli atti e i documenti prodotti, nonché, successivamente, gli originali dei verbali di udienza, delle ordinanze e dei decreti e copia delle sentenze.
2. I fascicoli delle parti restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono ad esse restituiti al termine del processo. Le parti possono ottenere copia autentica degli atti e documenti contenuti nei fascicoli di parte e d'ufficio.
3. La segreteria sottopone al presidente della commissione tributaria il fascicolo del processo appena formato.

L'articolo disciplina le modalità che la segreteria della Commissione adita deve osservare per l'iscrizione del ricorso nel ruolo generale e per la formazione del fascicolo d'ufficio. Tale fascicolo deve contenere anche i verbali di udienza, le ordinanze, i decreti e copia delle sentenze di cui le parti possono chiedere copia.

26. Assegnazione del ricorso.

1. Il presidente della Commissione tributaria assegna il ricorso ad una delle sezioni; al di fuori dei casi di cui all'art. 29, comma 1, il presidente della commissione potrà assumere gli opportuni provvedimenti affinché i ricorsi concernenti identiche questioni di diritto a carattere ripetitivo vengano assegnati alla medesima sezione per essere trattati congiuntamente.

La norma conferisce al Presidente generale della Commissione tributaria la facoltà di assegnare alla stessa sezione le controversie concernenti identiche questioni di diritto. La fattispecie, trattando di controversie che sebbene di identico contenuto sono processualmente indipendenti, si differenzia da quella prevista dall'art. 29 che risponde a ipotesi di connessione giuridica. L'assegnazione del ricorso è disposta dal Presidente generale della Commissione stessa.

Sezione II - L'esame preliminare del ricorso

27. Esame preliminare del ricorso.

1. Il presidente della sezione, scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti, esamina preliminarmente il ricorso e ne dichiara l'inammissibilità nei casi espressamente previsti, se manifesta.
2. Il presidente, ove ne sussistano i presupposti, dichiara inoltre la sospensione, l'interruzione e l'estinzione del processo.
3. I provvedimenti di cui ai commi precedenti hanno forma di decreto e sono soggetti a reclamo innanzi alla commissione.

L'esame preliminare del ricorso costituisce un filtro che 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), di ricorso intempestivo, oppure di tardiva costituzione del ricorrente, etc.

Le decisioni vengono prese con decreto motivato, comunicato a cura della Segreteria alle parti costituite, affinché possano proporre reclamo.

28. Reclamo contro i provvedimenti presidenziali.

1. Contro i provvedimenti del presidente è ammesso reclamo da notificare alle altre parti costituite nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2, entro il termine perentorio di giorni trenta dalla loro comunicazione da parte della segreteria.
2. Il reclamante, nel termine perentorio di quindici giorni dall'ultima notificazione, a pena d'inammissibilità rilevabile d'ufficio, effettua il deposito secondo quanto disposto dall'art. 22, comma 1, osservato anche il comma 3 dell'articolo richiamato.
3. Nei successivi quindici giorni dalla notifica del reclamo le altre parti possono presentare memorie.
4. Scaduti i termini, la commissione decide immediatamente il reclamo in camera di consiglio.

5. La Commissione pronuncia sentenza se dichiara l'inammissibilità del ricorso o l'estinzione del processo; negli altri casi pronuncia ordinanza non impugnabile nella quale sono dati i provvedimenti per la prosecuzione del processo.

Il reclamo contro i decreti di cui all'articolo precedente deve essere presentato, a pena di inammissibilità, nelle forme previste per la proposizione del ricorso ex art. 20. E' evidente che ha diritto alla notifica del reclamo con connessa facoltà di presentare memorie, solo la parte resistente ritualmente costituita in giudizio. Il termine per le parti diverse dal reclamante per presentare memorie, è di 15 giorni decorrenti dalla notifica.

29. Riunione dei ricorsi.

1. In qualunque momento il presidente della sezione dispone con decreto la riunione dei ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi.
2. Se i processi pendono dinanzi a sezioni diverse della stessa commissione il presidente di questa, di ufficio o su istanza di parte o su segnalazione dei presidenti delle sezioni, determina con decreto la sezione davanti alla quale i processi devono proseguire, riservando a tale sezione di provvedere ai sensi del comma precedente.
3. Il collegio, se rileva che la riunione dei processi connessi ritarda o rende più gravosa la loro trattazione, può, con ordinanza motivata, disporne la separazione.

La riunione dei ricorsi assolve la duplice funzione di favorire una maggiore economia dei procedimenti e di evitare la formazione di giudicati difformi. Ovviamente la mancata riunione non dà luogo ad alcuna nullità e non è suscettibile di sindacato in sede di impugnazione.

Sezione III - La trattazione della controversia

30. Nomina del relatore e fissazione della data di trattazione.

1. Se non ritiene di adottare preliminarmente i provvedimenti di cui all'art. 27, il presidente, scaduto in ogni caso il termine per la costituzione delle parti, fissa la trattazione della controversia secondo quanto previsto dagli articoli 33 e 34 e nomina il relatore.
2. Almeno una udienza per ogni mese e per ciascuna sezione è riservata alla trattazione di controversie per le quali l'ammontare dei tributi accertati e delle conseguenti soprattasse e pene pecuniarie non sia inferiore a 51.645,69 euro. Un'altra udienza per ogni mese e per ciascuna sezione è comunque riservata alla trattazione di controversie nei confronti di società con personalità giuridica, nonché di controversie inerenti l'applicazione dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

31. Avviso di trattazione.

1. La segreteria dà comunicazione alle parti costituite della data di trattazione almeno trenta giorni liberi prima.

2. Uguale avviso deve essere dato 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 del servizio.

La comunicazione dell'avviso di trattazione dell'udienza rappresenta il presupposto processuale in difetto del quale la sentenza eventualmente pronunciata è da ritenersi nulla.

La segreteria della Commissione comunica alle parti costituite la data dell'udienza di trattazione almeno 30 gg. prima del suo svolgimento.

Nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, regolarmente costituite, l'avviso di trattazione deve essere comunicato a tutti i coobbligati non potendosi ravvisare l'esistenza di una reciproca rappresentanza processuale tra di essi.

32. Deposito di documenti e di memorie.

1. Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione osservato l'art. 24, comma 1.
2. Fino a dieci giorni liberi prima della data di cui al precedente comma ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti.
3. Nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio.

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.

Dalla comunicazione della data d'udienza di trattazione fino a tale data, le parti possono produrre ulteriori documenti (fino a 20 giorni); scambiarsi scritti difensivi (fino a 10 giorni) e brevi repliche (fino a 5 giorni) solo in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio.

I termini previsti nell'articolo in commento sono, ai sensi dell'art. 152 c .p c., ordinatori e non perentori; conseguentemente i documenti, le memorie o le repliche prodotti tardivamente, possono essere presi in esame dalla Commissione, a meno che la tardività del deposito non sia sollevata dalla parte interessata.

Spetta, dunque, all'Ufficio curare il tempestivo deposito di memorie, repliche e documenti, eccepire la tardività del deposito effettuato dalla controparte e, quindi, l'inosservanza del principio del contraddittorio; ciò al fine di ottenere la declaratoria di inammissibilità di quanto intempestivamente prodotto dalla controparte.

33. Trattazione in camera di consiglio.

1. La controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, comma 2.

2. Il relatore espone al collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della controversia.
3. Della trattazione in camera di consiglio è redatto processo verbale dal segretario.

Per esigenze di economia processuale, normalmente si ricorre alla trattazione in camera di consiglio, salvo produzione di apposita istanza di parte, contenente la richiesta di pubblica udienza, da depositare nella segreteria della Commissione e da notificare alle parti costituitesi in giudizio almeno 10 gg. liberi prima della data fissata per la trattazione.

Sulla problematica è intervenuta la Corte Costituzionale, che ha dichiarato non fondata la questione di legittimità relativamente all'art. 24 Cost., in quanto le parti possono richiedere la discussione in pubblica udienza sin dal primo scritto difensivo (Cost. 23 aprile 1998 n. 141).

34. Discussione in pubblica udienza.

1. All'udienza pubblica il relatore espone al collegio i fatti e le questioni della controversia e quindi il presidente ammette le parti presenti alla discussione.
2. Dell'udienza è redatto processo verbale dal segretario.
3. La commissione può disporre il differimento della discussione a udienza fissa, su istanza della parte interessata, quando la sua difesa tempestiva, scritta o orale, è resa particolarmente difficile a causa dei documenti prodotti o delle questioni sollevate dalle altre parti. Si applica l'art. 31, comma 2, salvo che il differimento sia disposto in udienza con tutte le parti costituite presenti.

Durante la pubblica udienza il relatore illustra la questione, ma possono prendere la parola anche il difensore o il contribuente ed il rappresentante di AAMS. In mancanza dell'istanza di udienza pubblica, la controversia viene decisa in camera di consiglio, alla presenza dei soli giudici che hanno assistito alla discussione (è quindi escluso che possa parteciparvi il segretario).

La discussione in camera di consiglio costituisce il regime ordinario rispetto alla discussione in pubblica udienza; tuttavia, nel presupposto che quest'ultima possa garantire una difesa più completa, si raccomanda agli Uffici di avanzare comunque istanza per la trattazione in udienza pubblica, qualora le controversie abbiano un rilevante interesse economico o quando riguardino enti o persone giuridiche.

35. Deliberazioni del collegio giudicante.

1. Il collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio.
2. Quando ne ricorrono i motivi la deliberazione in camera di consiglio può essere rinviata di non oltre trenta giorni.
3. Alle deliberazioni del collegio si applicano le disposizioni di cui agli articoli 276 e seguenti del codice di procedura civile. Non sono tuttavia ammesse sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande.

Il Collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore, adotta la decisione in segreto, in camera di consiglio. II dispositivo della sentenza comunica solo l'accoglimento totale o parziale ovvero il rigetto del ricorso: le ragioni della sentenza sono espresse nella motivazione, depositata in un momento successivo, presso la segreteria della Commissione provinciale.

Sezione IV - La decisione della controversia

36. Contenuto della sentenza.

1. La sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana.
2. La sentenza deve contenere:
1) l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono;
2) la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
3) le richieste delle parti;
4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto;
5) il dispositivo.
3. La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall'estensore.

Gli elementi recati dall'articolo in commento devono essere necessariamente presenti nel corpo della sentenza.

La motivazione espone gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione così da evidenziare l'"iter logico" seguito dal giudice e consentire, conseguentemente, ai soggetti interessati, una adeguata attività di controllo e di difesa; concorre inoltre ad interpretare ed integrare il dispositivo.

Possono nascere complessi problemi in merito alla individuazione dell'esatta portata del dispositivo della sentenza. Tra i principi elaborati in materia dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, va evidenziato quello secondo cui la portata precettiva della sentenza va individuata tenendo conto delle statuizioni formali e delle enunciazioni della motivazione che costituiscono le necessarie premesse logiche e giuridiche della decisione (Cass. Sez. Lav. 8 ottobre 1981 n. 5288). La motivazione ed il dispositivo sono requisiti essenziali della sentenza, in mancanza o in difetto dei quali la stessa è inficiata da nullità.

