

CORSO n. 18

di **Maurizio Villani e Daniela Lorenzo**
Avvocati tributaristi
in Lecce

Il contenzioso tributario aspetti generali

Il corso si propone di illustrare gli elementi principali del contenzioso tributario e precisamente il ricorso alla Commissione tributaria provinciale che rappresenta la prima "fase" del processo.

Il contenzioso tributario ha per oggetto la controversia tra Amministrazione e contribuente.

Si ha controversia tributaria nel momento in cui l'Amministrazione finanziaria rivolge una pretesa tributaria (es. avviso di accertamento) contro un soggetto obbligato a soggiacere a tale pretesa.

Prima di affrontare le regole applicative alla base del ricorso in Commissione provinciale è bene, però, introdurre in via generale in cosa consiste il contenzioso tributario e quali sono i suoi vari gradi nel processo che saranno oggetto di altri corsi in questa Rivista.

IL PROCESSO

Il processo è una sequenza di atti, in vista di una decisione finale, caratterizzata dal contraddittorio tra le parti.

Il contenzioso tributario, già regolato dal D.P.R. n. 636/1972, è stato oggetto di riforma culminata con l'emanazione dei decreti legislativi nn. 545 e 546 del 31 dicembre 1992, entrati in vigore il 1° aprile 1996, recanti disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della Legge n. 413 del 30 dicembre 1991 secondo criteri coerenti con i principi stabiliti negli artt. 108 e 113 della Carta fondamentale.

Per tutte le liti tributarie esistono due gradi di giudizio (cfr. Tabella 1):

- dinanzi alla Commissione tributaria provinciale competente per territorio sulla base della circoscrizione nella quale ha sede la parte resistente;
- dinanzi alla Commissione tributaria regionale si può proporre impugnazione per le decisioni emesse dalle Commissioni tributarie provinciali che hanno sede nella propria circoscrizione.

Dinanzi alla Commissione tributaria centrale (abolita dalla riforma del 1996) continuano ad essere decisi i giudizi proposti alla data del 1° aprile 1996, fino ad esaurimento delle liti pendenti.

OGGETTO DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

Oggetto della giurisdizione tributaria sono i tributi elencati all'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992 (vedi Tabella 2):

- l'IRPEF, l'IRPEG (ora IRES) e l'IRAP, definite come imposte sui redditi;
- altre imposte di minore importanza dette "imposte sostitutive";

- le principali imposte indirette quali IVA, imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni (soppressa dalla L. n. 383/2001), le imposte ipotecarie e catastali ed altre.

Alle Commissioni è attribuita, altresì, la competenza a giudicare su varie controversie di natura catastale come quelle concernenti, ad esempio, l'intestazione, la delimitazione, l'estensione, il classamento dei terreni e l'attribuzione della rendita.

Invero l'apparato normativo del processo tributario contiene un'ampia costruzione tecnica basata su disposizioni di rinvio. A tal proposito si fa riferimento all'art. 1, secondo comma, D. Lgs. n. 546/92, il quale dispone che 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».

Si tratta di un rinvio ampio, assoggettato alla doppia condizione della mancata regolamentazione e della compatibilità. In tal modo il legislatore sembra avere considerazione della esigenza di completezza e coerenza che devono caratterizzare una disciplina legislativa.

IL RICORSO ALLA COMMISSIONE PROVINCIALE

Le parti del processo tributario

Con l'art. 10 D. Lgs. n. 546/92, il legislatore ha inteso individuare i soggetti aventi la capacità di essere parte nel processo tributario. Essi sono il **ricorrente** e il **resistente**.

Il difetto di legittimazione è **rilevabile** in ogni stato e grado del giudizio (c.d. *legitimatio ad causam*).

La norma considera il ricorrente, che costituisce la **parte attiva** del processo, in quanto titolare dell'azione o legittimato alla impugnazione.

La figura del ricorrente coincide, il più delle volte, con quella del contribuente, ossia con quel soggetto debitore del tributo, sia che egli agisca contro un atto dell'Ufficio sia che agisca per il rimborso di somme pagate senza che sia intervenuto un atto.

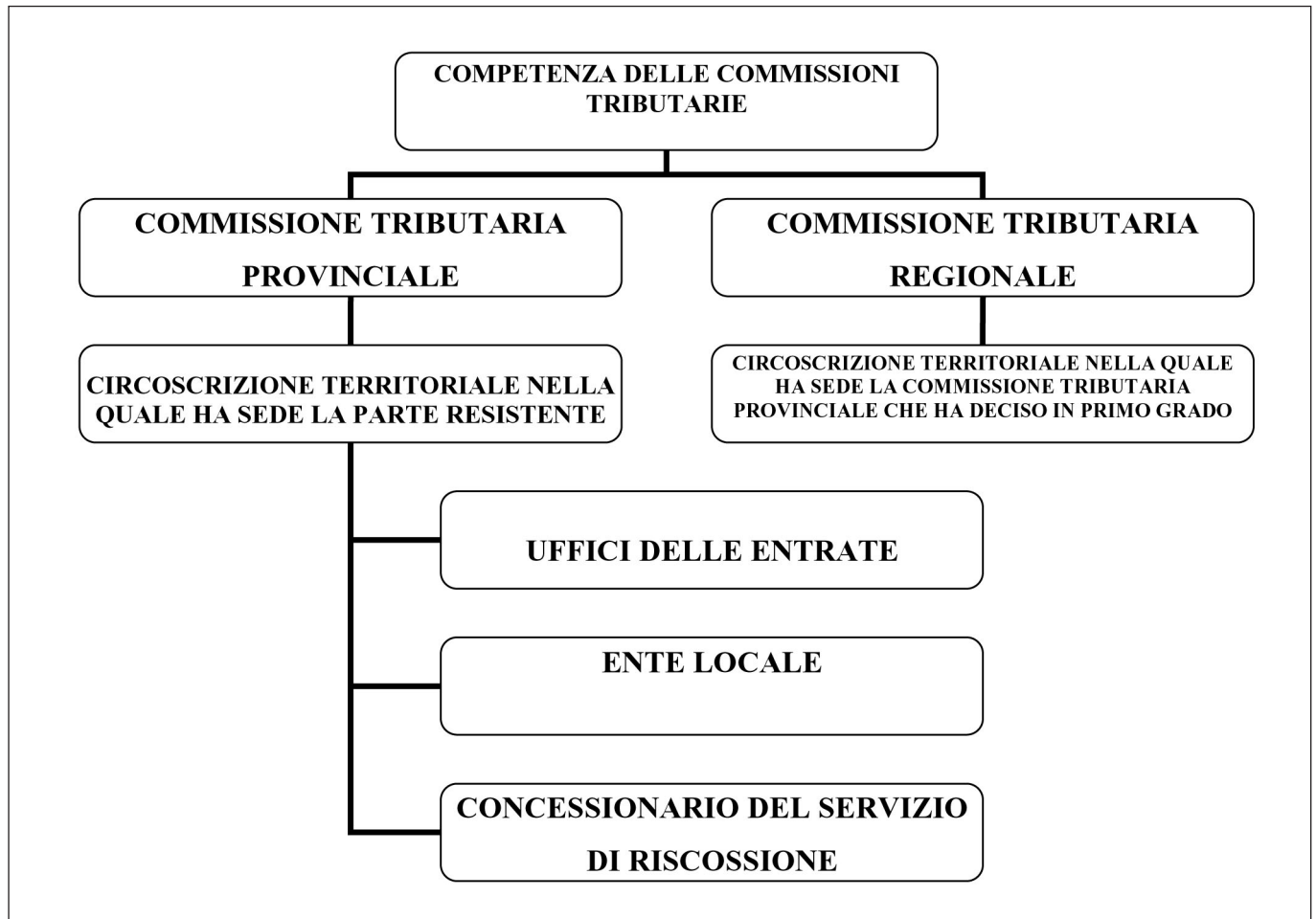
In ordine al **oggetto passivo** del processo tributario, si tratta di quei soggetti ed uffici che possono assumere il ruolo di parte convenuta davanti alle Commissioni per aver emesso l'atto impugnato o non aver emesso l'atto richiesto. Essi possono essere:

- un Ufficio del Ministero delle Finanze;
- un ente locale;
- il concessionario del servizio di riscossione.

A questi si aggiungono le **Agenzie fiscali**, enti pubblici dotati di personalità giuridica, competenti a riscuotere le entrate erariali, istituite con D. Lgs. n. 300 del 30 luglio 1999.



Tabella 1



26

N.B.: il concessionario non è parte necessaria di tutti i procedimenti contenziosi aventi per oggetto l'avviso di mora o la cartella di pagamento. In altri termini, il concessionario è parte in senso sostanziale del nuovo processo e per tanto la domanda deve essere, a pena d'irrimediabilità del ricorso, necessariamente proposta nei suoi confronti, se il ricorrente deduca errori imputabili al concessionario e non contesti il merito della controversia avente per oggetto la cartella o l'avviso (es. difetto di notificazione dell'avviso di mora, errata compilazione o intestazione della cartella).

