

La riassunzione nel giudizio di rinvio della Corte di Cassazione alla luce degli ultimi interventi giurisprudenziali (le peculiarità del processo tributario)

Autore : M. Villani; M. Suppa | Pubblicato in data : 05 maggio 2009 on 12:32:00

Maurizio Villani e Maria Suppa, Avvocati tributaristi in Lecce

Premessa

Nel processo tributario, il giudizio di rinvio a seguito di pronuncia della Cassazione è disciplinato dall'art. 63 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e, per quanto da esso non disposto, dagli artt. 392, 393 e 394 del codice di procedura civile, per espresso rinvio operato in tal senso dall'art. 62 del D.Lgs. n. 546/1992. L'art. 63 citato statuisce espressamente che: "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".

Il giudice del rinvio competente

Preliminarmente, giova sottolineare che ai sensi e per gli effetti dell'art. 384, comma 2, del codice di procedura civile (pienamente applicabile al processo tributario in virtù del rinvio operato dal predetto art. 62 del D.Lgs. n. 546/1992) la Cassazione decide la causa nel merito solo nei casi in cui non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto.

Le sentenze di cassazione senza rinvio, con decisione anche nel merito, potranno essere emesse anche nei casi di violazione di norme processuali. In tal modo, si evitano non solo i giudizi di rinvio privi di contenuto contenzioso, ma ulteriori ricorsi in cassazione contro le sentenze rese in sede di rinvio.

In tutti gli altri casi, invece, la Suprema Corte quando accoglie il ricorso per questioni diverse da quelle relative alla giurisdizione e alla competenza, rinvia la causa "... ad altro giudice di grado pari a quello che ha pronunciato la sentenza cassata ..." ai sensi e per gli effetti dell'art. 383, comma 1, del codice di procedura civile.

In ordine alla corretta individuazione del giudice competente a decidere la controversia a seguito del rinvio operato dalla Corte ex art. 383, comma 1, del codice di procedura civile citato, si è reso necessario l'intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che con la sentenza n. 5087 del 27 febbraio 2008 hanno definitivamente chiarito quale debba essere il giudice del rinvio competente a decidere a seguito di cassazione della sentenza impugnata.

Al riguardo, le Sezioni Unite hanno osservato che l'art. 383 del codice di procedura civile non indica già in astratto e preventivamente davanti a quale giudice debba svolgersi il giudizio rescissorio ma ne rimette la scelta alla stessa Corte di Cassazione, fissando due soli requisiti.

Il primo è che si tratti di giudice di "pari grado".

Il secondo è che si tratti di "altro" giudice rispetto a quello che ha emesso la sentenza impugnata. Questo secondo requisito integra il cosiddetto principio della "alterità" del giudice.

Orbene, per la Cassazione deve ritenersi che l'unica regola che il predetto art. 383 del codice di procedura civile fissa sulla competenza del giudizio rescissorio è quella relativa al grado del giudice, mentre la locuzione "altro giudice", imponendo il solo rispetto del principio di alterità del giudice persona fisica, rimette alla discrezionalità della Corte l'individuazione territoriale del giudice del rinvio proscrittivo, potendo essere individuato sia in altro ufficio giudiziario di pari grado rispetto a quello che ha pronunciato la sentenza impugnata sia nello stesso ufficio giudiziario, purché composto con diversi magistrati.

In particolare, la sentenza che dispone il rinvio costituisce individuazione del giudice funzionalmente competente nella sola parte che individua l'ufficio giudiziario di pari grado davanti al quale dovrà riassumersi il giudizio di rinvio, che potrà, quindi, essere o lo stesso ufficio giudiziario o altro ufficio, purché di pari grado. Il principio di "alterità" si considera, quindi, rispettato non solo quando la causa venga rinviata, dopo la cassazione, ad ufficio giudiziario diverso perché sito in altro luogo ma anche quando il rinvio sia disposto allo stesso ufficio in diversa composizione o ad altra sezione del medesimo organo giudiziario, purché non vi sia identità personale tra il giudice del rinvio e quello che ha pronunciato la sentenza cassata.