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

Si sottolinea altresì la previsione alla condanna delle spese di giudizio della parte soccombente secondo la normativa stabilita dal c. p.c. (vedi commento precedente art. 15)

37. Pubblicazione e comunicazione della sentenza.

1. La sentenza è resa pubblica, nel testo integrale originale, mediante deposito nella segreteria della Commissione tributaria entro trenta giorni dalla data della deliberazione. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito apponendo sulla sentenza la propria firma e la data.
2. Il dispositivo della sentenza è comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito di cui al precedente comma.

La pubblicazione della sentenza costituisce un elemento essenziale per la sua esistenza giuridica. La pubblicazione tardiva non dà luogo a nullità della pronuncia.

Del dispositivo della sentenza viene data notizia solo alle parti costituite. Anche in questo caso l'inosservanza del termine previsto di dieci giorni deve considerarsi di carattere ordinatorio.

La comunicazione alle parti costituite della predetta avvenuta pubblicazione ha carattere meramente informativo in relazione al contenuto precettivo della sentenza e dell'avvenuto deposito della stessa. Essa non assume alcuna rilevanza in ordine alla decorrenza del termine di impugnativa cosiddetto "lungo" (un anno e 46 giorni - art. 327 c. p.c.) che decorre dalla data di pubblicazione della sentenza (deposito della sentenza), mentre acquista rilevanza con riferimento alla decorrenza dei termini di riassunzione del processo innanzi alla Commissione dichiarata competente.

38. Richiesta di copie e notificazione della sentenza.

1. Ciascuna parte può richiedere alla segreteria copie autentiche della sentenza e la segreteria è tenuta a rilasciarle entro cinque giorni dalla richiesta, previa corresponsione delle spese.
2. Le parti hanno l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile depositando, nei successivi trenta giorni, l'originale o copia autentica dell'originale notificato, nella segreteria, che ne rilascia ricevuta e l'inserisce nel fascicolo d'ufficio.
3. Se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza, si applica l'art. 327, comma 1, del codice di procedura civile. Tale disposizione non si applica se la parte non costituita dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza.

A carico delle parti incombe l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti, avvalendosi esclusivamente dell'Ufficiale giudiziario, ai sensi dell'articolo 137 c. p.c. e seguenti. Il termine di sessanta giorni, cosiddetto "breve", per impugnare la sentenza di primo grado decorre, infatti, ex articolo 51, comma 1 del decreto in commento, dalla notifica della sentenza.

La notifica, ai fini del decorso del termine breve, va effettuata anche nei confronti della parte non costituita. L'indicazione nell'epigrafe o nel testo della relazione di notificazione delle parti e dei loro difensori identifica, senza alcun dubbio, la parte istante escludendo ogni invalidità e consentendo il decorso del termine breve per l'impugnazione.

La parte che ha effettuato la notifica della sentenza deve depositare, nei successivi trenta giorni, l'originale o copia autentica dell'originale notificato nella segreteria, che ne rilascia ricevuta.

La mancata notificazione comporta l'inapplicabilità del termine breve di impugnazione e pertanto, se nessuna delle parti provvede alla notifica, il termine di impugnativa, c.d. termine

lungo, è di un anno e 46 giorni, decorrente, ex articolo 327, comma 1 c.p.c., dalla pubblicazione della sentenza (coincidente con la data del deposito in segreteria della sentenza nel testo integrale).

Secondo la dottrina corrente, tale disposizione non si applica se la parte non costituita dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione di udienza.

Sezione V - Sospensione, interruzione ed estinzione del processo

39. Sospensione del processo.

1. Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.

Legittimano la sospensione del processo tributario oltre le cause espressamente previste dall'articolo in esame:

- *la domanda pregiudiziale rivolta, ai sensi dell'art. 234, n. 1, lett. a), comma 3, del Trattato istitutivo della CE, alla Corte di giustizia delle Comunità europee per l'interpretazione e/o la validità di una norma comunitaria;*
- *l'incidente di legittimità costituzionale di una norma, sollevato nel corso del processo, determinante per la soluzione della vertenza;*
- *la proposizione di un "regolamento di giurisdizione", ex art. 367 del codice di procedura civile;*
- *l'instaurazione di un procedimento di ricusazione di un membro del Collegio.*

40. Interruzione del processo.

1. Il processo è interrotto se, dopo la proposizione del ricorso, si verifica:
***a*) il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza;**
***b*) la morte, la radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 12.**
2. L'interruzione si ha al momento dell'evento se la parte sta in giudizio personalmente e nei casi di cui al comma 1, lettera *b*). In ogni altro caso l'interruzione si ha al momento in cui l'evento è dichiarato o in pubblica udienza o per iscritto con apposita comunicazione del difensore della parte a cui l'evento si riferisce.
3. Se uno degli eventi di cui al comma 1 si avvera dopo l'ultimo giorno per il deposito di memorie in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio o dopo la chiusura della discussione in pubblica udienza, esso non produce effetto a meno che non sia pronunciata sentenza e il processo prosegua davanti al giudice adito.
4. Se uno degli eventi di cui al comma 1, lettera *a*), si verifica durante il termine per la proposizione del ricorso il termine è prorogato di sei mesi a decorrere dalla data dell'evento. Si applica anche a questi termini la sospensione prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742.

Gli eventi che possono determinare l'interruzione del processo incidono sull'effettività del contraddittorio e sull'efficienza della rappresentanza tecnica, che costituiscono elementi essenziali ed imprescindibili del processo. Tali eventi possono riguardare il contribuente, o il suo rappresentante legale, nonché il difensore incaricato dalle parti.

Per il contribuente persona fisica, nel corso del processo può verificarsi la perdita della capacità di stare in giudizio per morte o per incapacità naturale; occorre a tal fine che sia intervenuta sentenza di interdizione o inabilitazione, ovvero nominato un rappresentante (Cass. 4 giugno 1975 n. 2227).

Per il contribuente persona giuridica, il processo si interrompe in seguito alla sua estinzione, che si verifica quando si esauriscono i rapporti giuridici collegati all'ente. La messa in liquidazione di una società non determina l'interruzione del processo tributario in quanto, la persona giuridica viene meno solo con la definizione di tutti i rapporti giuridici che ad essa facevano capo.

Anche con riferimento ai casi di una possibile interruzione del processo, ben difficilmente il Presidente può venire a conoscenza degli eventi interruttivi nella fase preliminare, a meno che, con riguardo ad eventi connessi alla capacità di stare in giudizio della parte costituita a mezzo di difensore, non sia quest'ultimo a produrre apposita dichiarazione che pervenga al Presidente della sezione prima della fissazione dell'udienza.

Gli eventi interruttivi sono irrilevanti nel caso si verifichino durante il giudizio dinanzi alla Corte di cassazione, che è dominato dall'impulso d'ufficio (Cass. 8 luglio 2004 n. 12581). Non sono ipotizzabili nei confronti degli Uffici tributari fattispecie che possano incidere negativamente sul contraddittorio e sulla rappresentanza tecnica del processo.

41. Provvedimenti sulla sospensione e sull'interruzione del processo.

1. La sospensione è disposta e l'interruzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con ordinanza.
2. Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo a sensi dell'art. 28.

E' competenza della Commissione tributaria accertare l'esistenza di una causa di sospensione, con decreto od ordinanza, a seconda del momento processuale in cui interviene il provvedimento. Non è, dunque, necessario che vi sia istanza delle parti.

42. Effetti della sospensione e dell'interruzione del processo.

1. Durante la sospensione e l'interruzione non possono essere compiuti atti del processo.
2. I termini in corso sono interrotti e ricominciano a decorrere dalla presentazione dell'istanza di cui all'articolo seguente.

Qualsiasi attività processuale posta in essere durante la sospensione o l'interruzione deve essere invalidata ivi compresa la sentenza. Tutti gli atti processuali compiuti anteriormente alla sospensione o interruzione sono fatti salvi.

Per effetto dell'interruzione del processo i termini processuali ricominciano a decorrere dal giorno in cui la causa viene riassunta.

43. Ripresa del processo sospeso o interrotto.

1. Dopo che è cessata la causa che ne ha determinato la sospensione il processo continua se entro sei mesi da tale data viene presentata da una delle parti istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, che provvede a norma dell'art. 30.
2. Se entro sei mesi da quando è stata dichiarata l'interruzione del processo la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, quest'ultimo provvede a norma del comma precedente.
3. La comunicazione di cui all'art. 31, oltre che alle altre parti costituite nei luoghi indicati dall'art. 17, deve essere fatta alla parte colpita dall'evento o ai suoi successori personalmente. Entro un anno dalla morte di una delle parti la comunicazione può essere effettuata agli eredi collettivamente o impersonalmente nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza dichiarata dal defunto risultante dagli atti del processo. La parte colpita dall'evento o i suoi successori possono costituirsi anche solo presentando documenti o memorie o partecipando alla discussione assistiti, nei casi previsti, da difensore incaricato nelle forme prescritte.

Il primo comma dell' articolo in commento prevede che il processo prosegua, se, entro 6 mesi dalla cessazione della causa che ha determinato la sospensione, una delle parti presenta istanza di trattazione. Il Presidente della sezione della Commissione che ha in carico il processo, con decreto, fissa la trattazione della causa in camera di consiglio o, se vi sia stata istanza per la discussione in pubblica udienza, la data della nuova udienza.

Anche per la ripresa del processo interrotto è necessaria la manifestazione per iscritto della volontà di riattivare il procedimento da parte di uno dei soggetti legittimati. Se non viene rispettato il termine dei sei mesi per la riassunzione, il processo interrotto si estingue per inattività delle parti. La comunicazione della data della trattazione deve essere effettuata, a cura della segreteria, oltre alle parti costituite, anche a quelle non costituite colpite dall'evento.

44. Estinzione del processo per rinuncia al ricorso.

1. Il processo si estingue per rinuncia al ricorso.
2. Il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile, che costituisce titolo esecutivo.
3. La rinuncia non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo.
4. La rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono sottoscritte dalle parti personalmente o da loro procuratori speciali, nonché, se vi sono, dai rispettivi difensori e si depositano nella segreteria della commissione.
5. Il presidente della sezione o la commissione, se la rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono regolari, dichiarano l'estinzione del processo. Si applica l'ultimo comma dell'articolo seguente.

La rinuncia, poiché "actus legitimus", non può essere assoggettata a termine o condizione e deve essere redatta in forma scritta; essa deve essere sottoscritta dalla parte personalmente o da un suo procuratore speciale e dal difensore.

L'ultimo momento processuale per la proposizione della rinuncia è la data dell'udienza di trattazione (Circolare Min. Fin. n. 98 del 1996). Per produrre l'effetto estintivo, la rinuncia deve

essere accettata dalle altre parti costituite che abbiano interesse alla prosecuzione del giudizio e comunque l'accettazione è necessaria (Cass. 3 agosto 1999 n. 8387) solo nel caso in cui la parte nei cui confronti la rinuncia è fatta, abbia un interesse che deve concretarsi nella possibilità per la stessa di conseguire un risultato utile più favorevole di quello che otterrebbe in seguito all'estinzione.