IMPORTANTE

Occorre prestare attenzione alla corretta intestazione del ricorso. Il ricorso proposto a verso un soggetto estraneo alla lite può determinare la condanna alle spese processuali e l'irrimediabilità del ricorso.

Gli atti impugnabili (art. 19 D. Lgs. n. 546/92)

Gli atti contro i quali è possibile ricorrere sono:

- l'avviso di accertamento;
- l'avviso di liquidazione;

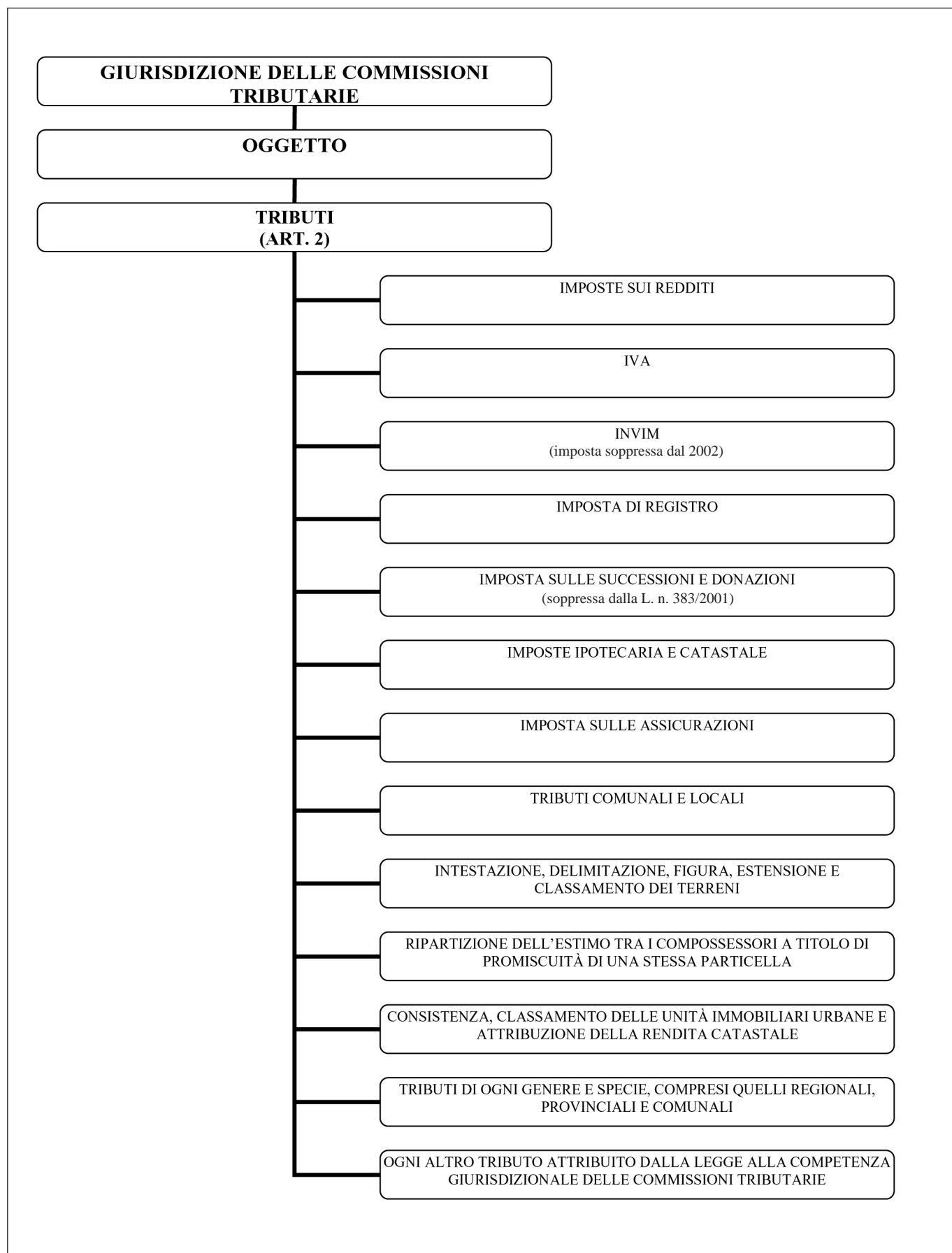
- il provvedimento che irroga le sanzioni;
- il ruolo e la cartella di pagamento;
- l'avviso di mora;
- gli atti relativi ad alcune operazioni catastali;

Giurisprudenza. Per l'imposta di registro su trasferimenti di immobili sprovvisti di rendita catastale, occorre considerare che gli atti di attribuzione della stessa rendita assumono natura costitutiva e non meramente dichiarativa. In questo senso, la rendita non retroagisce rispetto all'anno in cui viene attribuita (Cass., sez. n. 12156 del 9 giugno 2005).

- il rifiuto, espresso o tacito, alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori non dovuti;
- i provvedimenti che negano la spettanza di agevolazioni nonché i provvedimenti di rigetto delle domande di definizione agevolata dei rapporti tributari;
- ogni altro atto espressamente indicato dalla legge come autonomamente impugnabile.

Tuttavia, per effetto dell'estensione della giurisdizione della Commissione tributaria, disposta dall'art. 12, comma 2, della Legge 28 dicembre 2001, n. 448, «a tutti i tributi di ogni genere e specie», la sopra esposta elencazione assume un

Tabella 2



Legislazione

- Regio Decreto 30 ottobre 1933, n. 1611;
- D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- Legge 8 luglio 1980, n. 319;
- D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131;
- Legge 26 novembre 1990, n. 353;
- Legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 545 e n. 546;
- D. Lgs. 30 luglio 1999, n. 300;
- D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74;
- Legge del 28 dicembre 2001, n. 448.

Prassi

- Circolare 23 aprile 1996, n. 98/E;
- Circolare 4 febbraio 2003, n. 5/E.

I DOCUMENTI INTEGRALI
SI POSSONO CONSULTARE
ON-LINE ALL' INDIRIZZO:

www.ipsoc.it/corsidipratica

RIFERIMENTI NORMATIVI

Nelle pagine seguenti della Rivista, nella sezione **REGOLE APPLICATIVE**, saranno esaminate le modalità di presentazione del ricorso (termini, costituzione in giudizio, assistenza tecnica, etc.) (pag. 29); nei **CASI DI STUDIO** saranno illustrati alcuni casi particolari (pag. 37) nonché il giudizio di ottemperanza (pag. 38). Conclude il corso la check list **COME SI ARTICOLERÀ IL CORSO** di autoapprendimento (pag. 40) con le risposte corrette e la **BUSSOLA FISCALE** (pag. 41) rassegna di documentazione e bibliografia sull'argomento.

- il **nome, cognome** (o la ragione sociale o la denominazione) del ricorrente (e, quando c'è, del suo legale rappresentante);
- la **residenza** (o la sede legale o il domicilio eletto);
- il **codice fiscale**;
- l'**Ufficio** o l'ente locale o il concessionario della riscossione nei cui confronti è proposto;
- gli **estremi** dell'atto impugnato;
- l'**oggetto** della domanda (c.d. *petitum*);
- i **motivi** di fatto e di diritto atti a provare la sua fondatezza;
- la **sottoscrizione del ricorrente**;
- la sottoscrizione del **difensore**, quando è presente, con l'indicazione dell'incarico conferito.

N.B.: La mancata indicazione di uno o più elementi sopra indicati determina l'inammissibilità del ricorso.

Tuttavia, non può essere dichiarato inammissibile il ricorso che manca dell'indicazione del solo codice fiscale.



rilievo tutt'altro che tassativo. Ne consegue che sono suscettibili di gravame dinanzi alle Commissioni tributarie (organi di giurisdizione speciale) tutti i provvedimenti che possano essere assimilati per funzione o per natura a quelli indicati dall'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92.

Gli elementi essenziali del ricorso

Il ricorso deve essere redatto in carta da bollo (14,62 dal 1° giugno 2005) e contenere:

- la **Commissione Tributaria** a cui ci si rivolge;

di **Maurizio Villani** e
Daniela Lorenzo
Avvocati tributaristi
in Lecce

Il ricorso alla commissione provinciale

In questa sede saranno illustrati i principali passaggi necessari per la proposizione del ricorso in Commissione tributaria provinciale e precisamente le modalità di presentazione, il soggetto destinatario, i termini per la proposizione, la costituzione in giudizio del ricorrente e del resistente, la trattazione del ricorso e la sentenza.

COME PRESENTARE IL RICORSO E A CHI

Il contribuente deve:

- **intestare il ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale** (in bollo) nella cui circoscrizione territoriale ha sede l'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate competente in luogo del proprio domicilio fiscale;
- **notificare, ex art. 20 D. Lgs. n. 546/92**, il ricorso all'Ufficio locale competente facendolo pervenire, 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.. Nel caso *de quo*, la notifica del ricorso si **perfeziona per il notificante con la consegna dell'atto all'Ufficiale giudiziario**;
 - 3) **consegnandolo all'impiegato addetto all'Ufficio**, facendosi rilasciare la relativa ricevuta.

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).