L'esigenza di proteggere l'imparzialità del giudice, infatti, impedisce che quest'ultimo possa pronunciarsi due volte sulla medesima *res iudicanda*, in quanto dal primo giudizio potrebbero derivare convinzioni precostituite sulla materia controversa, determinandosi così, propriamente un "pregiudizio" contrastante con l'esigenza costituzionale che la funzione del giudicare sia svolta da un soggetto "terzo", non solo scevro di interessi propri che possano far velo alla rigorosa applicazione del diritto, ma anche sgombro da convinzioni formatesi in occasione dell'esercizio di funzioni giudicanti in altre fasi del giudizio (Corte Costituzionale, sentenze n. 262 del 22 luglio 2003 e n. 335 del 12 luglio 2002).

L'alterità del giudice, quindi, costituisce applicazione del principio di imparzialità-terzietà della giurisdizione che ha pieno valore costituzionale in relazione a qualunque tipo di processo e la cui violazione determina la nullità insanabile del giudizio ai sensi e per gli effetti dell'art. 158 del codice di procedura civile.

La necessità per il giudice del rinvio di uniformarsi al principio di diritto enunciato dalla Cassazione

L'art. 384, comma 1, del codice di procedura civile stabilisce espressamente che: "... la Corte enuncia il principio di diritto quando decide il ricorso proposto a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3), e in ogni altro caso in cui, decidendo su altri motivi del ricorso, risolve una questione di diritto di particolare importanza".

La disposizione in oggetto, quindi, obbliga la Corte ad esplicitare sempre il principio di diritto solo in relazione ai motivi di ricorso di cui al n. 3) dell'art. 360 del codice di procedura civile (violazione e falsa applicazione di norme, eccetera); negli altri casi, quando risolve questioni poste ai sensi dei nn. 1), 2), e 4) del predetto articolo, l'enunciazione del principio è legata alla "particolare importanza" della questione decisa. La stessa Cassazione sarà interprete del significato di "particolare importanza" e la rileverà nel caso concreto.

Il comma 2 dell'art. 384 citato dispone, altresì, che il giudice del rinvio debba necessariamente uniformarsi al principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione, nonché a quant'altro dalla stessa stabilito.

Al riguardo, la Suprema Corte ha chiarito, con orientamento oramai consolidato, che il Giudice del rinvio, in tutti i casi in cui la Cassazione abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di legge, deve uniformarsi al principio di diritto, senza alcuna possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti già acquisiti al processo, ovvero la qualificazione giuridica del rapporto.

In particolare, i limiti dei poteri attribuiti al giudice di rinvio sono diversi a seconda che la sentenza di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, ovvero per l'una e per l'altra ragione: nella prima ipotesi, il giudice di rinvio è tenuto soltanto ad uniformarsi, ai sensi dell'art. 384, comma 1, del codice di procedura civile, al principio di diritto enunciato dalla sentenza di Cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo; nella seconda ipotesi, invece, il giudice non solo può valutare liberamente i fatti già accertati, ma può anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in relazione alla pronuncia da emettere in sostituzione di quella cassata, tenendo conto, peraltro, delle preclusioni e decadenze già verificatesi; nella terza ipotesi, la *potestas iudicandi* del giudice di rinvio, oltre ad estrinsecarsi nell'applicazione del principio di diritto, può comportare la valutazione *ex novo* dei fatti già acquisiti, nonché la valutazione di altri fatti, la cui acquisizione sia consentita in base alle direttive impartite dalla Corte di Cassazione e sempre nel rispetto delle preclusioni e decadenze pregresse.

La denuncia del mancato rispetto, da parte del giudice di rinvio, del *decisum* della sentenza di Cassazione, concreta denuncia di *error in procedendo* [art. 360, comma 1, n. 4), del codice di procedura civile] per aver operato il giudice stesso in ambito eccedente i confini assegnati dalla legge ai suoi poteri di decisione.

Il giudizio di rinvio (le peculiarità del processo tributario)

Come primo dato, si rileva che, ai sensi dell'art. 63, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, la riassunzione *deve* avvenire nei confronti di *tutte* le parti "personalmente"; con tale avverbio il legislatore tributario sembra richiamare la ben nota pratica, codificata dall'art. 392, comma 2, del codice di procedura civile, in virtù della quale non essendo più operante nella fase di rinvio né la rappresentanza del procuratore costituito nei precedenti gradi, né la rappresentanza dell'avvocato che ha rappresentato la parte nel giudizio di cassazione, l'atto di riassunzione non può che essere notificato "personalmente" alle altre parti. Tuttavia, si deve rilevare che l'eventuale notificazione effettuata personalmente non alla parte ma al suo procuratore, ovvero nel domicilio eletto, non è inesistente ma, come ritiene costante giurisprudenza, sanabile *ex tunc*.