Il decreto, ovvero la sentenza, dichiarativi della estinzione per rinuncia, devono contenere, altresì, la liquidazione delle spese di lite spettanti alle parti diverse dal ricorrente che le abbiano chieste e documentate, nonché quelle di condanna del rinunciante al pagamento in favore delle parti che ne abbiano diritto.

La liquidazione è fatta dal Presidente della sezione o dalla Commissione con ordinanza non impugnabile che costituisce titolo esecutivo. Nel caso che più parti abbiano espresso la loro volontà di rinuncia alla controversia, le stesse rispondono solidalmente delle spese da rimborsare. La rinuncia produce effetto dal giorno in cui è stata dichiarata.

45. Estinzione del processo per inattività delle parti.

1. Il processo si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire, riassumere o integrare il giudizio non vi abbiano provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo.
2. Le spese del processo estinto a norma del comma 1 restano a carico delle parti che le hanno anticipate.
3. L'estinzione del processo per inattività delle parti è rilevata anche d'ufficio solo nel grado di giudizio in cui si verifica e rende inefficaci gli atti compiuti.
4. L'estinzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con sentenza. Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo alla commissione che provvede a norma dell'art. 28.

Qualora le parti a cui spetta proseguire, riassumere od integrare il giudizio non vi abbiano provveduto nel termine perentorio previsto dalla legge o assegnato dal giudice, il processo si estingue.

L' inattività delle parti può concretarsi, ad esempio, nella omessa:

- *riassunzione del processo davanti alla Commissione tributaria competente;*
- *integrazione del contraddittorio in presenza di litisconsorzio necessario;*
- *riassunzione del processo sospeso o interrotto;*
- *riassunzione del giudizio a seguito di rinvio da parte della Corte di Cassazione.*

L'estinzione per inattività delle parti si verifica nei confronti di tutti i soggetti che sono parti del medesimo processo nel caso in cui il rapporto processuale, per ragioni sostanziali o processuali, è unico. Nel caso in cui, invece, ad una pluralità di rapporti sostanziali dedotti in causa corrisponde una pluralità di rapporti processuali tra loro autonomi, come nell'ipotesi di litisconsorzio facoltativo, può anche verificarsi l'estinzione parziale del giudizio. (Cass. 1° marzo 1995 n. 2298).

L'eccezione di estinzione del giudizio per inattività delle parti può essere rilevata, anche d'ufficio, solo nel grado di giudizio in cui si verifica e rende inefficaci gli atti compiuti.

Se il processo prosegue perché l'estinzione non è stata rilevata, la sentenza emanata è valida, e l'estinzione non può essere eccepita in sede di impugnazione della stessa.

Le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno anticipate (cd. compensazione delle spese processuali).

46. Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

1. Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere.
2. La cessazione della materia del contendere è dichiarata, salvo quanto diversamente disposto da singole norme di legge, con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale è reclamabile a norma dell'art. 28.
3. Le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge.

Se durante il processo sopraggiunge una circostanza che elimina la posizione di contrasto delle parti, e, di conseguenza, fa venir meno oggettivamente la necessità di una pronuncia della Commissione sull'oggetto della controversia, il processo si estingue.

L'estinzione può anche essere parziale nel caso in cui la posizione di contrasto viene meno solo in relazione ad una parte dell'oggetto della controversia e può anche riguardare solo alcune delle parti.

Le cause della cessazione possono essere previste dalla legge, come, ad esempio, nella fattispecie della "definizione delle pendenze tributarie" (c.d. condono) e in caso di conciliazione giudiziale ovvero, indipendentemente, da una espressa previsione legislativa, quando l'atto impugnato venga ritirato o annullato da parte dello stesso ufficio tributario che lo ha emesso (Cass. 12 novembre 2003 n. 16987).

La cessazione della materia del contendere, inoltre, può sussistere quando vi sia, ad esempio, il riconoscimento dell'altrui pretesa o l'adempimento spontaneo della stessa.

Il giudice può dichiarare la cessazione della materia del contendere anche d'ufficio, quando abbia eliminato la posizione di contrasto.

La cessazione della materia del contendere, diversamente dalla rinuncia al ricorso, incide non sul processo ma sul giudizio; tale differenza non è di poco conto in quanto dalla dichiarazione di cessazione della materia del contendere discende il venir meno delle sentenze emesse nei precedenti gradi di giudizio, mentre la rinuncia agli atti in appello determina il passaggio in cosa giudicata della sentenza di primo grado.

Le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno anticipate (cd. compensazione delle spese processuali), fatte salve eventuali disposizioni di legge che stabiliscono diversamente.

La situazione di compensazione delle spese processuali per un fatto estraneo alla volontà del ricorrente (es., annullamento e/o ritiro dell'atto impugnato in autotutela) ha sollevato dubbi di legittimità costituzionale, in quanto risulta palesemente iniquo che il contribuente pur vedendosi riconoscere la propria ragione dall'amministrazione, debba comunque farsi carico delle spese sostenute, in violazione del principio di parità delle parti nel processo.

La giurisprudenza di merito ha più volte disapplicato il comma 3 dell'articolo in commento, ed ha condannato l'Amministrazione a rimborsare le spese del giudizio.

La Consulta ha, infine, ammesso che, nel caso in cui il giudizio si estingua per fatto imputabile all'Amministrazione, la stessa possa essere condannata al rimborso delle predette spese (Corte costituzionale sentenza 4-12 luglio 2005 n. 274).

Capo II - I procedimenti cautelare e conciliativo

47. Sospensione dell'atto impugnato.

1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla Commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22.
2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.
3. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.
4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.
5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento.
6. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.
7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.
8. In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4.

La sospensione cautelare può essere richiesta dal contribuente che ha impugnato innanzi alla Commissione tributaria provinciale un atto dell'Amministrazione ritenuto illegittimo, poiché la presentazione del ricorso non determina contestualmente la sospensione dell'atto impugnato

Pertanto, il ricorrente che si sia regolarmente costituito in giudizio, qualora ritenga, che dall'atto impugnato possa derivare un danno grave ed irreparabile alla sua situazione patrimoniale, potrà richiedere al giudice competente la sospensione mediante la proposizione di un'istanza motivata.

I presupposti per la proposizione della richiesta pertanto sono:

- *la presenza di danno grave ed irreparabile per il contribuente (c.d. periculum in mora);*
- *il ricorso presentato dal contribuente deve essere ammissibile e fondato (fumus boni iuris);*

Caratteristica del procedimento è la sua applicabilità solo al processo di primo grado e pertanto può essere proposto solo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale competente a trattare la causa principale; eccezionalmente può essere instaurato dinanzi alla Commissione tributaria regionale solo per chiedere la sospensione dell'esecuzione delle sanzioni amministrative tributarie, che diventano esecutive dopo la sentenza di primo grado (art. 19 comma 2 D.Lgs 18 dicembre 1997 n. 472). 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.

La sospensione, che può anche essere parziale, è subordinata alla prestazione di una idonea garanzia.

Sono previsti due tipi di procedimento in relazione all'imminenza del pericolo:

- *procedimento ordinario: il Presidente della sezione presso cui è incardinato il processo fissa con decreto la data per la trattazione dell'istanza di sospensione e ne dispone la comunicazione alle parti anche non costituite, almeno dieci giorni liberi prima. La decisione viene presa in contraddittorio con le parti. Successivamente, il collegio decide in camera di consiglio provvedendo con ordinanza motivata e non impugnabile.*
- *procedimento d'urgenza: adottabile quando c'è imminenza di pericolo grave ed irreparabile al punto da non consentire un normale svolgimento della procedura in camera di consiglio.*

La sospensione viene concessa "inaudita altera parte", cioè in assenza di contraddittorio, fino alla celebrazione dell'udienza camerale e adottata con decreto presidenziale. In camera di consiglio la richiesta verrà riesaminata in maniera più approfondita, sentite le parti, e il collegio potrà confermarla, revocarla o modificarla.

Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado emessa dalla Commissione tributaria provinciale.

Si raccomanda agli Uffici di partecipare sempre e comunque ai procedimenti che riguardano la sospensione, anche al fine di ottenere, ove dovesse essere accolta l'istanza del contribuente, la prestazione di idonea garanzia, ai sensi del comma 5 dell'articolo in commento.
In ordine all'efficacia temporale dell'ordinanza cautelare, si raccomanda agli Uffici di verificare la permanenza delle circostanze oggettive in cui si concreta in ogni singolo caso, il cosiddetto "periculum in mora".
Si ricorda che, oltre la sospensione giudiziale, il ricorrente ha la possibilità di chiedere la sospensione all'Ufficio che ha emanato l'atto, in via amministrativa, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n.602 del 1973.

48. Conciliazione giudiziale.

1. Ciascuna delle parti con l'istanza prevista dall'articolo 33, può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia.
2. La conciliazione può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione.
3. Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire, previa prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa data, e per il periodo di rateazione di detto importo aumentato di un anno. Per le modalità di versamento si

applica l'articolo 5 del *D.P.R. 28 settembre 1994, n. 592*. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro.
3-*bis*. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico del contribuente e dello stesso garante.
4. Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine non superiore a sessanta giorni, per la formazione di una proposta ai sensi del comma 5.
5. L'ufficio può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.
6. In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

La conciliazione giudiziale permette di definire una controversia in materia tributaria evitando il rischio e i costi del proseguimento della lite, rappresentando così un importante strumento di deflazione del contenzioso.

La conciliazione può essere realizzata solo nelle controversie davanti alla Commissione tributaria provinciale, e non oltre la prima udienza. Il tentativo di conciliazione non è vincolante, nel senso che il contribuente può tentare l'accordo; qualora non lo raggiunga può sempre proseguire il contenzioso.

La conciliazione può anche riguardare non già la controversia nel suo insieme ma solo alcuni suoi aspetti e, in questo caso la lite prosegue nei modi ordinari, limitatamente alle questioni non conciliate.

La conciliazione può essere realizzata in udienza o fuori udienza.

La conciliazione <u>in udienza</u> può essere avviata su iniziativa:

- *del contribuente, che con una domanda di discussione in pubblica udienza depositata presso la segreteria della Commissione e notificata all'Ufficio entro i dieci giorni precedenti la trattazione, può chiedere di conciliare in tutto o in parte la controversia;*
- *del giudice tributario, che con intervento autonomo, può invitare le parti ad esperire l'accordo conciliativo ove, dall'analisi degli atti, ne ravvisi l'opportunità. Raggiunto l'accordo viene redatto l'apposito verbale che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute in base all'accordo.*

La conciliazione <u>fuori udienza</u> (detta anche "rito abbreviato" o "proposta preconcordata") viene avviata formalmente una volta che sia intervenuto l'accordo tra l 'ufficio e il contribuente,

sulle condizioni alle quali si può chiudere la controversia. In questa ipotesi lo stesso ufficio, prima della fissazione della data di trattazione, provvede a depositare presso la segreteria della Commissione, una proposta di conciliazione con l'indicazione dei contenuti dell'accordo. Se l'accordo viene confermato, il Presidente della Commissione dichiara, con decreto, l'estinzione del giudizio.