L'intempestività del ricorso, poiché afferente ad un presupposto processuale, è **sempre rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio**; l'Ufficio, tuttavia, dovrà anteporre tale verifica a qualunque attività processuale al fine di pervenire ad un'immediata declaratoria di inammissibilità del gravame.

TERMINI PER LA PROPOSIZIONE DEL RICORSO

L'art. 21 del decreto legislativo sopra citato sancisce che «il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato». In altri termini, la norma in commento commina la "sanzione" della inammissibilità del ricorso ove questo venga proposto oltre il termine di 60 giorni e, dal punto di vista sostanziale, produce la definitività dell'atto impugnato.

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO

Costituzione del ricorrente

Nei 30 giorni successivi alla proposizione del ricorso il ricorrente, ex art. 22 D. Lgs. n. 546/92, deve **"costituersi in giudizio"**.

La costituzione in giudizio si effettua depositando presso la segreteria della Commissione il fascicolo di parte contenente:

- una copia del ricorso insieme alla copia della ricevuta di consegna o spedizione, se la presentazione è avvenuta per consegna diretta o a mezzo posta; o l'originale del ricorso notificato a mezzo ufficiale giudiziario;
- l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato e dei documenti eventualmente prodotti, elencati nel ricorso;
- la procura *ad litem*, ove conferita, al difensore.

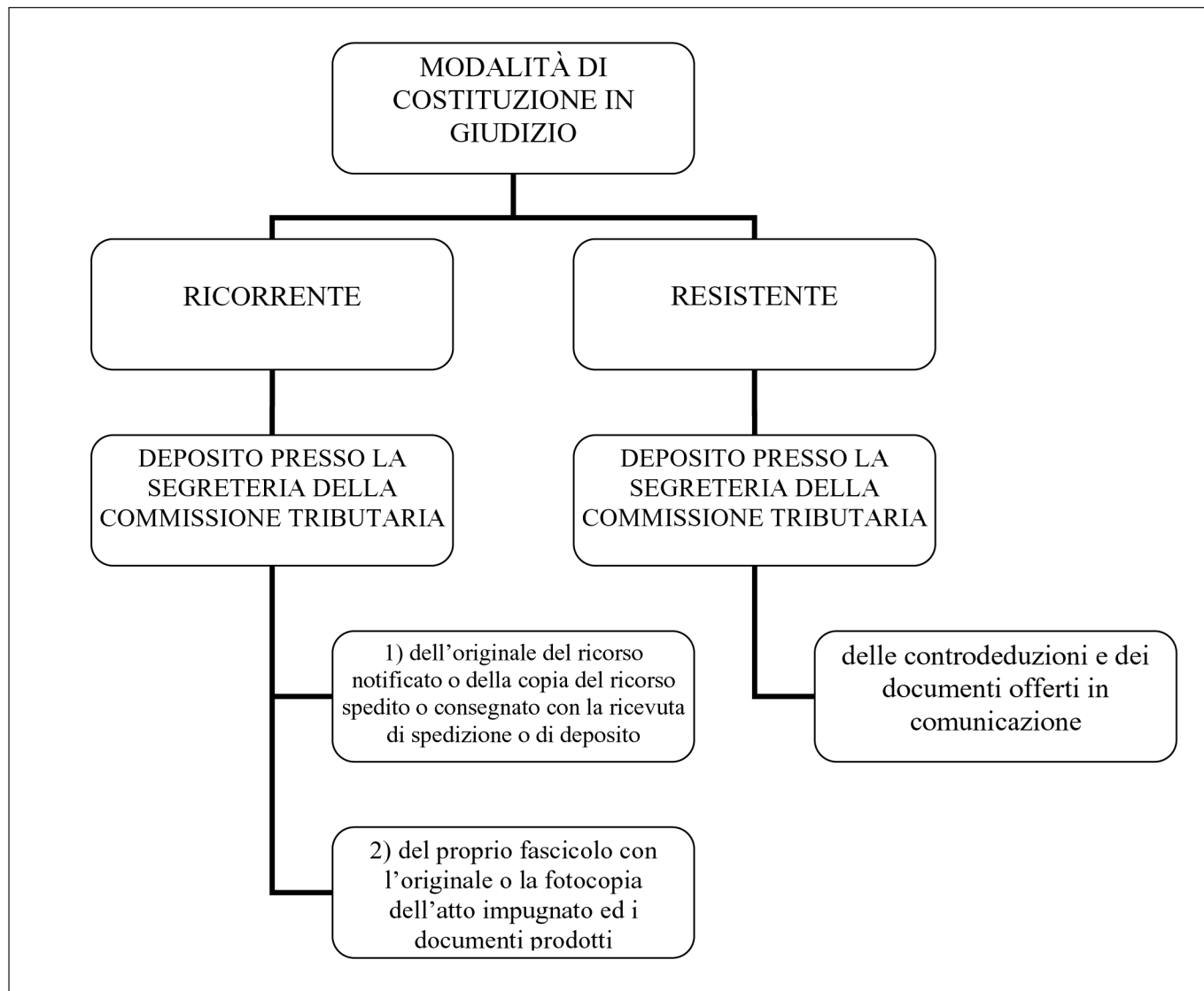
Al proposito merita sottolineare come la necessità che l'atto di conferimento dell'incarico sia allegato al fascicolo di parte e legittimazione dal disposto dell'art. 165 c.p.c., il quale espressamente dispone che la costituzione deve avvenire mediante deposito, non solo dell'atto di citazione, ma anche della procura in originale.

E' con questo adempimento che viene ad instaurarsi il rapporto con l'organo giudicante. Solo così il ricorrente diviene ufficialmente ed attivamente parte nel processo (vedi Tabella 1). La **costituzione del ricorrente** deve avvenire **a mezzo del difensore abilitato**, salvo nelle limitate ipotesi previste dal legislatore tributario in cui si permette alla parte di stare in giudizio personalmente.

Giurisprudenza. Con la sentenza n. 520 del 2002 la Corte Costituzionale ha ampliato le modalità di deposito nel caso di costituzione in giudizio. Il deposito oltre che a mano, può essere effettuato anche tramite servizio postale.

N.B.: Si tratta di un adempimento di fondamentale importanza in quanto la sua omissione o anche, la semplice tardività comporta l'inammissibilità del ricorso.

Tabella 1 - Costituzione in giudizio



30

Per le controversie aventi ad oggetto tributi di valore superiore a 2.582,28 è indispensabile l'assistenza di un difensore abilitato.

N.B. Per valore s'intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni. Se si tratta solo di sanzioni, il valore è dato dalla somma di queste. Tutte le controversie tributarie possono essere conciliate purchè si trovino nella fase processuale del giudizio di primo grado, cioè pendenti innanzi alle Commissioni tributarie provinciali.

Costituzione in giudizio per te resistente
La costituzione in giudizio della parte resistente deve essere effettuata entro il termine di **60 giorni** da quello in cui il ricorso gli è stato notificato, consegnato o spedito, la quale deve **presentare** le proprie **controdeduzioni**. Anche per tale termine vale, come per gli altri termini processuali, la sospensione per il periodo feriale.

Questo è il modo in cui il ricorrente viene messo in condizioni di conoscere la strategia difensiva adottata dalla controparte.

Nelle controdeduzioni, di solito, la parte resistente espone le sue difese e prende posizione sui motivi di ricorso e, nello stesso tempo, indica le prove di cui intende avvalersi e propone eventuali eccezioni processuali e di merito.