Allo stesso modo, la Cassazione ha chiarito (da ultimo con la sentenza n. 3559 del 13 febbraio 2009) che l'eventuale errore commesso dal ricorrente in riassunzione nell'individuare correttamente l'organo dell'Agenzia fiscale titolare del rapporto giuridico tributario non è allo stesso imputabile in base al principio di affidamento del contribuente garantito dall'art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212, rubricato: "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente" e il cui comma 1 dispone che "I rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

Al riguardo, giova sottolineare che la Cassazione (da ultimo, Cassazione sentenza n. 4773 del 27 febbraio 2009) tende a valorizzare e tutelare sempre di più l'affidamento e la buona fede del contribuente che, per il giudice di legittimità, devono sempre improntare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

In particolare, a seguito del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 la tradizionale organizzazione per ministeri, articolata in organi centrali e periferici a competenza materiale, determinata in funzione della singola imposta o di più imposte specifiche, è stata sostituita a decorrere dal 1° gennaio 2001, da più enti pubblici, che hanno assunto il nome di Agenzie fiscali.

Nello specifico, l'art. 66 ha stabilito, quanto all'organizzazione delle Agenzie fiscali che: "L'articolazione degli uffici, a livello centrale e periferico, è stabilita con disposizioni interne che si conformano alle esigenze della conduzione aziendale favorendo il decentramento delle responsabilità operative, la semplificazione dei rapporti con i cittadini e il soddisfacimento delle necessità dei contribuenti meglio compatibile con i criteri di economicità e di efficienza dei servizi".

Orbene, per effetto dei menzionati atti normativi primari e delle conseguenti disposizioni interne adottate dall'Amministrazione, ben può essersi realizzata una situazione nella quale alcuni contribuenti abbiano avuto difficoltà ad individuare il nuovo organo dell'Agenzia che, a partire dal 1° gennaio 2001, è divenuto la nuova parte del suo rapporto giuridico tributario, specie nei casi in cui il contenzioso su di esso si sia svolto avendo come quadro di riferimento il precedente assetto di organizzazione amministrativa.

In siffatta ipotesi, per la Cassazione, incorre in errore scusabile il ricorrente il cui atto di riassunzione della causa rinviata dalla Corte al giudice del merito sia stato rivolto e sia stato notificato ad un organo diverso da quello che era stato soggetto attivo del rapporto giuridico tributario controverso e che è divenuto, successivamente, incompetente per effetto di un atto interno di organizzazione amministrativa. L'art. 63, comma 3, secondo periodo, poi, stabilisce che la produzione della copia autentica della sentenza di cassazione è essenziale ed il mancato adempimento rende "inammissibile" la continuazione del processo e, dunque, la riassunzione stessa.

D'altra parte, però, l'articolo in questione non indica il termine entro il quale questa formalità deve ritenersi adempiuta, cosicché si potrebbe ritenere applicabile soltanto lo stesso termine previsto per la presentazione dell'atto di riassunzione che, sotto pena di perentorietà, è di *un anno* dalla pubblicazione della sentenza di cassazione. Sembra, però, ipotizzabile anche una soluzione alternativa, rappresentata dal termine previsto dall'art. 32, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, in virtù del quale: "Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione...".

In questo contesto, la gravità della sanzione cui si riconnette la mancata produzione della sentenza in copia autentica potrebbe indurre a non ritenere valida l'applicabilità dell'art. 32 ma, a ben vedere, tale copia "... altro non è che un documento che assolve la funzione di rendere edotto il giudice di rinvio delle statuizioni emesse dalla Corte". Né potrebbe farsi valere la tesi secondo cui la copia della sentenza verrebbe richiesta unitamente all'atto di riassunzione onde mettere le parti nella condizione di conoscere il contenuto della stessa, atteso che esse ne vengono a legale conoscenza *prima* della presentazione dell'atto riassuntivo.