La conciliazione giudiziale produce i seguenti effetti:

- *le sanzioni amministrative sono ridotte ad un terzo delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione;*
- *la misura delle sanzioni non può comunque essere inferiore ad un terzo dei minimi previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo;*
- *in caso di cumulo delle sanzioni derivante dall'applicazione delle regole sulla continuazione delle violazioni, si applica sanzione unica solo per le violazioni espressamente indicate nell'atto di contestazione o nel provvedimento di irrogazione;*
- *le pene previste per i reati tributari sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie;*
- *le spese di giudizio restano compensate.*

Si raccomanda agli Uffici di comunicare alla Commissione l'avvenuto pagamento dell'intero importo o di quello rateizzato prima che venga emessa la sentenza per "cessata materia del contendere" poiché la conciliazione si perfeziona solo con il versamento delle somme dovute.

Capo III - Le impugnazioni
Sezione I - Le impugnazioni in generale

49. Disposizioni generali applicabili.

1. Alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto.

La disciplina delle sentenze delle commissioni tributarie richiama le relative norme del c.p.c. fatta salva, comunque, l'operatività delle specifiche norme recate dal decreto legislativo in commento.

Non trova applicazione unicamente l'art 337 c.p.c. che prevede la provvisoria esecutorietà della sentenza di primo grado, la quale, nel processo tributario, non viene sospesa per effetto dell'impugnazione.

La circostanza che le sentenze delle Commissioni tributarie siano provvisoriamente esecutive nei confronti di entrambe le parti viene confermata anche dalla lettura dell'art. 68 del decreto in commento, che fissa i limiti dell'esecutorietà della sentenza non ancora passata in giudicato.

L'impugnazione è lo strumento posto a disposizione della parte che intende rimuovere gli effetti pregiudizievoli derivanti da una sentenza ed è soggetta al principio della iniziativa di parte; infatti è possibile contestare la pronuncia dei primi giudici affidandone l'esame ad un collegio di grado superiore. Si tratta di un esercizio limitato nel tempo, soggetto a termini perentori, decorsi i quali la sentenza stessa acquista autorità di cosa giudicata.

Altro presupposto essenziale è la presenza di un interesse concreto ad impugnare, che sussiste quando la parte risulta soccombente nel giudizio di grado inferiore.

La soccombenza è determinata dal contenuto della pronuncia del giudice in ordine alle singole domande avanzate dalle parti in giudizio: danno luogo a soccombenza, quindi, le domande non accolte o quelle per le quali vi sia stata omissione di pronuncia.

La soccombenza può essere totale o parziale. È totale quando tutte le domande avanzate dalla parte sono state respinte, parziale quando solo alcune domande sono state accolte.

50. I mezzi d'impugnazione.

1. I mezzi per impugnare le sentenze delle Commissioni tributarie sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione.

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 illegittima.

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 esclusi, di conseguenza, quei provvedimenti processuali che non assumono tale veste.

Anche per il processo tributario, il legislatore ha adottato la fondamentale ripartizione tra impugnazioni ordinarie, esperibili avverso sentenze non ancora passate in giudicato (appello, ricorso per cassazione e revocazione ordinaria) e impugnazioni straordinarie avverso sentenze già passate in giudicato (revocazione straordinaria).

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.

51. Termini d'impugnazione.

1. Se la legge non dispone diversamente il termine per impugnare la sentenza della commissione tributaria è di sessanta giorni, decorrente dalla sua notificazione ad istanza di parte, salvo quanto disposto dall'art. 38, comma 3.
2. Nel caso di revocazione per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile il termine di sessanta giorni decorre dal giorno in cui è stato scoperto il dolo o sono state dichiarate false le prove o è stato recuperato il documento o è passata in giudicato la sentenza che accerta il dolo del giudice.

Per effettuare l'impugnazione è possibile avvalersi di un diverso termine in base alla circostanza dell'avvenuta o mancata notificazione, ad istanza di parte, della sentenza di grado inferiore. È infatti previsto rispettivamente un termine breve ed un termine lungo, entrambi aventi carattere perentorio.

Appare opportuno rammentare che alle parti costituite viene comunicato dalla segreteria della Commissione tributaria solo il dispositivo della sentenza, mentre il contenuto integrale della stessa deve essere notificato, da chi via ha interesse, alla controparte, a norma degli artt. 137 e ss. del c.p.c.

Pertanto, se la sentenza viene notificata, secondo le modalità sopra descritte (generalmente a cura della parte vittoriosa), il termine per l'impugnativa decorre dalla data della notificazione ed è di 60 giorni.

Qualora nessuna delle parti provveda alla predetta notificazione, si applica il cd. termine lungo (1 anno e 46 giorni) decorrente dalla data di pubblicazione del testo integrale della sentenza, mediante deposito presso la segreteria della Commissione tributaria.

Conseguentemente, nel calcolo effettivo del termine annuale, si debbono computare 46 giorni ai consueti 365 costituenti l'anno.

In considerazione della perentorietà dei citati termini di impugnativa, l'inosservanza degli stessi determina l'inammissibilità dell'impugnazione, rilevabile anche d'ufficio, dal giudice, in ogni stato e grado di giudizio.

Per effettuare il calcolo dei termini, si applicano le regole dettate dall'art. 155 c.p.c., il quale esclude dal computo il giorno iniziale (c. d. dies a quo, corrispondente al giorno di notificazione o pubblicazione della sentenza).

Nel calcolo del termine, sia breve che lungo, bisogna tener conto del periodo di sospensione feriale dei termini processuali dal 1° agosto al 15 settembre (art. 1 della L. 742 del 1969).

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

- *se durante il decorso del termine lungo, interviene la notifica della sentenza, ad istanza di parte, l'impugnazione dovrà essere proposta entro 60 gg. dalla data di tale notifica, con prevalenza del termine breve su quello lungo;*

- *se la notifica avviene in prossimità della scadenza di quello annuale, il termine di decadenza rimarrà quello annuale, anche se il termine breve andasse a scadere in un momento successivo, con la conseguenza che l'eventuale notifica della sentenza a cura della parte, effettuata in prossimità della scadenza del termine annuale, non può avere l'effetto di prorogare il termine lungo.*

Ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione, una recente pronuncia della Corte di Cassazione (Cass. Civ. Sez. V 7 aprile 2005 n. 7306) esclude l'idoneità della notificazione eseguita direttamente dalla parte a mezzo del servizio postale.

Sezione II – Il giudizio di appello davanti alla Commissione tributaria regionale

52. Giudice competente e legittimazione ad appellare.

1. La sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla Commissione regionale competente a norma dell'art. 4, comma 2.
2. Gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione regionale delle entrate; gli uffici del territorio devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio.

L'articolo in commento individua il giudice competente alla cognizione dell'appello proposto avverso le sentenze rese dalle commissioni tributarie provinciali.

È legittimato alla proposizione dell'appello soltanto chi è stato parte nel processo di primo grado per il quale è stata pronunciata la sentenza.

Per quanto riguarda AAMS, in considerazione del livello di organizzazione regionale degli uffici come definito dall'art. 34 del D.M. 1° ottobre 2004, che ha qualificato gli uffici periferici come unità organizzative di livello dirigenziale non generale ed aventi competenza territoriale su una o più regioni, tale condizione di legittimità non è richiesta. Gli uffici Regionali di AAMS, pertanto, possono stare in giudizio direttamente senza necessità di alcuna autorizzazione.

Tale orientamento è suffragato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. sez. V 21 maggio 2004 n. 9716; Cass. sez. V 23 dicembre 2004; Cass. sez. V 7 gennaio 2005 n. 230) la quale ha stabilito che: "le Direzioni regionali, alle quali spetta la rappresentanza unitaria dell'Amministrazione finanziaria in sede regionale, in quanto dotate di autonoma "legitimatio" sia "ad causam" che "ad processum", relativamente alle materie loro attribuite, possono stare in giudizio direttamente, in luogo dell'Ufficio impositore, e proporre appello senza necessità di alcuna autorizzazione, anche quando si tratti di sezioni distaccate, atteso che queste ultime sono espressione del medesimo livello di organizzazione periferica dell'Amministrazione finanziaria e godono, anche sotto il profilo processuale, della medesima condizione delle Direzioni".

Per quanto concerne i riflessi sulla legittimazione degli uffici Regionali di AAMS a proporre appello, si fa presente che la stessa permane in capo all'ufficio che ha emesso il provvedimento impugnato, malgrado eventuali mutamenti di competenza territoriale determinati dalla riorganizzazione degli uffici medesimi, ai sensi del D.M. 1° ottobre 2004. In tal senso si è espressa la Cassazione (sentenza Cass. SS.UU. 3 dicembre 2003 n. 18508) conformemente al disposto dell'art. 111, 3° comma, del c.p.c., che prevede la successione a titolo particolare nel diritto controverso.

53. Forma dell'appello.

1. Il ricorso in appello contiene l'indicazione della Commissione tributaria a cui è diretto, dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto, gli estremi della sentenza impugnata, l'esposizione sommaria dei fatti, l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione. Il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati o se non è sottoscritto a norma dell'art. 18, comma 3.
2. Il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell'art. 22, commi 1, 2 e 3. Ove il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.
3. Subito dopo il deposito del ricorso in appello, la segreteria della Commissione tributaria regionale chiede alla segreteria della commissione provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza.

Il procedimento di secondo grado prende avvio con la notificazione alla controparte dell'appello, il quale deve essere proposto negli stessi termini e con le medesime modalità previste per la proposizione del ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

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 dell'atto di appello.

L'appello può inoltre contenere la richiesta di sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado limitatamente alle sanzioni amministrative tributarie, sulla base del disposto dell'art. 19, 2° comma del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, (disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie), secondo cui la Commissione tributaria regionale può sospenderne l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'articolo 47 del decreto in commento,

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

Ad avviso della Suprema Corte (Cass. Sez. Trib. n. 2785 del 6 dicembre 2005) "…l'indicazione di tali motivi costituisce, invero, requisito essenziale dell'atto di appello, posto che la relativa funzione è proprio quella di indicare esattamente i limiti della devoluzione, così consentendo non solo di individuare le questioni costituenti l'oggetto e l'ambito dell'esame, ma altresì di evidenziare gli errori commessi dal primo giudice e la relativa connessione causale con il provvedimento impugnato e quindi identificare le concrete ragioni per cui se ne invoca la riforma. È stato, pure, ritenuto che il grado di specificità richiesto ai motivi d'appello debba essere valutato in base al raffronto tra le ragioni della censura e le ragioni che nella sentenza sorreggono il punto oggetto d'impugnazione e tale rigoroso orientamento è stato riaffermato dalle SS.UU. con decisione (n. 16

del 29 gennaio 2000) che si condivide e dalla quale non si ravvisano ragioni per discostarsi, nella considerazione che, in difetto, l'atto di appello non può essere considerato idoneo a rimettere in discussione la struttura logico- giuridica della decisione. …".

Gli Uffici, nel redigere l'atto di appello, devono:
- delimitare l'oggetto della sua richiesta di riesame, circoscrivendo così l'ambito del giudizio;
- esporre le ragioni di fatto e di diritto in base alle quali si propone l'appello al fine di evidenziare ,al giudice di secondo grado, quelle questioni che possono condurre alla riforma della sentenza impugnata.