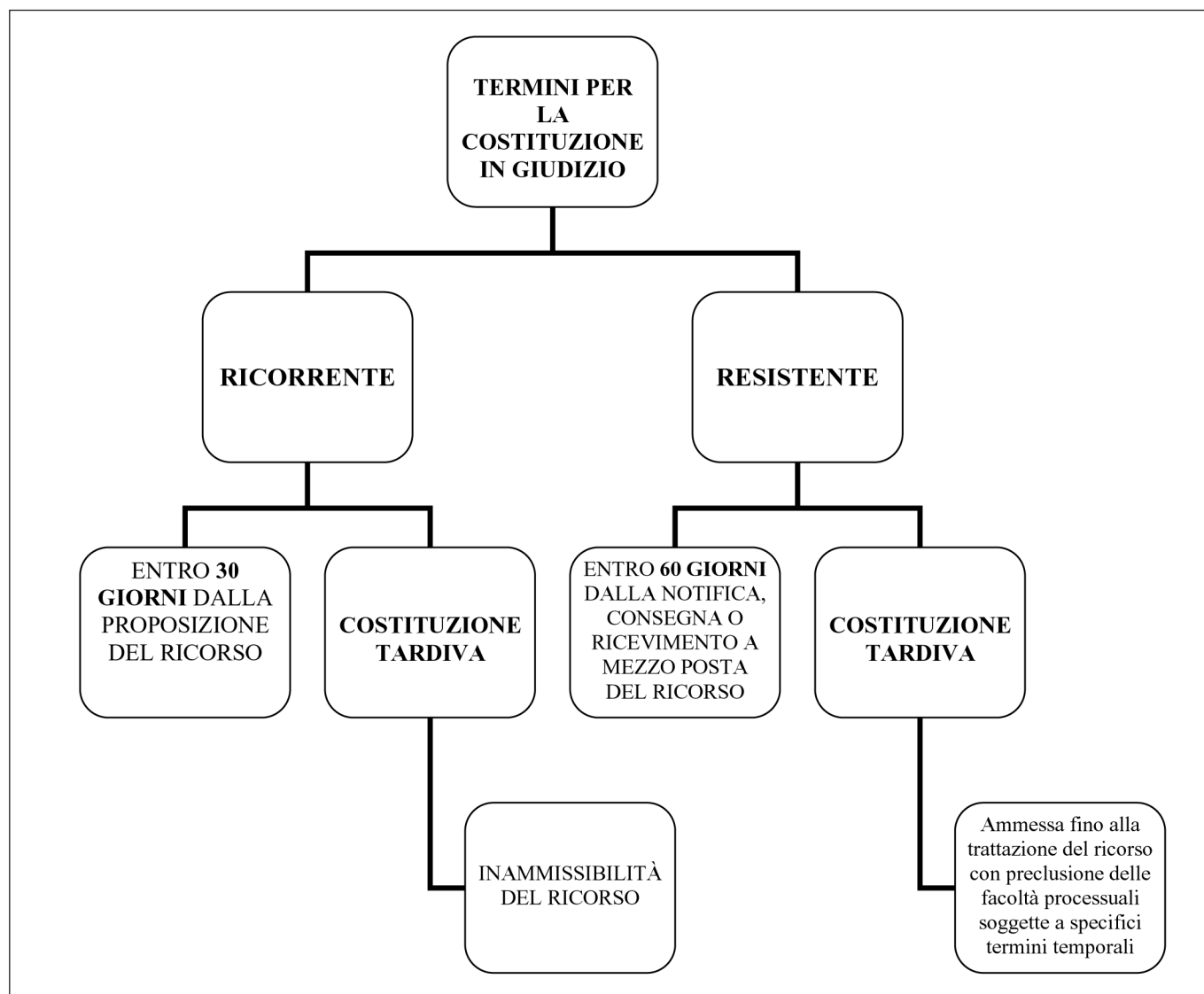
Le controdeduzioni devono essere depositate in numero di copie pari alle parti in giudizio (cfr. Tabella 2).

Costituzione tardiva

La mancata costituzione entro il citato termine di 60 giorni dalla notifica del ricorso, non preclude, tuttavia, la possibilità di una **costituzione tardiva** della parte resistente che, comunque può essere effettuata entro i seguenti termini:

- 1) nel caso della trattazione in camera di consiglio, entro il termine previsto per il deposito delle repliche (fino a 5 giorni liberi prima della data della camera di consiglio);

Tabella 2 - Termini



31

2) nel caso di discussione in pubblica udienza, fino all'inizio della discussione.

N.B.: L'inerzia della parte resistente non produce, come nel giudizio civile ordinario, la sua contumacia.
Il Ministero delle Finanze con la circolare n. 98/E, del 23 aprile 1996 ha evidenziato la necessità delle tempestiva costituzione in giudizio, rappresentando essa «sicura garanzia di pienezza di difesa, oltre che di speditezza del processo».

ASSISTENZA TECNICA

A norma dell'art. 12 sono abilitati a prestare assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni Tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali:

- gli avvocati;
- i dottori commercialisti;
- i ragionieri e periti commerciali.

Sono, altresì, abilitati:

N.B.: Ai non abbienti è assicurata l'assistenza gratuita alla Commissione per il gratuito patrocinio, istituita presso ogni Commissione tributaria, è affidata la verifica del possesso delle condizioni richieste.

Giurisprudenza. Il giudice deve ordinare alla parte privata di farsi assistere. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono pronunciate su un contrasto interpretativo formatosi all'interno della Sezione Tributaria, stabilendo che nelle controversie davanti alle Commissioni Tributarie per somme superiori a 2.582,28, la Commissione è tenuta a disporre che il contribuente che ne sia privo si munisca dell'assistenza tecnica di un difensore.

L'inammissibilità del ricorso deve essere dichiarata soltanto quando il contribuente non si sia munito dell'assistenza del difensore nonostante l'ordine impartito dal giudice (Cass., sez. trib., SS.UU., 2 dicembre 2004, n. 22601 ed anche Cass., sez. trib., 8 febbraio 2005, n. 2493).

- i consulenti del lavoro, per le materie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto d'imposta ad esse relativi;
- gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici e i periti agrari, per le materie concernenti estensione, classamento dei terreni e ripartizione dell'estimo fra i possessori di una stessa particella, consistenza, classamento delle singole unità immobiliari urbane e attribuzione della rendita catastale;
- i periti e gli esperti in tributi in possesso di determinati requisiti;
- i funzionari dell'amministrazione finanziaria e gli ufficiali della guardia di finanza a riposo dopo venti anni di servizio;
- i funzionari abilitati delle associazioni di categoria;
- i dipendenti delle imprese per le controversie che le riguardano.

IMPORTANTE

Il processo tributario è un processo prevalentemente documentale. In altri termini non è ammessa la possibilità di avvalersi degli altri mezzi di prova ordinarimente riconosciuti, come ad esempio il giuramento o la prova testimoniale.

32

Per essere utilizzati nel processo, i documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati (ad es., nel ricorso). In alternativa, possono essere prodotti anche separatamente con un'apposita nota, chiamata "Nota di deposito documenti", da firmare e depositare in segreteria.

LA SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO
(ART. 47 D. LGS. N. 546/92)

Se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, il ricorrente può chiedere alla Commissione provinciale la sospensione della sua esecuzione (vedi tabella 4). La richiesta motivata può essere inserita nel ricorso o proposta con atto separato.

Quando la sospensione è richiesta in materia di sanzioni tributarie non penali:

- il giudice deve necessariamente concederla se il contribuente produce un'idonea garanzia, anche a mezzo fidejussione bancaria o assicurativa;
- può essere proposta istanza anche dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale.

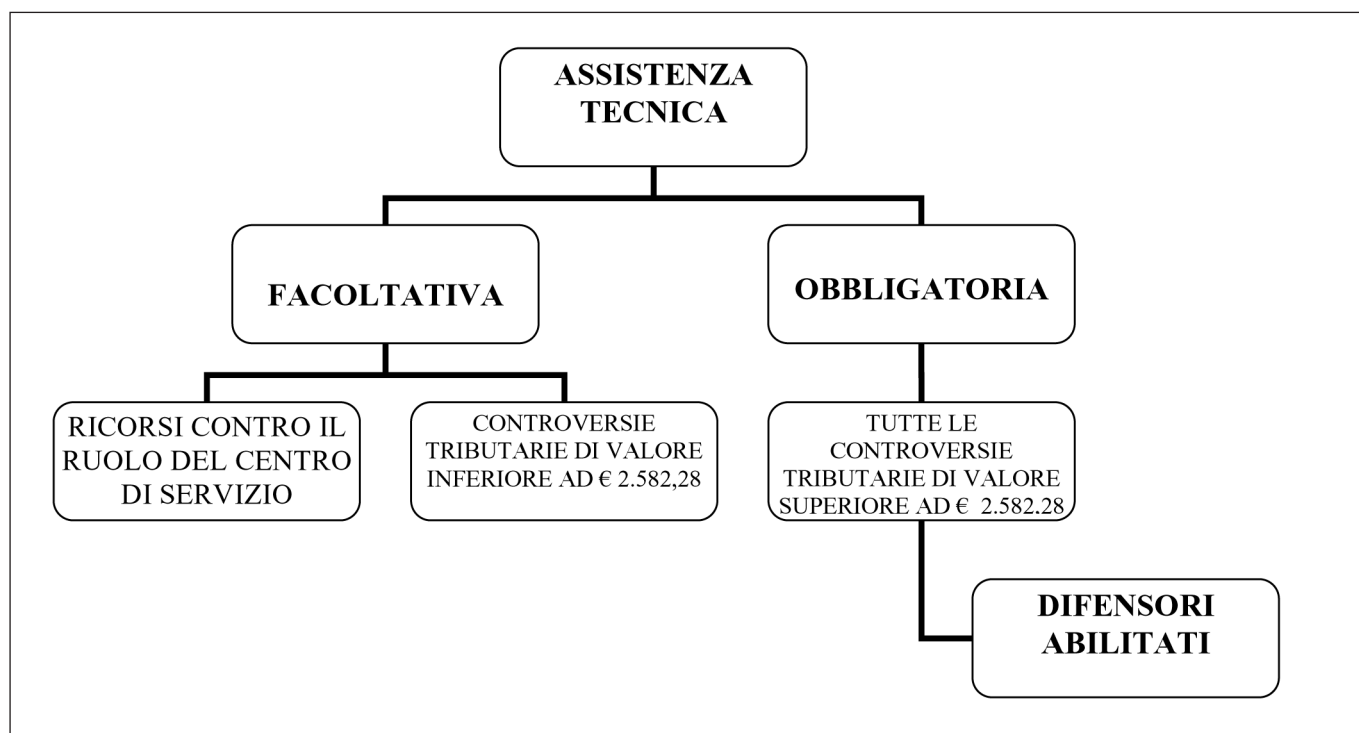
Le condizioni dell'azione cautelare sono:

- a) il *fumus boni iuris*;
- b) il *periculum in mora*.