Da tutto ciò si evince che, considerando la copia autentica della sentenza di cassazione come un "documento" - rientrante, a parere di chi scrive, fra quelli che l'art. 24, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, ritiene possano essere prodotti "... separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ...", si ritiene applicabile il termine di cui all'art. 32 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Si tenga poi presente che nel giudizio di rinvio le parti conservano la medesima posizione processuale che avevano nel procedimento originario, indipendentemente dalla parte che riassume e "non possono

formulare richieste diverse da quelle prese nel procedimento" che ha originato la sentenza cassata. Ciò dimostra, come evidenziato unanimemente dalla dottrina e dalla più recente giurisprudenza di legittimità (*ex multis*: Corte di Cassazione, sentenza n. 9224 del 18 aprile 2007), che il giudizio di rinvio si atteggia come un "processo chiuso" destinato in modo esclusivo alla nuova statuizione del giudice di merito in sostituzione della sentenza cassata: in tale giudizio, analogamente a quanto previsto nel processo civile, è preclusa alle parti qualunque possibilità di nuove prove, di nuove eccezioni, di nuovi documenti e di nuove domande.

Eccezione a tale regola - nel senso della possibilità di nuove attività assertive e probatorie - si verifica non solo nel caso del cosiddetto *ius superveniens*, ma anche qualora la necessità di tali nuove attività sia determinata dalla sentenza di Cassazione nel senso che essa (sentenza) abbia prodotto una modificazione della materia del contendere "come quando abbia definito il rapporto dedotto in giudizio in modo diverso da quello cui era stato configurato precedentemente, ovvero abbia dato un altro indirizzo alla causa, fissando tesi giuridiche non prospettate dalle parti".

Ciò detto, occorre ora rilevare che la riassunzione nel giudizio di rinvio deve avvenire ad opera della parte (di *qualsiasi* parte) nel "termine perentorio di un anno dalla pubblicazione della sentenza" (*ex art. 63, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992*); il che rende necessario discorrere della mancata riattivazione del procedimento per inattività delle parti, la quale, perfezionandosi allorché l'inattività stessa si sia protratta oltre il termine annuale, conduce irreversibilmente all'estinzione dell'intero processo. Nel caso di specie l'estinzione per inattività delle parti a riassumere il processo tributario presenta alcune peculiarità sue proprie, sulle quali, sembra opportuno soffermarsi. Il fatto che l'estinzione determini la caducazione dell'intero processo determina inevitabilmente l'efficacia definitiva dell'atto impugnato in primo grado sicché, a ben vedere, l'interesse a riassumere sarà generalmente della parte nei cui confronti l'atto stesso produce effetti, in altre parole, il contribuente-ricorrente.

A tale riguardo, giova sottolineare che non può condividersi l'orientamento di parte della dottrina secondo la quale la mancata riproduzione nell'art. 63, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, dell'ultima parte dell'art. 393 del codice di procedura civile in virtù del quale "... la sentenza della Corte di Cassazione conserva il suo effetto vincolante anche nel nuovo processo che sia instaurato con la riproposizione della domanda", non influisce sulla possibilità di applicare tale norma anche al processo tributario argomentando che: "... la sentenza pronunciata dalla Cassazione conserva il suo valore vincolante nel caso in cui le parti dovessero riproporre il giudizio *ex novo*".

Invero, siffatta affermazione non tiene conto della peculiarità del processo tributario per cui, una volta estintosi il processo, non è possibile presentare ricorso sullo stesso atto e, per questa via, non è possibile che gli effetti della sentenza di cassazione possano riverberarsi in un eventuale nuovo processo fra le stesse parti posto che: "divenuto definitivo l'atto impugnato non può esservi nuovo processo": è, dunque, la *definitività* dell'atto, come la si evince dall'art. 63, comma 2, citato che blocca la possibilità di produrre gli effetti della sentenza di cassazione nel senso che l'impossibilità ad introdurre *ex novo* il processo preclude l'efficacia vincolante del principio di diritto contenuto in tale sentenza. In altre parole, la statuizione della Corte di Cassazione, per avere efficacia, ha bisogno della nascita di un nuovo processo basato sullo stesso atto e fra le stesse parti: ma dato che l'atto è divenuto definitivo non si ha possibilità di reintrodurlo.

Da queste considerazioni discende che la riassunzione assume una valenza strumentale utilissima non nelle mani di entrambe le parti, ma nelle mani della sola parte-contribuente per l'ovvia considerazione che l'atto divenuto definitivo è quell'atto che arreca vantaggio alla sola Amministrazione finanziaria, la quale avendo - naturalmente - interesse a far valere le pretese in esso contenute, non avrà interesse a riassumere il processo atteso che l'estinzione, comportando la definitività dell'atto, la favorisce.