L'atto di appello deve essere notificato a tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado; se l'appello è notificato solo ad una od alcune di dette parti, il contraddittorio deve essere reintegrato, su istanza del giudice o di parte; l'appello è tuttavia tempestivo se notificato, entro i termini di decadenza previsti dalla legge, ad almeno uno dei partecipanti al giudizio di primo grado.

La notifica dell'appello può essere fatta:

- a mezzo di ufficiale giudiziario secondo le norme del c.p.c. (art.137 ss.);

- invio mediante servizio postale, in plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento;

- direttamente, con consegna dell'atto all'addetto dell'ufficio finanziario che ne rilascia ricevuta sulla copia (tale modalità è valida solo per gli appelli ad istanza di parte).

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'ufficio stesso.

L'art. 3-bis comma 7 del Decreto Legislativo n. 203 del 2005 ha aggiunto al comma 2 del presente articolo, un ulteriore adempimento, che consiste nel deposito di copia dell'atto presso la segreteria della Commissione che ha emesso la sentenza oggetto di gravame e tale adempimento è previsto a pena di inammissibilità.

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 (se l'appellante è il contribuente), l'appello si considera presentato nel momento della ricezione da parte dell'ufficio stesso. Nel caso, invece, di notifica a mezzo di ufficiale giudiziario, l'impugnazione si intende formulata nella data di effettuazione della notifica stessa, come attestata nella relata.

A seconda del tipo di notifica, effettuata nei successivi 30 giorni, a pena di inammissibilità, l'appellante deposita alternativamente:

- *l'originale dell'appello, munito di relata di notifica (quando avviene a mezzo di ufficiale giudiziario);*
- *copia dell'appello con la ricevuta di deposito presso l'ufficio (solo per gli appelli ad istanza di parte);*
- *copia del ricorso con la ricevuta attestante l'avvenuta spedizione per raccomandata postale.*

E' poi 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.

54. Controdeduzioni dell'appellato e appello incidentale.

1. Le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e termini di cui all'art. 23 depositando apposito atto di controdeduzioni.
2. Nello stesso atto depositato nei modi e termini di cui al precedente comma può essere proposto, a pena d'inammissibilità, appello incidentale.

La parte resistente, se vuole partecipare al giudizio d'appello, deve 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 dall'appellante, 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. "contrappello" o "controricorso" in appello) in tante copie quante sono le parti interessate al giudizio (oltre all'originale che resta nel fascicolo d'ufficio).

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.

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 sia 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.

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 dovrà limitarsi a presentare una mera memoria, ma dovrà proporre appello incidentale nelle forme e nei termini previsti per la costituzione in giudizio della parte resistente.

È opportuno rammentare che nel processo civile si parla di appello principale per definire l'impugnazione proposta cronologicamente per prima ed in via autonoma, mentre 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.

La parte che propone appello principale impone all'altra di appellare la sentenza nelle forme dell'appello incidentale; questo principio vale anche nella ipotesi in cui la parte meno tempestiva sia 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 ricorrere all'appello incidentale mediante deposito presso la segreteria della Commissione adita (secondo le modalità previste per la costituzione in giudizio del resistente).

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 (Cass. Civ. Sez. V 2 luglio 2004 n. 12154).

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 remissione in termini, grazie alla notifica dell'appellante che gli consente di far valere le proprie ragioni in un processo attivato da altri.

55. Provvedimenti presidenziali.

1. Il presidente e i presidenti di sezione della Commissione tributaria regionale hanno poteri corrispondenti a quelli del presidente e dei presidenti di sezione della commissione tributaria provinciale.

56. Questioni ed eccezioni non riproposte.

1. Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate.

57. Domande ed eccezioni nuove.

1. Nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.
2. Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio.

Il divieto per le parti di proporre domande nuove ha come corollario che, ove proposte, il giudice deve dichiararle inammissibili così come anche nel caso di nuove eccezioni (Cass. Civ. Sez. V 1° marzo 2005 n. 4320).

Per poter qualificare una domanda come nuova è necessario fare riferimento agli elementi costitutivi di essa, ovvero ai soggetti, al provvedimento richiesto al giudice (petitum) e al titolo posto a fondamento della domanda (causa petendi). E' preclusa, dunque, la formulazione di domande che comportino un mutamento dell'oggetto rispetto a quelle dedotte in primo grado o che abbiano un nuovo petitum.

Pertanto è consentito al giudice di appello pronunciarsi solo su questioni ed eccezioni non accolte nel giudizio di primo grado.

58. Nuove prove in appello.

1. Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che 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.
2. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.

La legge prevede il divieto di disporre nuove prove a meno che:

- *non siano ritenute dal giudice rilevanti ai fini della decisione;*
- *la parte dimostri di non averle prodotte in primo grado per causa ad essa non imputabile.*

In entrambi i casi, le prove sono ammesse se intendono provare circostanze o fatti già dedotti dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Le parti possono produrre nuovi documenti nel giudizio di appello, senza dover rispettare alcuna condizione. Tale facoltà trova ovviamente il limite del divieto di introdurre in questa fase del giudizio domande od eccezioni nuove, nel senso che la produzione di nuovi documenti deve necessariamente attenere ai motivi espressi in primo grado.

59. Rimessione alla Commissione provinciale.

1. La Commissione tributaria regionale rimette la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata nei seguenti casi:
***a*) quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;**
***b*) quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;**
***c*) quando riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;**
***d*) quando riconosce che il collegio della Commissione tributaria provinciale non era legittimamente composto;**
***e*) quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.**
2. Al di fuori dei casi previsti al comma precedente la Commissione tributaria regionale decide nel merito previamente ordinando, ove occorra, la rinnovazione di atti nulli compiuti in primo grado.
3. Dopo che la sentenza di rimessione della causa al primo grado è formalmente passata in giudicato, la segreteria della Commissione tributaria regionale, nei successivi trenta giorni, trasmette d'ufficio il fascicolo del processo alla segreteria della commissione tributaria provinciale, senza necessità di riassunzione ad istanza di parte.

Una volta istaurato il giudizio di appello, il giudice esamina nel merito le doglianze delle parti, secondo le norme previste per il giudizio di primo grado, valutando in primo luogo se vi siano cause che rendono inammissibile l'appello.

La Commissione tributaria regionale può, di fatto:

- *decidere nel merito ed emettere sentenza;*
- *rimettere la causa alla stessa Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata, nei casi tassativamente previsti dal comma 1 dell'articolo in esame.*

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.

60. Non riproponibilità dell'appello dichiarato inammissibile.

1. L'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge.

E' attuato in questo caso il principio della consumazione dell'impugnazione (previsto dall'art 358 c.p.c.) in base al quale è preclusa la riproposizione dell'appello dichiarato inammissibile.

61. Norme applicabili.

1. Nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione.

Nel giudizio di appello devono essere osservate le norme dettate per il giudizio in primo grado in quanto con esso compatibili.

Tra gli istituti non operativi in sede d'appello, vi è il procedimento incidentale riguardante la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato (atteso che l'efficacia del procedimento è espressamente limitata alla pronuncia della sentenza di primo grado), nonché la conciliazione giudiziale.

Il processo si chiude con la sentenza di secondo grado che conclude la controversia riguardo i motivi di merito; comunque la parte soccombente può proporre ricorso per Cassazione esclusivamente per i soli motivi di legittimità.

Pertanto, se tale forma di impugnazione non risulta possibile od opportuna, il giudizio normalmente si definisce con il passaggio in giudicato della sentenza di secondo grado.

La notifica della sentenza, emessa dalla Commissione tributaria regionale, se effettuata dal contribuente vittorioso, deve avvenire presso l'Ufficio Regionale di AAMS che è stato parte nell'appello. Tuttavia, se l'Ufficio si è avvalso del patrocinio dell'Avvocatura generale dello Stato, la sentenza va notificata all'Ufficio dell'Avvocatura distrettuale dello Stato costituitasi in giudizio.

Sezione III - Il ricorso per cassazione

62. Norme applicabili.

1. Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, comma 1, del codice di procedura civile.
2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto.

La Corte di Cassazione, giudice supremo della legittimità delle sentenze emesse dai giudici di merito, ha cognizione limitata al giudizio di diritto sostanziale e processuale.

Essa è rivolta ad eliminare gli errori di diritto che viziano la sentenza impugnata e che possono essere di due tipi:

- *vizi di giudizio (errores in judicando), che sono gli errori in cui è incorso il giudice nel giudizio di diritto;*
- *vizi relativi all'attività di carattere procedurale (errores in procedendo), che sono gli errori in cui è incorso il giudice nello svolgimento del processo.*

A differenza del ricorso in appello, non ha effetto devolutivo vero e proprio, nel senso che non introduce una rinnovazione del giudizio.

I motivi del ricorso devono riguardare, a pena di inammissibilità, questioni già oggetto del giudizio d'appello, non essendo prospettabili, per la prima volta in sede di legittimità, questioni o eccezioni nuove non trattati nella fase di merito (Cass. 3 novembre 2003 n. 16420). Pertanto, non sono prospettabili nuove questioni di diritto e temi di contestazione diversi da quelli proposti nel giudizio di merito, salvo che si tratti di questioni rilevabili d'ufficio o di profili nuovi di diritto che debbano considerarsi compresi nel dibattito perché fondati sugli stessi elementi di fatto già dedotti (Cass. 24 giugno 2004 n. 11801).

Le sentenze della Commissione tributaria regionale possono essere impugnate con ricorso per cassazione, quando sussistono i motivi previsti all'articolo 360 n. 1-5 c. p.c.

L'elencazione di detti motivi è analitica e tassativa.

Il ricorso di parte deve essere sottoscritto da un avvocato iscritto nell'albo dei cassazionisti e munito di procura speciale, a pena d'inammissibilità, mentre per gli Uffici si deve ricorrere all'Avvocatura di Stato, inviando apposita memoria contenente tutto l'"iter giudiziale".

In caso di notifica del ricorso per Cassazione, proposto dal contribuente, non c'è unanimità di veduta tra la prassi e la giurisprudenza consolidata, dal momento dell'attivazione delle Agenzie fiscali.

Per quanto riguarda AAMS, in quanto struttura incardinata presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, si ritiene che il contribuente debba effettuare la notifica presso il predetto ministero, nella persona del Ministro pro tempore presso l'Avvocatura generale dello Stato (Cass. 4 maggio 2004 n. 8451).

"E', infatti, inammissibile il ricorso per cassazione proposto nei confronti dell'ufficio finanziario periferico, il quale è privo di legittimità esterna per quel che attiene al giudizio di legittimità. L'erronea individuazione del soggetto contro cui si propone il ricorso riguarda l'esercizio dell'azione, per cui non rileva il fatto che la notificazione della chiamata in causa dell'ufficio periferico sia stata effettuata presso l'Avvocatura, che non è legittimata a partecipare al giudizio né in rappresentanza dell'ufficio erroneamente evocato, né in rappresentanza del Ministero, contro cui la parte non ha proposto nessuna domanda (Cass. 29 gennaio 2002 n. 1099; Cass. 30 ottobre 2002 n. 15315)".