Ai fini della concessione della sospensione dell'atto impugnato prevista dall'art. 47, deve ritenersi che sussista il requisito del *fumus boni iuris* quando le argomentazioni sviluppate nel ricorso appaiono giuridicamente rilevanti, e deve ritenersi che sussista il *periculum in mora*, consistente nella fondata possibilità che dall'esecuzione dell'atto impugnato possa derivare al ricorrente un danno **danno grave ed irreparabile**, quando la situazione finanziaria del ricorrente (contribuente) ha consistenti e documentate esposizioni bancarie. Deve ritenersi che il *periculum in mora* sia insito nell'elevatezza dell'importo in contestazione e nella lunghezza dei tempi per l'eventuale rimborso. I sopra descritti requisiti **devono sussistere congiuntamente**.

Il legislatore nel processo tributario ha ritenuto che condi-

Tabella 3 - Assistenza tecnica



zione per la sospensione dell'esecuzione dell'atto sia l'esistenza di un danno grave ed irreparabile; non ha ritenuto, come nel processo civile, che dovesse sussistere anche la caratteristica dell'imminenza del danno.

N.B.: La sospensione non opera nel caso di controversie riguardanti la legittimità di un avviso di irrogazione di sanzioni, in quanto, nel caso de quo, non può configurarsi l'evenienza di un danno "grave ed irreparabile", perchè la vigente normativa tributaria prevede l'iscrizione a ruolo delle sanzioni soltanto dopo una sentenza non più impugnabile o impugnabile solo con ricorso per Cassazione. Il tutto ai sensi dell'art. 68 del D. Lgs. n. 546/92.

La sospensione è pronunciata mediante **ordinanza motivata e non impugnabile**.

Quanto all'**efficacia temporale dell'ordinanza cautelare**, essa:

- viene meno con l'emissione della decisione della Commissione tributaria provinciale;
- in caso di mutamento delle circostanze, può essere revocata o modificata dalla Commissione, su istanza motivata di parte, prima della sentenza conclusiva del primo grado di merito.

LA TRATTAZIONE DEL RICORSO

Nell'ambito del giudizio tributario l'avviso di trattazione è disciplinato dall'**art. 31** del D. Lgs. n. 546/92, il quale prevede che la segreteria della Commissione dia comunicazione alle sole parti ritualmente costituite almeno **trenta giorni liberi** prima della data stabilita. L'avviso di trattazione deve contenere, a pena di nullità, la data (anno, mese, giorno,

ora), la trattazione (udienza pubblica o camera di consiglio) per la produzione eventuale in tempo utile di documenti e memorie. La controversia è trattata di norma in "camera di consiglio" (senza la presenza delle parti); se una delle parti vuole che il ricorso sia discusso in pubblica udienza deve farne richiesta alla Commissione, così come previsto dall'**art. 33**, co. 1, del D. Lgs. n. 546/92. Tale richiesta può essere avanzata dalla parte soltanto con un'apposita istanza (presentata su un atto separato o in allegato all'atto introduttivo del giudizio) da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite, almeno dieci giorni prima della data fissata per la trattazione.

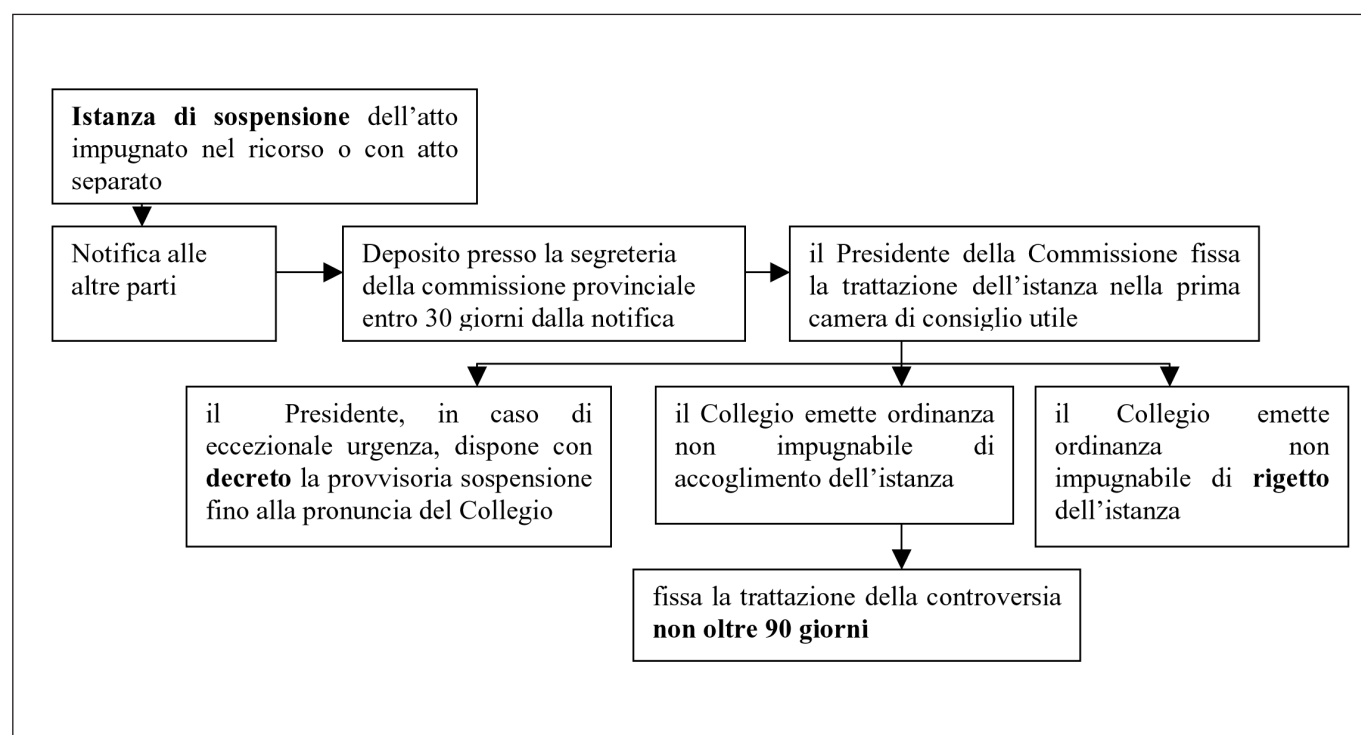
N.B.: Nei trenta giorni liberi non si computano il giorno iniziale della ricevuta comunicazione (dies a quo) né quello finale (dies ad quem), considerato che tra la ricezione della comunicazione e l'udienza di trattazione devono intercorrere trenta giorni interi.

La discussione in pubblica udienza garantisce l'esigenza di tutela della parte in ordine a circostanze sopravvenute nel corso del procedimento o in ordine a difesa verso eventuali eccezioni della controparte, mentre la camera di consiglio risponde ad un più rapido funzionamento del processo.

Differenze procedurali tra il processo tributario e il processo civile

Nel **processo civile** l'udienza di prima comparizione viene fissata dall'attore e il procedimento civile si esplicita in una serie di udienze, in cui le parti convenute possono costituirsi anche alla prima udienza di comparizione (artt. 171 e

Tabella 4 - Sospensione dell'atto



180 c.p.c.). Nel corso del giudizio le parti costituite possono, altresì, depositare note autorizzate e istruttorie (artt. 183 e 184 c.p.c.).

Nel **processo tributario** non esiste un'udienza di prima comparizione ma una sola udienza la cui data viene fissata dal Presidente della Commissione Tributaria sia in primo grado che in fase di appello ed è nella stessa udienza che la controversia viene trattata e decisa.

La presentazione di memorie illustrative e di replica può essere depositata dalle parti costituite fino a **dieci giorni liberi** prima della data di trattazione in pubblica udienza; nel caso di trattazione in camera di consiglio il termine si riduce a **cinque giorni liberi** prima dell'udienza di trattazione.

Il processo tributario è **privato della c.d. fase istruttoria**.

I motivi

Uno degli **elementi essenziali del ricorso**, a pena di inammissibilità, è costituito dai **"motivi"**, cioè la dettagliata esposizione delle proprie ragioni.

I **motivi non possono essere integrati in atti successivi**, a meno che l'integrazione sia resa necessaria dal successivo deposito di documenti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione.

Se è stata già fissata l'udienza di trattazione l'interessato deve dichiarare a pena di inammissibilità, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti.

Dopo questo adempimento, la trattazione o l'udienza devono essere rinviate ad altra data per consentire il deposito della memoria.

L'integrazione dei motivi si effettua mediante un atto che deve avere, per quanto applicabili, i requisiti prescritti per il ricorso.

N.B.: In materia tributaria, la decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dall'esercizio di un potere nei confronti del contribuente, in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo del contribuente stesso, in materia di diritti da questo disponibili, non può mai essere elevata d'ufficio dal giudice, ma deve essere sempre dedotta dal contribuente in sede giudiziale. Invece, la decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti dell'A.F., in quanto stabilita in favore di quest'ultima ed attinente a situazioni da questa non disponibili, perché disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile e modificabile dalle parti, può essere sempre elevata anche d'ufficio, persino per la prima volta in appello (Cass., sent. n. 11521 del 21 giugno 2004).

È invece possibile depositare, anche successivamente al ricorso, **documenti e memorie illustrative**, cioè atti che non ampliano l'ambito della controversia, ma si limitano ad illustrare in maniera più approfondita i motivi già esposti nel ricorso.

Nel caso di trattazione **in camera di consiglio** è possibile anche la presentazione di **"brevi repliche"**, con le quali si propongono ulteriori contestazioni alle argomentazioni esposte nelle memorie.

DEPOSITO DI DOCUMENTI E DI MEMORIE

Il deposito delle memorie, dei documenti e delle repliche va effettuato entro precisi **termini**: fino a **20 giorni liberi** prima della data di trattazione, per i **documenti**; fino a **10 giorni liberi** prima della data di trattazione, per le **memorie**; fino a **5 giorni liberi** prima della data di trattazione in camera di consiglio per le **brevi repliche**.

Si tratta certamente di termini perentori. Infatti, la legge di riforma ha stabilito il principio di speditezza e celerità del processo tributario.

Giurisprudenza

La Suprema Corte (sent. n. 138 del 9 gennaio 2004 e n. 1771 del 30 gennaio 2004) ha ribadito che, mentre il termine per la costituzione in giudizio del resistente, previsto dall'art. 23 non è perentorio, invece i termini previsti dall'art. 32 sono perentori ed inderogabili. Tale principio è stato ribadito in una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, n. 85/1/05, pronunciata il 13 maggio 2005 e depositata il 9 maggio 2005.

La spiegazione è molto semplice, perché solo il rispetto di questi ultimi termini, consentendo all'altra parte di contestare e/o replicare, realizza compiutamente il diritto al contraddittorio che rappresenta l'aspetto fondamentale del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Costituzione.

Il principio del contraddittorio si sostanzia nella garanzia, riconosciuta alle parti, di esporre le proprie ragioni al giudice, così da poter influire sulla formazione del suo convincimento e, pertanto, sul provvedimento decisorio di cui subiranno gli effetti.

IMPORTANTE

È sempre necessario formulare, nel corso del giudizio, richiesta di condanna della controparte alle spese di lite. L'art. 15 del D. Lgs. n. 546/92 prevede che la parte soccombente sia condannata a rimborsare le spese di giudizio che sono liquidate con la sentenza. Tuttavia, la Commissione tributaria può dichiarare compensate, in tutto o in parte, le spese processuali quando ritiene che sussistano giusti motivi.

La norma prevede, altresì, che i compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica devono essere liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ufficio del Ministero dell'Economia, nei casi in cui è assistito dai funzionari della stessa amministrazione, o a favore dell'ente locale, se assistito dai propri dipendenti, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del 20% degli onorari del avvocato.

Sul punto la Corte di Cassazione, con la recentissima sentenza n. 13542 del 23 giugno 2005, ha affermato che questa valutazione è rimessa al giudice ed è insindacabile in sede di legittimità solo se "vengono motivi palesemente e microscopicamente illogici ed erronei, tali da inficiare, per la loro insistenza ed erroneità, lo stesso processo formativo della volontà decisionale".

DISCUSSIONE IN PUBBLICA UDIENZA

(ART. 34 D. LGS. N. 546/92)

All'udienza di discussione, verificata la regolarità del contraddittorio e la ritualità e tempestività dell'istanza ex art. 33, primo comma, il relatore espone i fatti e le questioni della controversia ed il Presidente ammette le parti presenti alla discussione. L'eventuale omissione della relazione non comporta nullità della decisione.

Alla pubblica udienza assiste il segretario il quale redige **processo verbale**.

Il **terzo comma dell'art. 34** prevede che la Commissione possa disporre il **differimento della discussione ad 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.

Una volta che l'istanza di differimento sia stata formulata, anche nella fase delle richieste preliminari e quindi prima della relazione, la Commissione valuterà la ricorrenza dei presupposti e deciderà di conseguenza, in relazione ai documenti prodotti ed alla complessità delle questioni sollevate.

Il procedimento si caratterizza per la previsione di un'unica udienza tendenzialmente destinata ad esaurire l'intera trattazione. La disposizione in commento, unitamente all'art. 35, descrive in rapida successione i due momenti della trattazione e definizione della controversia, stabilendo che la deliberazione del Collegio debba avvenire in camera di consiglio immediatamente dopo l'esaurimento della discussione, in difetto di qualsiasi modulo specifico che segni il passaggio dalla fase di trattazione a quella di decisione vera e propria.

DECISIONE IN CAMERA DI CONSIGLIO

(ART. 35 D. LGS. N. 546/92)

Una volta terminata la discussione e subito dopo di essa il collegio delibera la decisione in segreto, vale a dire senza la presenza di estranei.

Stante la specifica previsione normativa, ex art. 276 c.p.c., dovrebbe escludersi che alla deliberazione possa partecipare il segretario.

Alla fase della decisione dovranno partecipare gli stessi componenti del collegio che hanno assistito alla discussione in pubblica udienza ovvero alla trattazione in camera di consiglio, pena la nullità della sentenza.

CONTENUTO DELLA SENTENZA

(ART. 36 D. LGS. N. 546/92)

La sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana.

La sentenza deve contenere:

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

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

ISTRUZIONE PROBATORIA

(ART. 7 D. LGS. N. 546/92)

Le attività istruttorie consentite nel contenzioso tributario sono, oltre alle prove documentali offerte dalle parti, quelle conferite alle Commissioni Tributarie dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero:

- 1) la 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) il potere di richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza;
- 3) la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia;
- 4) il potere di disporre consulenza tecnica.

Poteri questi che la Commissione deve esercitare in via integrativa e non sostitutiva della carente attività probatoria delle parti.

L'art. 7, **primo comma**, sostanzialmente riproduttivo dell'art. 35 del D.P.R. n. 636 del 1972, attribuisce alle Commissioni Tributarie i poteri istruttori di indagine **nei limiti dei fatti dedotti in giudizio dalle parti**.

A tal proposito è bene sottolineare che rispetto alla precedente disciplina normativa che non limitava l'esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie, la nuova disposizione riduce l'esercizio stesso ai soli casi di indagine dei fatti dedotti dalle parti.

L'inciso del primo comma – **nei limiti dei fatti dedotti dalle parti** – esprime l'accoglimento in via generale del c.d. **onere di allegazione**, per il quale spetta a **ciascuna parte** indicare i fatti a sé favorevoli, che per l'Amministrazione Finanziaria sono i fatti costitutivi della pretesa fiscale e per il ricorrente i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi.

In particolare, il collegio giudicante ha le stesse facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli Uffici tributari e agli enti locali delle singole leggi d'imposta.

Inoltre, la Commissione tributaria può richiedere, nei casi di particolare complessità tecnica, **relazioni esplicative alla Pubblica Amministrazione o rapporti alla Guardia di Finanza**.

Il **presupposto** della richiesta di relazioni è la complessità tecnica della materia ed ha alla base l'inidoneità della Commissione a conoscere di particolari dati tecnici in specifici settori finanziari. L'istituto è affine a quello contemplato dall'art. 213 c.p.c., rubricato "*Richiesta di informazioni alla Pubblica Amministrazione*", ed è volto ad assumere un "resoconto" storico-conoscitivo da parte degli organi dello Stato e degli enti locali per fornire al giudice tributario gli imprescindibili parametri tecnici di valutazione.

L'art. 7 annovera, altresì, la **consulenza tecnica** che svolge funzione di più pregnante ausilio, posto che il consulente non si limita a trasmettere specifiche cognizioni ed esperienze scientifiche nel campo di indagine, ma **valuta** egli

stesso la **situazione di fatto registrandola criticamente** nella risposta al quesito formulato dal giudice tributario. Per essa trovano applicazione le relative norme del c.p.c. (artt. da 62 a 64 e da 191 a 197). Non sono applicabili gli artt. 198, 199 e 200 c.p.c., non essendo ammissibile un tentativo di

conciliazione delle parti operato dal consulente tecnico d'ufficio, stante l'apposita disciplina dell'istituto della conciliazione delineata dall'art. 48.



IN SINTESI

GRADI DI GIUDIZIO

Per tutte le liti tributarie esistono due gradi di giudizio: dinanzi alla **Commissione tributaria provinciale** competente per territorio sulla base della circoscrizione nella quale ha sede la parte resistente; dinanzi alla **Commissione tributaria regionale** si può proporre impugnazione per le decisioni emesse dalle Commissioni tributarie provinciali che hanno sede nella propria circoscrizione.

OGGETTO DELLA GIURISDIZIONE

- l'IRPEF, l'IRES e l'IRAP, definite come imposte sui redditi;
- altre imposte di minore importanza dette "imposte sostitutive";
- le principali imposte indirette quali IVA, l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni (soppressa dalla L. n. 383/2001), le imposte ipotecarie e catastali ed altre.