63. Giudizio di rinvio.

1. Quando la Corte di cassazione rinvia la causa alla Commissione tributaria provinciale o regionale la riassunzione deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente entro il termine perentorio di un anno dalla pubblicazione della sentenza nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili.

2. Se la riassunzione non avviene entro il termine di cui al comma precedente o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio l'intero processo si estingue.

3. In sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla Commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato. In ogni caso, a pena d'inammissibilità, deve essere prodotta copia autentica della sentenza di cassazione.

4. Le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione.

5. Subito dopo il deposito dell'atto di riassunzione, la segreteria della commissione adita richiede alla cancelleria della Corte di cassazione la trasmissione del fascicolo del processo.

La Corte di Cassazione rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale che ha pronunciato la sentenza cassata o rinvia alla Commissione tributaria provinciale, quando rileva una nullità del giudizio di primo grado per cui il giudice di appello avrebbe dovuto rimettere le parti al primo giudice. La parte, che vi ha interesse, ha l'onere di riassumere il giudizio nei confronti di tutte le parti, personalmente, nel termine perentorio di un anno e 46 giorni dalla pubblicazione della sentenza di Cassazione, nelle forme rispettivamente previste per il grado di giudizio presso il quale si riassume ed in quanto applicabili. Le parti non possono formulare richieste differenti da quelle fatte nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata, in quanto conservano la stessa posizione processuale che avevano in detto procedimento.

Nel giudizio di rinvio vanno osservate le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato.

Sezione IV - La revocazione

64. Sentenze revocabili e motivi di revocazione.

1. Contro le sentenze delle Commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile.
2. Le sentenze per le quali è scaduto il termine per l'appello possono essere impugnate per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile purché la scoperta del dolo o della falsità dichiarata o il recupero del documento o il passaggio in giudicato della sentenza di cui al numero 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile siano posteriori alla scadenza del termine suddetto.
3. Se i fatti menzionati nel comma precedente avvengono durante il termine per l'appello il termine stesso è prorogato dal giorno dell'avvenimento in modo da raggiungere i sessanta giorni da esso.

L'istituto della revocazione è un rimedio di carattere eccezionale e consente di esperire una impugnazione delle sentenze rese dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali che comportano accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate.

Con la domanda di revocazione, il soccombente denuncia allo stesso giudice che ha emesso la sentenza gli errori in cui è incorso, se tali errori rientrano in quelli previsti dall'art 395 del c.p.c.

La revocazione si pone come rimedio concorrente rispetto al ricorso per cassazione, in quanto con essa si contestano vizi relativi al merito della controversia, mentre con il ricorso per cassazione si fanno valere vizi di legittimità della sentenza.

I motivi di revocazione, enucleati dall'articolo 395 c.p.c., sono:

1) *il dolo di una parte (a danno dell'altra parte);*
2) *le prove false;*

3) *il ritrovamento, dopo la sentenza, di uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario;*
4) *l'erronea supposizione di un fatto che, tuttavia, non deve essere stato controverso e non deve aver riguardato una svista materiale che abbia indotto il giudice a ritenere vero un fatto mai avvenuto;*
5) *la contrarietà a un precedente giudicato;*
6) *il dolo del giudice che deve essere accertato con sentenza penale passata in giudicato per cui la revocazione in questo caso non ha bisogno di ulteriori accertamenti.*

La dottrina distingue tra due tipi di revocazione: ordinaria che impedisce il passaggio in giudicato della sentenza (nn. 4 e 5 art. 395) e straordinaria che può proporsi anche dopo la formazione del giudicato (nn. 1,2,3 e 6 art. 395).

La revocazione straordinaria è l'unica applicabile al processo tributario.

65. Proposizione della impugnazione.

1. Competente per la revocazione è la stessa Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.
2. A pena di inammissibilità il ricorso deve contenere gli elementi previsti dall'art. 53, comma 1, e la specifica indicazione del motivo di revocazione e della prova dei fatti di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 del codice di procedura civile nonché del giorno della scoperta o della falsità dichiarata o del recupero del documento. La prova della sentenza passata in giudicato che accerta il dolo del giudice deve essere data mediante la sua produzione in copia autentica.
3. Il ricorso per revocazione è proposto e depositato a norma dell'art. 53, comma 2.

Il giudice competente per la revocazione straordinaria è la stessa Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Le forme per la proposizione del ricorso per revocazione e per la costituzione delle parti sono quelle proprie del giudizio di appello previste dall'art. 53.

Pertanto, il ricorso per revocazione è proposto tramite notifica dalla parte soccombente nei confronti di tutte le parti, entro 60 giorni dalla scoperta dei motivi che lo rendono ammissibile.

Se i motivi per i quali si chiede la revocazione si palesano durante la decorrenza del termine per proporre appello, il termine stesso è prorogato dal giorno della scoperta.

Il ricorso deve essere depositato entro 30 gg. a pena di inammissibilità dalla proposizione presso la segreteria della Commissione tributaria adita.

E' richiesto il deposito dell'originale del ricorso notificato ai sensi dell' art. 137 e ss. c.p.c, pertanto la copia del ricorso può essere consegnata o spedita per posta con fotocopia della ricevuta di deposito o della raccomandata.

66. Procedimento.

1. Davanti alla Commissione tributaria adita per la revocazione si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti ad essa in quanto non derogate da quelle della presente sezione.

Per la revocazione vanno osservate le stesse norme previste per il procedimento davanti alla Commissione tributaria adita se non risultano derogate da quelle che regolano il giudizio de quo.

67. Decisione.

1. Ove ricorrano i motivi di cui all'art. 395 del codice di procedura civile la Commissione tributaria decide il merito della causa e detta ogni altro provvedimento conseguenziale.
2. Contro la sentenza che decide il giudizio di revocazione sono ammessi i mezzi d'impugnazione ai quali era originariamente soggetta la sentenza impugnata per revocazione.

Quando la Commissione tributaria riscontra la sussistenza dei motivi di revocazione decide il merito della causa e stabilisce ogni altro provvedimento consequenziale; il giudizio si conclude con sentenza contro la quale sono ammessi gli stessi mezzi d'impugnazione ai quali era soggetta la sentenza impugnata per revocazione.

Capo IV - L'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie

68. Pagamento del tributo in pendenza del processo.
1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle Commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:
***a*) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;**
***b*) per l'ammontare risultante dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;**
***c*) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della Commissione tributaria regionale.**
Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere *a*), *b*) e *c*) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.
2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.
3. Le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione.

Questo articolo determina gli importi da versare in relazione all'esito della decisione ed al grado dell'organo giudicante e sancisce anche il principio della provvisoria esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie.

69. Condanna dell'ufficio al rimborso.

1. Se la Commissione condanna l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi dell'articolo 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la

segreteria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell'art. 475 del codice di procedura civile, applicando per le spese l'art. 25, comma 2.

La sentenza di condanna non è immediatamente esecutiva, ma può essere eseguita solo con il passaggio in giudicato della pronuncia, cioè quando si siano esauriti tutti i gradi del giudizio, o quando, per scadenza dei termini, la stessa non è più impugnabile.

Se la sentenza è esecutiva, la segreteria della Commissione, a richiesta dell'interessato o del suo difensore tecnico, rilascia copia spedita in forma esecutiva, a norma dell'art. 475 del c.p.c.

70. Giudizio di ottemperanza.

1. Salvo quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, la parte che vi ha interesse, può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato mediante ricorso da depositare in doppio originale alla segreteria della commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della Commissione tributaria regionale.
2. Il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale dell'obbligo posto a carico della sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto.
3. Il ricorso indirizzato al presidente della commissione deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a norma del comma precedente, se necessario.
4. Uno dei due originali del ricorso è comunicato a cura della segreteria della commissione all'ufficio del Ministero delle finanze o all'ente locale obbligato a provvedere.
5. Entro venti giorni dalla comunicazione l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale può trasmettere le proprie osservazioni alla commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.
6. Il presidente della commissione tributaria, scaduto il termine di cui al comma precedente, assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza. Il presidente della sezione fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso e ne viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria.
7. Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione. Il collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso a lui spettante secondo le disposizioni della *legge 8 luglio 1980, n. 319*, e successive modificazioni e integrazioni.

8. Il collegio, eseguiti i provvedimenti di cui al comma precedente e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.
9. Tutti i provvedimenti di cui al presente articolo sono immediatamente esecutivi.
10. Contro la sentenza di cui al comma 7 è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.

La parte che vi ha interesse può, mediante ricorso alla Commissione tributaria competente, instaurare il giudizio di ottemperanza per ottenere che l'Ufficio tributario adegui la propria condotta alle disposizioni contenute nella sentenza passata in giudicato. A tal fine la Commissione tributaria, con sentenza, adotta, anche in sostituzione dell'Ufficio tributario inadempiente, tutti i provvedimenti necessari.

Il giudizio può essere promosso, non solo nel caso di inerzia dell'Ufficio regionale, ma anche in presenza di una spontanea esecuzione, da parte dello stesso Ufficio, che non risulti conforme o sia parziale rispetto alle statuizioni contenute nella sentenza (Cass. 1 marzo 2004 n. 4126; Cons. Stato 27 maggio 1991 n. 874).

Nel giudizio di ottemperanza, la competenza delle Commissioni provinciali e regionali non è distribuita in senso verticale, per gradi del giudizio, bensì in senso orizzontale, in relazione al giudice che ha pronunciato la sentenza da eseguire, cioè a seconda che siano decisioni di prime cure o di ultima istanza.

Il ricorso può essere proposto solo se si verificano le seguenti condizioni:

- *che sia passata in giudicato una sentenza (sfavorevole all'Amministrazione);*
- *che sia trascorso il termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento, da parte dell'Ufficio regionale, dell'obbligo stabilito, dalla sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza e che, contemporaneamente, l'obbligo suddetto non si sia estinto;*
- *che, in mancanza del predetto termine legale, il ricorrente abbia notificato all'Ufficio regionale che è stato parte processuale nel giudizio di merito, a mezzo di ufficiale giudiziario, un atto di messa in mora e che siano trascorsi 30 gg. da tale notifica. L'atto di messa in mora non è un atto processuale, ma ha natura sostanziale e, di conseguenza, va sottoscritto direttamente dal soggetto interessato senza l'intervento del difensore.*

Si precisa, secondo quanto affermato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4 febbraio 2003, n. 5/E, che l'atto di messa in mora va notificato esclusivamente all'Ufficio regionale che deve eseguire la sentenza, in quanto parte processuale dell'instaurando giudizio di ottemperanza.

Pertanto, è da considerarsi inidonea la notifica effettuata ad altro Ufficio o all'Avvocatura dello Stato. Si ricorda, altresì, che la notificazione deve essere effettuata dopo che la sentenza è passata in giudicato; in caso contrario, il ricorso con cui si introduce il giudizio di ottemperanza, sebbene presentato successivamente al passaggio in giudicato della sentenza, risulta inammissibile.