LE PARTI DEL PROCESSO TRIBUTARIO

I soggetti aventi la capacità di essere parte nel processo tributario sono il **ricorrente** e il **resistente**. Il difetto di legittimazione è **rilevabile** in ogni stato e grado del giudizio (c.d. *legitimatio ad causam*). La norma considera il ricorrente, che costituisce la **parte attiva** del processo, in quanto titolare dell'azione o legittimato alla impugnazione.

I soggetti passivi del processo tributario sono quei soggetti ed uffici che possono assumere il ruolo di parte convenuta davanti alle Commissioni per aver emesso l'atto impugnato o non aver emesso l'atto richiesto (**Ufficio del Ministero delle Finanze**; un **ente locale**; il **cessionario del servizio di riscossione**).

A questi si aggiungono le **Agenzie fiscali**, enti pubblici dotati di personalità giuridica, competenti a riscuotere le entrate erariali.

ATTI IMPUGNABILI

Sono suscettibili di gravame dinanzi alle Commissioni tributarie (organi di giurisdizione speciale) tutti i provvedimenti che possano essere assimilati per funzione o per natura a quelli indicati dall'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 (l'avviso di accertamento; l'avviso di liquidazione; il provvedimento che irroga le sanzioni; il ruolo e la cartella di pagamento; l'avviso di mora; etc.).

PROPOSIZIONE DEL RICORSO

Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. In altri termini, la norma commina la "sanzione" della inammissibilità del ricorso ove questo venga proposto oltre il termine di 60 giorni e, dal punto di vista sostanziale, produce la definitività dell'atto impugnato.

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO

Nei 30 giorni successivi alla proposizione del ricorso il ricorrente, ex art. 22 D. Lgs. n. 546/92, deve "**costituersi in giudizio**". La costituzione in giudizio si effettua depositando presso la segreteria della Commissione il fascicolo di parte contenente: una copia del ricorso insieme alla copia della ricevuta di consegna o spedi-

zione, se la presentazione è avvenuta per consegna diretta o a mezzo posta; o l'originale del ricorso notificato a mezzo ufficiale giudiziario; l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato e dei documenti eventualmente prodotti, elencati nel ricorso; la procura *ad litem*, ove conferita, al difensore.

TRATTAZIONE DEL RICORSO

La segreteria della Commissione comunica la data di trattazione alle sole parti ritualmente costituite almeno **trenta giorni liberi** prima della data stabilita. L'avviso di trattazione deve contenere, a pena di nullità, la data (anno, mese, giorno, ora) la trattazione (udienza pubblica o camera di consiglio) per la produzione eventuale in tempo utile di documenti e memorie.

La controversia è trattata di norma in "camera di consiglio" (senza la presenza delle parti); se una delle parti vuole che il ricorso sia discusso in pubblica udienza deve farne richiesta alla Commissione.

APPUNTI



di **Maurizio Villani** e
Daniela Lorenzo
Avvocati tributaristi in
Lecce

Casi particolari di studio

In questa sezione saranno analizzati alcuni casi che riguardano: l'ingiunzione fiscale ai giudici tributari, il difetto di "legitimatio ad causam" del notaio a chiedere il rimborso dell'imposta versata in eccedenza, le controversie riguardanti il rapporto tra soggetto attivo e soggetto passivo in materia di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto, l'accertamento notificato al curatore e il giudizio di ottemperanza, da intendere come procedimento che ha il solo fine di rendere effettivo l'ordine di esecuzione contenuto nella sentenza.

1. INGIUNZIONI FISCALI AI GIUDICI TRIBUTARI
I ricorsi contro le **ingiunzioni fiscali** vanno indirizzati alle **Commissioni Tributarie** e non al giudice ordinario. Ciò è quanto hanno affermato le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 10958**, depositata il 25 maggio 2005, intervenendo su una questione che riveste particolare interesse soprattutto per le province e per i comuni i quali, per quanto attiene alla riscossione coattiva dei tributi di loro spettanza, possono avvalersi, in luogo del ruolo e della susseguente cartella di pagamento, dell'ingiunzione disciplinata dal regio decreto 14 aprile 1910, n. 639. La Suprema Corte sconfessa così coloro che ritenevano che la giurisdizione appartenesse al giudice ordinario, vuoi perché nell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92, contenente l'elencazione degli atti impugnabili, non è indicata l'ingiunzione, vuoi perché tale atto avrebbe rivestito le caratteristiche di un provvedimento esecutivo.

Il termine per proporre ricorso è di 60 giorni dalla notifica; qualora, invece, l'ingiunzione riguardi **entrate diverse da quelle tributarie** il giudice competente sarà, *ratione valoris*, il giudice di pace o il tribunale e l'eventuale **opposizione** dovrà essere proposta entro **30 giorni** dalla notifica.

N.B.: L'ingiunzione consiste nell'ordine, emesso dal competente ufficio dell'ente creditore, di pagare la somma dovuta entro trenta giorni. Non è un atto dell'espropriazione forzata ma un atto averte la stessa funzione della cartella e che, per tanto, deve poter essere impugnata come una cartella. Ovviamente, in virtù di quanto stabilito dal comma terzo dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 se l'ingiunzione è successiva alla notifica di atti autonomamente impugnabili (quale, per es., l'avviso di liquidazione o di accertamento) i motivi del ricorso potranno riguardare solo vizi propri dell'ingiunzione e non potranno concernere presunte illegittimità degli atti presupposti.

2. IL NOTAIO NON PUÒ CHIEDERE IL RIMBORSO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO VERSATA IN PIÙ

Con la sentenza n. 9440 del 6 maggio 2005, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha confermato il principio per cui il difetto di "*legitimatio ad causam*" del ricorrente, ancorché non dedotto dalle parti, è elemento costitutivo dell'azione, la cui carenza, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, determina l'inammissibilità del ricorso introduttivo.

In particolare, la Suprema Corte ha statuito che il **notaio**, nella qualità di agente rogante, è solo un **responsabile d'imposta** – estraneo al rapporto tributario – ed obbligato al pagamento dell'imposta soltanto per fatti e situazioni riferibili ad altri soggetti (art. 64, comma terzo, d.p.r. n. 600 del 29/09/1973).

Conseguentemente, il notaio non è legittimato a chiedere il rimborso delle somme pagate in eccedenza a titolo di imposta di registro ma può soltanto esercitare, in virtù del citato art. 64, l'azione di rivalsa per il recupero delle somme pagate al posto dei soggetti passivi d'imposta.

In altri termini, il ragionamento della Suprema Corte nasce dalla seguente domanda: come deve essere considerato – ai fini della *legitimatio ad causam* – il pubblico ufficiale (il notaio) che, nell'espletamento della propria attività, è obbligato (ex art. 10 D.P.R. n. 131 1986) a chiedere la registrazione dell'atto ricevuto ed a pagare l'imposta principale in solido con le parti nel cui interesse è richiesta la registrazione stessa?

Per i giudici di legittimità non ci sono dubbi: **il notaio non è legittimato a chiedere il rimborso dell'imposta versata in eccedenza.**

L'illustrazione dei motivi prende spunto dalla natura dell'imposta di registro che colpisce, in generale, il trasferimento di ricchezza ed ha come soggetti passivi solo le parti contraenti. L'obbligazione tributaria, pertanto, si costituisce tra l'Amministrazione Finanziaria ed i soggetti cui si ricollega il presupposto impositivo, quale manifestazione della capacità contributiva.

Solo le parti contraenti, così come individuate nell'atto soggetto a registrazione, sono obbligate a corrispondere la somma oggetto della prestazione tributaria e, di conseguenza, hanno il diritto di conoscere il quantum della pretesa erariale ed, eventualmente, in caso di pagamento indebito, richiederne il rimborso.

Il notaio è soltanto un soggetto che il legislatore affianca al reale soggetto passivo del tributo non per la sua partecipazione al presupposto d'imposta, certamente riferibile ad altri, ma perché pone in essere fatti ulteriori e diversi dal pre-



supposto stresso ai quali la legge ricollega – ai fini della tutela del c.d. interesse fiscale previsto dall'art. 53 Cost. – l'obbligo del pagamento del tributo, cioè della stessa somma dovuta da soggetto passivo d'imposta (Cass., sez. I, n. 12066 del 27/10/1999).

Del resto, se così non fosse, cioè se si ammettesse l'autonoma legittimazione del notaio, si potrebbe arrivare al seguente paradosso: avere la contemporanea pendenza di due giudizi per il rimborso dell'imposta di registro – uno posto in essere dal notaio e l'altro dal contribuente – con due sentenze che, una volta passate in giudicato, esporrebbero l'Amministrazione finanziaria a due possibili procedure esecutive aventi lo stesso oggetto.

L'unica eccezione riguarda le **sanzioni**.

In tale ipotesi, per il noto principio della **responsabilità personale in materia sanzionatoria**, non potrà essere che il notaio stesso a difendersi in proprio per le imputazioni a lui ascrivibili ai sensi degli artt. 69 e ss. del D.P.R. n. 131/1986.

3. CONTROVERSIE RIGUARDANTI LA RIVALSA IVA

Con la sentenza n. 9191 del 4 maggio 2005, le Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione hanno dichiarato la giurisdizione del giudice ordinario in relazione alle controversie riguardanti il rapporto tra cedente e cessionario in materia di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto.