Il ricorso, da depositare in duplice esemplare originale presso la Segreteria della Commissione tributaria competente, deve essere indirizzato al Presidente della Commissione, contenere la sommaria esposizione dei fatti che giustificano la proposizione e indicare, a pena d'inammissibilità, gli estremi della sentenza di cui si chiede l'esecuzione.

La proposizione del ricorso deve avvenire tramite un difensore abilitato avente una procura ad hoc, in quanto non è sufficiente l'ordinaria procura alle liti.

Al ricorso vanno allegate la copia della sentenza da ottemperare, nonché l'originale o la copia autentica dell'atto di messa in mora notificato.

La segreteria della Commissione adita deve comunicare uno dei due originali del ricorso all'ufficio tributario cui fanno capo gli obblighi derivanti dalla sentenza.

Entro venti giorni da detta comunicazione, l'Ufficio regionale può trasmettere, con memorie, alla Commissione le proprie osservazioni e produrre documenti comprovanti l'eventuale adempimento.

Decorso detto termine, il Presidente della Commissione assegna il ricorso alla stessa sezione che ha pronunciato la sentenza ad ottemperare, fissando l'udienza di trattazione per una data che non vada oltre il novantesimo giorno (termine ordinatorio) dal deposito dello stesso in segreteria.

La segreteria comunica alle parti, almeno dieci giorni liberi prima, la data dell'udienza, a pena di nullità degli atti processuali consequenziali. Tuttavia la nullità è sanata nel caso in cui ci sia la partecipazione di tutte le parti all'udienza; qualora, invece, una delle parti eccepisca l'irregolarità del contraddittorio, la Commissione può disporre la rinnovazione della comunicazione con congruo rinvio della trattazione.

Nell' udienza camerale, il collegio, sentite le parti e acquisiti i documenti necessari, può:

- *adottare i provvedimenti omessi dall'Ufficio tributario;*
- *delegare uno dei propri membri affinché adotti gli atti dovuti;*
- *nominare un Commissario ad acta;*

Nella sentenza, il Collegio deve fissare un termine congruo entro il quale il componente designato o il Commissario ad acta devono compiere i necessari provvedimenti attuativi.

Eseguiti i provvedimenti indicati nella sentenza o preso atto di quelli emanati dal componente delegato o dal Commissario ad acta, il Collegio dichiara, con ordinanza, la chiusura del procedimento.

Contro la sentenza emessa dal Collegio, è ammesso soltanto ricorso in Cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.

Per quanto riguarda la pubblicazione, il deposito e la comunicazione della sentenza di ottemperanza, in mancanza di norme specifiche, si applica il regime generale previsto dal decreto legislativo 546/1992. Perciò, in base al disposto dell'art. 62, comma 2 del decreto in argomento, relativamente ai termini di impugnativa della sentenza di ottemperanza e al conseguente procedimento, si applicano le norme del codice di procedura civile in quanto compatibili con il decreto medesimo (vedi la richiamata Circolare n. 5/E del 4 febbraio 2003).

Il Commissario ad acta, dal punto di vista funzionale, si configura come organo giurisdizionale ausiliario del giudice e pertanto, non deve rispettare ordini o direttive di superiori, ma ha esclusivamente i poteri stabiliti dal giudice nell'atto di conferimento dell'incarico.

Gli atti compiuti dal commissario nell'ambito della sua attività sostitutiva dell'Amministrazione non sono impugnabili in sede di legittimità, ma sono sottoposti al controllo del giudice dell'ottemperanza, che li può modificare o revocare.

L'articolo 14 del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669 convertito dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30 ha introdotto una nuova procedura di portata generale prevista dall'art. 4 del citato Decreto Legge utilizzabile anche nell'ambito del giudizio di ottemperanza, che consente una soddisfazione tempestiva ed efficace del contribuente creditore, superando soprattutto la problematica questione della carenza di fondi.

In tal caso, il dirigente responsabile può effettuare il pagamento delle somme dovute, emettendo uno speciale ordine di pagamento rivolto all'istituto tesoriere da regolare in conto sospeso con successiva reintegrazione. In tal modo, si ha una tempestiva esecuzione della sentenza anche in assenza di fondi; il ricorso a tale procedura è da considerarsi un atto dovuto anche al fine di evitare l'insorgere di una responsabilità per danno erariale a carico del dirigente preposto.

Nel richiamato art. 14, inoltre, è stato previsto che le Amministrazioni dello Stato devono ultimare le procedure di esecuzione di decisioni giudiziali, aventi efficacia esecutiva e recanti obbligo di pagamento di somme di denaro, entro 120 giorni dalla notifica del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non può procedere ad esecuzione forzata, né alla notifica di atto di precetto.

TITOLO III
Disposizioni finali e transitorie

O M I S S I S.……

Si invitano gli Uffici in indirizzo ad assicurare esatto adempimento

Il Direttore per le strategie
Gabriella Alemanno

RIFERIMENTI NORMATIVI

Legge 7 ottobre 1969, n. 742

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640 come modificato dal Decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546

D.L. 31 dicembre 1996, n. 669 di conversione della legge 28 febbraio 1997, n. 30

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

Decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504

Legge 23 dicembre 2000, n. 388

Legge 28 dicembre 2001, n. 448

D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115

Decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282 convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27

Decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326

Decreto legge 30 settembre 2005, n. 203 convertito dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248

Decreto legislativo 2 febbraio 2006, n. 40

D.M. 31 gennaio 2000, n. 29

D.M. 1° ottobre 2004

PRASSI

Circolare Min. 28 marzo 1996, n. 79/E/II-3-926

Circolare Min. 23 aprile 1996, n. 98/E/II-3-1011

Circolare Min. 18 dicembre 1996, n. 291/E/II-3-5011

Circolare Agenzia delle Entrate 31 luglio 2001, n.73/E/2001/101836

Circolare Agenzia delle Entrate 21 marzo 2002, n. 25/E

Circolare Agenzia delle Entrate 4 febbraio 2003 n. 5/E

Circolare Agenzia Entrate n. 10 del 13 marzo 2006

ALLEGATO N° 1

Uffici Regionali AAMS

Uffici Regionali	Sede	Sezioni distaccate	Ambito territoriale
Piemonte **Valle d'Aosta**	Torino	Alessandria	Alessandria Asti Biella Cuneo Novara Verbania Vercelli Aosta
Liguria	Genova		Imperia La Spezia Savona
Lombardia	Milano	Brescia	Bergamo Brescia Como Cremona Lecco Lodi Mantova Pavia Sondrio Varese
Trentino Alto Adige **Veneto**	Venezia	Trento Deposito reperti di contrabbando Adria	Bolzano Trento Belluno Padova Rovigo Treviso Verona Vicenza
Friuli Venezia Giulia	Trieste	Udine	Gorizia Pordenone Udine
Emilia Romagna	Bologna	Parma	Ferrara Forlì-Cesena Modena Parma Piacenza Ravenna Reggio Emilia Rimini
Abruzzo **Marche** **Molise**	Ancona	Pescara	L'Aquila Chieti Pescara Teramo Ascoli Piceno Macerata Pesaro-Urbino Campobasso Isernia

Toscana **Umbria**	Firenze	Perugia	Arezzo Grosseto Livorno Lucca Massa-Carrara Pisa Pistoia Prato Siena Perugia Terni
Lazio	Roma		Frosinone Latina Rieti Viterbo
Campania	Napoli	Salerno Deposito reperti di contrabbando Benevento	Avellino Benevento Caserta Salerno
Basilicata **Calabria**	Cosenza		Matera Potenza Catanzaro Crotone Reggio Calabria Vibo-Valentia
Puglia	Bari		Brindisi Foggia Lecce Taranto
Sicilia	Palermo	Messina	Agrigento Caltanissetta Catania Enna Messina Ragusa Siracusa Trapani
Sardegna	Cagliari		Nuoro Oristano Sassari

ALLEGATO N° 2

Sede Commissioni tributarie provinciali

CAP	PROVINCIA	INDIRIZZO	TELEFONO	FAX
92100	AGRIGENTO	V.le Cannatello "Villaggio Mosè"	0922/608123	0922/607725
15100	ALESSANDRIA	Via Savonarola, 1	0131/56221	0131/264548
60100	ANCONA	C.so Mazzini, 55	071/2075291	071/206921
11100	AOSTA	Via Carducci, 6	0165/34928	0165/238004
52100	AREZZO	V.le P. della Francesca, 19	0575/324218	0575/324218
63100	ASCOLI PICENO	Via L. Marini, 1/15	0736/47667	0736/41514
14100	ASTI	V.le Alla Vittoria, 131	0141/530394	0141/323994
83100	AVELLINO	Via G. Palatucci, 20/B	0825/34010	0825/37186
70126	BARI	Via Amendola, 164/D	080/5498211	080/5498273
32100	BELLUNO	Via I. Caffi, 83	0437/25703	0437/25703
82100	BENEVENTO	Via Foschini - Palazzo degli uffici	0824/355611	0824/355630
24124	BERGAMO	Via G. Cesare, 18/B	035/214297	035/220331
13900	BIELLA	Via Arnulfo, 2	015/22255	015/30548
40133	BOLOGNA	Via P. Nanni Costa, 28	051/319511	051/319538
39100	BOLZANO - COMM. 1° GRADO	Via Roma, 100	0471/261282	0471/289488
25122	BRESCIA	Via Marsala, 25	030/41393	030/3770068
72100	BRINDISI	Via N. Sauro, 7	0831/529947	0831/562899
09123	CAGLIARI	V.le Merello, 14	070/201641	070/20164320
93100	CALTANISSETTA	Via Kennedy, 18	0934/22298	0934/575042
86100	CAMPOBASSO	C.so Bucci, 28	0874/412144	0874/411859
81100	CASERTA	Via Arena "Loc. S. Benedetto"	0823/278211	0823/326421
95100	CATANIA	Piazza Bellini, 5	095/730662/0	095/316994
88100	CATANZARO	C.so Mazzini, 64	0961/741719	0961/747921
66100	CHIETI	C.so Marrucino, 17	0871/348769	0871/331166
22100	COMO	Via Rusconi, 27	031/264108	031/264327
87100	COSENZA	C.so Mazzini "Palazzo Uffici"	0984/74245	0984/23741
26100	CREMONA	Via G. Carnevali Piccio, 7	0372/20568	0372/34921
88900	CROTONE	Via Cutro "Palazzo Pugliese"	0962/29466	0962/29466
12100	CUNEO	Via Bongioanni, 32	0171/634492	0171/603157
94100	ENNA	V.le Diaz, 34	0935/26171	0935/502706
44100	FERRARA	C.so Giovecca, 3	0532/240334	0532/240335
50133	FIRENZE	Via Fra Jacopo Passavanti, 2	055/553361	055/575893