La pronuncia, richiamando alcuni precedenti delle stesse Sezioni unite (sentt. n. 6632 del 26 aprile 2003 e 11 febbraio 2003, n. 1995) ha posto in evidenza che le controversie in materia IVA tra cedente e cessionario in ordine alla rivalsa dell'imposta "non attengono al rapporto tributario, non essendo il cessionario soggetto passivo di imposta, ed esulano, pertanto, dalle attribuzioni giurisdizionali delle Commissioni tributarie per rientrare in quelle del giudice ordinario". In particolare, nelle due pronunce del 2003 si precisa che il **credito (IVA) fatto valere dal cedente in via di rivalsa non ha carattere tributario**. Infatti, prendendo in esame la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, l'obbligazione tributaria, secondo l'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, sorge a carico del cedente del bene o del prestatore di servizio. Di conseguenza, il cessionario del bene o il committente del servizio è assoggettato, ai sensi dell'art. 18 del sopra citato decreto, al diritto-dovere del cedente o prestatore di rivalersi della somma versata all'erario addebitandola sul corrispettivo. Pertanto, il cessionario o committente non è debitore dell'imposta e non è mai interlocutore dell'Amministrazione finanziaria.

Sul punto la giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. V, n. 8783 del 27 giugno 2001 e n. 5427 del 28 aprile 2000) ha fatto una distinzione per i rapporti che discendono dal compimento di ogni operazione imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Secondo tale orientamento, ai fini delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, occorre distinguere il rapporto tra:

- 1) l'Amministrazione finanziaria e il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta;
- 2) il cedente e il cessionario, in ordine alla rivalsa;

- 3) l'Amministrazione finanziaria e il cessionario per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa.

Sulla base di tale principi, la Suprema Corte ha più volte concluso che l'Amministrazione finanziaria (estranea al rapporto cedente-cessionario) non può essere tenuta a rimborsare direttamente al cessionario o committente quanto dallo stesso versato in via di rivalsa al cedente o prestatore del servizio. Ne consegue che le controversie tra il soggetto attivo e il soggetto passivo dell'imposta esulano dalle attribuzioni giurisdizionali delle Commissioni tributarie di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 546/92, come modificato dall'art. 12 della L. n. 448 del 2001.

Per completezza di analisi, si evidenzia che di recente la stessa Suprema Corte ha rimesso, con ordinanza n. 1015 del 19/01/2005, alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, la questione concernente una controversia su un rimborso chiesto dal cessionario a causa di un versamento dell'imposta sul valore aggiunto addebitatagli in fattura in via di rivalsa in misura superiore a quella effettivamente dovuta.

4. ACCERTAMENTO NOTIFICATO AL CURATORE

La Corte di Cassazione (sent. n. 3094 del 17 marzo 1995 – n. 14987 del 20 novembre 2000 – n. 3427 dell'8 marzo 2002) ha affermato che quando al **curatore del fallimento** è notificato un accertamento con riguardo ai redditi dichiarati dall'imprenditore fallito e l'ufficio fallimentare si disinteressa del rapporto tributario in contestazione, si deve ritenere giusta l'interpretazione sistematica degli artt. 43 L. F. e 16 D.P.R. n. 636/1972, che il fallito conserva la capacità processuale in ordine alle situazioni giuridiche non comprese di fatto nella massa fallimentare. Ha aggiunto, altresì, che il termine per impugnare decorre solo dal momento in cui l'accertamento stesso sia portato a sua conoscenza.

5. IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

Con il passaggio in giudicato della sentenza, oltre all'esecuzione forzata, alla parte interessata è offerto anche il rimedio del **giudizio di ottemperanza** e, cioè, la presentazione di un ricorso diretto alla Commissione Tributaria che ha emesso la sentenza, resasi definitiva con il suo passaggio in giudicato, tendente ad ottenere il coatto adempimento degli obblighi contenuti nella sentenza.

Secondo l'art. 70 del D. Lgs. n. 546/92 e in analogia a quanto previsto nel processo amministrativo, si pongono come presupposti del giudizio di ottemperanza la formazione del giudicato e l'inottemperanza ad opera della pubblica amministrazione.

La finalità del giudizio di ottemperanza è duplice: da un lato accerta se vi sia stato o meno il fatto dell'inottemperanza; dall'altro cerca di rendere effettivo, mediante l'adozione di idonei provvedimenti, l'ordine di esecuzione contenuto nella sentenza.

Interessanti sono le due sentenze della Corte di Cassazione (sentt. n. 22188 del 15/10 – 24/11/2004 e n. 22565 del 28/10 – 01/12/2004), le quali segnano il confine fra quanto

disposto dal giudice tributario e quello dell'ottemperanza. Con la **sentenza n. 22188**, la Corte ha respinto l'interpretazione formulata in ottemperanza ed accolta dalla Commissione tributaria provinciale con l'estensione dei rimborsi TARSU anche ad annualità non comprese nel precedente giudizio. In particolare, il giudice dell'ottemperanza ha esteso il rimborso, che il giudicato aveva riconosciuto per l'annualità 1995, anche alle annualità 1993 e 1994, nel presupposto che il giudice di merito avesse solo dimenticato di anteporre un "anche" all'espressione utilizzata in sentenza per riconoscere il diritto al rimborso "per l'annualità "1995".

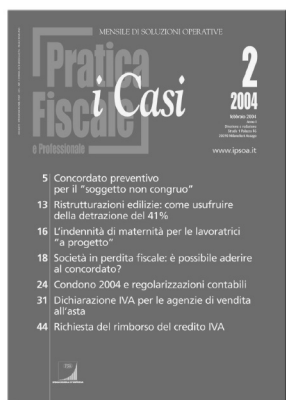
Con la **sentenza n. 22565** i Supremi giudici, nel richiamare l'art. 70 del D. Lgs n. 546/92, hanno negato al contribuente di ripetere nei confronti dell'Amministrazione oltre gli interessi regolarmente accordati in giudizio anche quelli anatocistici. Nella specie, seppur è incontrovertito che in via di principio

il contribuente che chiede il rimborso di imposte indebitamente versate può aver diritto a conseguire condanna dell'Amministrazione del pagamento degli interessi anatocistici previsti dall'art. 1283 c.c., tuttavia la richiesta di tali interessi non può ritenersi compresa nella domanda di rimborso del capitale e degli interessi di legge, occorrendo a tal fine, per espressa previsione dell'art. 1283 c.c., una specifica domanda, autonoma e distinta da quella relativa agli interessi principali.

In definitiva, il giudice dell'ottemperanza può, SOLO, enucleare e precisare il contenuto degli obblighi nascenti dalla sentenza passata in giudicato, chiarendone il reale significato, ma non può attribuire un diritto nuovo ed ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire.



RIVISTE



I Casi di Pratica Fiscale e Professionale

Periodicità: mensile
Abbonamento annuale €78,00

Con un **linguaggio semplice e immediato**, gli esperti Ipsoa analizzano accuratamente ogni aspetto operativo e interdisciplinare legato a problematiche fiscali, trasformando le varie richieste in casi di studio. Il mensile offre soluzioni attuali e operative ai principali quesiti in materia tributaria, su tutti i tributi e su tutti gli adempimenti che professionisti e aziende sono chiamati ad affrontare. **Tutte le risposte vengono firmate da un esperto.** Ogni

numero propone il "**Caso del mese**", argomento che per complessità, novità, interesse generale, è sviluppato in modo approfondito.

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa:** (tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agenzia Ipsoa di zona** (www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.ipsoa.it**



n. 15

Test di autoapprendimento sul processo tributario

1. Quali sono i gradi della giurisdizione tributaria:
- a) Commissioni tributarie di 1° e 2° grado, Commissione centrale e Corte di Cassazione
 - b) Commissioni tributarie provinciali, regionali e Corte di Cassazione
 - c) Commissioni regionali e Corte di Cassazione
2. In mancanza di uno degli elementi essenziali del ricorso, lo stesso può essere dichiarato:
- a) valido
 - b) intempestivo
 - c) inammissibile
3. Entro quanti giorni dalla proposizione del ricorso il ricorrente deve costituirsi in giudizio:
- a) 30 gg
 - b) 20 gg
 - c) 10 gg
4. L'assistenza tecnica ex art. 12 D. Lgs. n. 546/92 è:
- a) facoltativa per l'Amministrazione Finanziaria e l'Ente locale contro cui è stato presentato il ricorso
 - b) obbligatoria per le parti diverse dall'Amministrazione Finanziaria e l'Ente locale contro cui è stato presentato il ricorso
 - c) obbligatoria per l'Amministrazione Finanziaria e l'Ente locale contro cui è stato presentato il ricorso
5. Nell'ambito del procedimento cautelare la sospensione è pronunciata con:
- a) ordinanza
 - b) decreto
 - c) sentenza
6. Il giudizio di ottemperanza può essere, rispetto a quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione della sentenza di condanna:
- a) alternativo
 - b) cumulativo

Risposte alla checklist

1b; _____ 3a; _____ 5a; _____
2c; _____ 4b; _____ 6a. _____