71100	FOGGIA	Via Monsignor A. Fares, 19	0881/639945	0881/662622
47100	FORLÌ	Via E. Dandolo, 26	0543/34556	0543/25176
03100	FROSINONE	C.so della Repubblica, 207	0775/856726	0775/211766
16121	GENOVA	Piazza Dante, 7	010/560151	010/584136
34170	GORIZIA	Corso Verdi, 52	0481/530238	0481/545802
58100	GROSSETO	Piazza Socci, 3	0564/28466	0564/28466
18100	IMPERIA	Via Parini, 28	0183/292375	0183/291648
86170	ISERNIA	Via L. Testa, 27	0865/3735	0865/3735
67100	L'AQUILA	V.le XXV Aprile, 21	0862/313892	0862/313866
19126	LA SPEZIA	Via A. Saffi, 1/A	0187/511466	0187/510788
04100	LATINA	C.so Matteotti, 2	0773/694212	0773/662206
73100	LECCE	Via F. Rubichi, 39	0832/249496	0832/240401
23900	LECCO	Via Dante Alighieri, 29	0341/282824	0341/354261
57100	LIVORNO	Piazza Dante, 19/20	0586/421417	0586/401045
26900	LODI	Via Gabba, 5	0371/420734	0371/426359
55100	LUCCA	V.le G. Luporini, 1172	0583/419494	0583/513246
62100	MACERATA	C.so Cavour, 29	0733/263934	0733/231671
46100	MANTOVA	Via Teatro Vecchio, 21	0376/365325	0376/223099
54100	MASSA CARRARA	Piazza Bertagnini, 12	0585/44652	0585/488559
75100	MATERA	Via Cappelluti, 62	0835/331553	0835/331553
98123	MESSINA	Via G. Bruno, 146	090/692885	090/692879
20123	MILANO	Via Via Monti, 51	02/430031	02/48195622
41100	MODENA	C.so Canalgrande, 30	059/239043	059/239043
80143	NAPOLI	Via Nuova Poggioreale Torre, 3	081/7873711	081/7871819
28100	NOVARA	Via Gnifetti, 60	0321/391106	0321/392947
08100	NUORO	Via Veneto, 14	0784/31529	0784/38278
09170	ORISTANO	Via B. D'Arborea "Loc. S. Nicola"	0783/71778	0783/302741
35131	PADOVA	Via Tommaseo, 60	049/8224011	049/8756644
90139	PALERMO	Via E. Amari, 95	091/586862	091/320012
43100	PARMA	Via Garibaldi, 20	0521/236439	0521/238967
27100	PAVIA	C.so Mazzini, 18	0382/25609	0382/25609
06122	PERUGIA	Via Canali, 12	075/5033300	075/5003014
61100	PESARO	Via Montello, 4	0721/35578	0721/35578
65121	PESCARA	Piazza Italia n° 15	085-298103 085- 4222815	085/4228693
29100	PIACENZA	Via Carducci, 11	0523/326757	0523/325324
56100	PISA	Via Trento, 1	050/23405	050/21313

51100	PISTOIA	Via Desideri, 32	0573/30374	0573/34888
33170	PORDENONE	Via Borgo S. Antonio, 17	0434/521186	0434/522128
85100	POTENZA	Via del Gallitello, 47	0971/52030	0971/69277
59100	PRATO	Via Galcianese, 93/C	0574/612211	0574/612213
97100	RAGUSA	Piazza Libertà, 6	0932/621904	0932/682697
48100	RAVENNA	Via Trieste, 74	0544/422566	0544/421137
89100	REGGIO CALABRIA	Via D. Tripepi, 91	0965/891303	0965/22353
42100	REGGIO EMILIA	Via Falcone, 4	0522/926204	0522/518310
02100	RIETI	V.le Cesare Verani, 7	0746/200227	0746/271799
47900	RIMINI	Via Macanno, 37 "Loc. Colonnella"	0541/381746	0541/381746
00184	ROMA	Galleria Regina Margherita, 7	06/488741	06/4821282
45100	ROVIGO	Via Mazzini, 1	0425/25424	0425/25424
84124	SALERNO	Via degli Uffici Finanziari, 7	089/303127	089/7724727
07100	SASSARI	Via Piandanna	079/2111105	079/216859
17100	SAVONA	Piazza A. Saffi, 1	019/820581	019/821598
53100	SIENA	Via delle Regioni, 58	0577/594650	0577/594819
96100	SIRACUSA	Via R. Settimo, 4	0931/462350	0931/22763
23100	SONDRIO	Via Bonfandini, 15	0342/514313	0342/219606
74100	TARANTO	Via Minniti, 25	099/4591432	099/4552282
64100	TERAMO	C.so De Michetti, 1	0861/241713	0861/242301
05100	TERNI	V.le D. Bramante, 39	0744/390281	0744/610042
10146	TORINO	Strada Antica di Collegno, 259	011.71.73.311	011.71.73.333
91100	TRAPANI	Via Ilio, 1	0923/27108	0923/29589
38100	TRENTO - COMM. 1° GRADO	Via Vannetti, 15	0461/981565	0461/984270
31100	TREVISO	Via Commenda, 1	0422/582728	0422/56759
34134	TRIESTE	Via S. Anastasio, 12	040/411146	040/415059
33100	UDINE	Via Gorghi, 18	0432/506727	0432/295098
21100	VARESE	Via Magenta, 2	0332/286042	0332/239966
30122	VENEZIA	Castello 6108 Campo S. Marina	041/5237907	041/5205314
28900	VERBANIA	C.so Europa, 30	0323/501465	0323/502873
13100	VERCELLI	Via Giovane Italia, 12	0161/255191	0161/215079
37122	VERONA	Lungadige Capuleti, 11	045/8008009	045/8008082
89900	VIBO VALENTIA	V.le Kennedy	0963/43374	0963/43374
36100	VICENZA	C.so Palladio, 37	0444/540290	0444/541727
01100	VITERBO	Via M. Romiti, 80	0761/220738	0761/344623

COMMISSIONI TRIBUTARIE REGIONALI

CAP	REGIONE	PROVINCIA	INDIRIZZO	TELEFONO	FAX
67100	ABRUZZO	L'AQUILA	Via XXV Aprile, 21	0862/3483201	0862/3483220
85100	BASILICATA	POTENZA	Via del Gallitello, 47	0971/55816	0971/59046
88100	CALABRIA	CATANZARO	Corso Mazzini, 64	0961/509911	0961/509935
80143	CAMPANIA	NAPOLI	Via Nuova Poggioreale Torre, 5	081/2436111	081/2436317-309
40133	EMILIA ROMAGNA	BOLOGNA	Via Paolo Nanni Costa, 28	051/319411	051/319478
34134	FRIULI VENEZIA GIULIA	TRIESTE	V. S. Anastasio, 12	040/413344	040/422016
00184	LAZIO	ROMA	Galleria Regina Margherita, 7	06/487761	06/4826955
16121	LIGURIA	GENOVA	Piazza Dante, 7	010/565427	010/5530342
20123	LOMBARDIA	MILANO	Via Monti, 51	02/43353721	02/48519322
60100	MARCHE	ANCONA	Corso Mazzini, 55	071/201943	071/206917
86100	MOLISE	CAMPOBASSO	Corso Bucci, 28	0874/94301	0874/415747
10144	PIEMONTE	TORINO	Strada Antica di Collegno 259	011/7173211	011/7173233
70126	PUGLIA	BARI	Via Amendola, 162/I	080/5467411	080/5467430
09131	SARDEGNA	CAGLIARI	Via Giudicessa Benedetta, 30	070/407121	070/491072
90139	SICILIA	PALERMO - Sez. 1-35	Via Mariano Stabile, 160	091/7439711-38	091/328889
50129	TOSCANA	FIRENZE	Via Lorenzo il Magnifico, 68	055/470168	055/475236
39100	TRENTINO ALTO ADIGE	BOLZANO - Comm. 2° Grado	Via Roma, 100	0471/289544	0471/289017

38100	TRENTINO ALTO ADIGE	TRENTO - Comm. 2° Grado	Via Vannetti, 15	0461/986183	0461/234347
06122	UMBRIA	PERUGIA	Via Canali, 12	075/5012721	075/5012700
11100	VAL D'AOSTA	AOSTA	Viale Carducci, 6	0165/34929	0165/238079
30172	VENETO	MESTRE	Via Carducci, 23	041/2388511	041/958138

SEZIONI STACCATE DELLE COMMISSIONI REGIONALI

CAP	REGIONE	PROVINCIA	INDIRIZZO	TELEFONO	FAX
65100	ABRUZZO	PESCARA	Via Firenze, 1	085/2056256 085/4227228	085/4293110
89100	CALABRIA	REGGIO CALABRIA	Via Demetrio Tripepi, 93	0965/312393	0965/312321
84131	CAMPANIA	SALERNO	Via degli Uffici Finanziari, 7	089/7724183	089/301782
43100	EMILIA ROMAGNA	PARMA	Via Garibaldi, 20	0521/508964	0521/207051
47900	EMILIA ROMAGNA	RIMINI	Via Macanno, 37	0541/394499	0541/630098
04100	LAZIO	LATINA	Piazza del Popolo, 4	0773/473473	0773/412075
25100	LOMBARDIA	BRESCIA	Via Cefalonia, 70	030/2451013	030/2451006
71100	PUGLIA	FOGGIA	Via Monsignor Lenotti, 9	0881/331057	0881/330953
73100	PUGLIA	LECCE	Via Rubichi, 39	0832/277781	0832/277679
74100	PUGLIA	TARANTO	Via Acclavio, 135	099/4533504	099/4535061
07100	SARDEGNA	SASSARI	Loc. Piandanna	079/214303	079/210664
93100	SICILIA	CALTANISSETTA	Viale Kennedy, 16	0934/542869	0934/542649
95100	SICILIA	CATANIA	Piazza Bellini, 5	095/2500481	095/2501833
98100	SICILIA	MESSINA	Via Monsignor D'Arrigo, 5	090/5730940	090/5730512
96100	SICILIA	SIRACUSA	Via Ruggero Settimo, 4	0931/468901	0931/445675
57100	TOSCANA	LIVORNO	Piazza Dante, 19/20	0586/426576	0586/404014
37121	VENETO	VERONA	Lungadige Capuleti, 11	045/8012223	045/592742

INDICE

Premessa Pag. 2

DECRETO LEGISLATIVO 31 DICEMBRE 1992, N. 546

TITOLO I - Disposizioni generali *3*

CAPO I - Del giudice tributario e suoi ausiliari *3*

CAPO II - Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza in giudizio *12*

TITOLO II - Il processo *20*

CAPO I - Il procedimento dinanzi alla commissione tributaria provinciale *20*

SEZIONE I - Introduzione del giudizio *20*

SEZIONE II - L'esame preliminare del ricorso *28*

SEZIONE III - La trattazione della controversia *29*

SEZIONE IV - La decisione della controversia *32*

SEZIONE V - Sospensione, interruzione ed estinzione del processo *34*

CAPO II - I procedimenti cautelare e conciliativo *39*

CAPO III - Le impugnazioni *43*

SEZIONE I - Le impugnazioni in generale *43*

SEZIONE II - Il giudizio di appello davanti alla commissione tributaria regionale *45*

SEZIONE III - Il ricorso per cassazione *51*

SEZIONE IV - La revocazione *53*

CAPO IV - L'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie *55*

TITOLO III - Disposizioni finali e transitorie *59*

Riferimenti normativi *60*

ALLEGATO N. 1 – Uffici regionali AAMS *61*

ALLEGATO N. 2 – Sede Commissioni tributarie *63*