FONDAZIONE TELOS

CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

Il processo tributario alla luce delle modifiche al codice di procedura civile.

(Legge n.69/2009)

Di:

Silvana Ambrosino

Ricercatrice in Diritto Tributario

Con presentazione di **Gianmarco Tardella**

INDICE

Presentazione del Prof.Gianmarco Tardella……..pag.3

1. La rilevanza nel processo tributario delle modifiche

al codice di procedura civile ……pag. 5

2. I nuovi termini processuali ……..7
3. La riduzione dei termini per l'impugnazione ……...13
4. La rimessione in termini ……....15
5. La translatio iudicii ……19
6. Le spese di giudizio…….....22

   a) il principio di soccombenza……...22

   b) la lite temeraria……...24

   c) il rifiuto di conciliazione ……...25
7. Il principio di non contestazione……26
8. Il ricorso per cassazione …….....29
9. Ultime novità e sviluppi futuri……..……...33
10. Conclusioni……..40

Presentazione di

Gianmarco Tardella[1]

Il contributo monografico della Dott.ssa Silvana Ambrosino, Ricercatrice di Diritto Tributario della Fondazione Telos, affronta un tema assai attuale ed interessante per gli operatori, che riguarda gli effetti nel processo tributario delle modifiche al c.p.c. introdotte dalla Legge n. 69 del 18.6.2009.

La trattazione tocca, con il dovuto approfondimento, alcune questioni delicate come quella del momento in cui iniziano ad avere effetto le riduzioni di termini processuali ora introdotte nel c.p.c. che esplicano "automaticamente" la loro efficacia nel processo tributario (come la riduzione da un anno a sei mesi del c.d. termine lungo di impugnazione delle sentenze). In proposito, la Dott.ssa Ambrosino evidenzia sia i problemi interpretativi sollevati dalla norma transitoria sia la possibile soluzione di essi in base alla giurisprudenza della Suprema Corte (soluzione condivisa da una Circolare interpretativa dell'Agenzia delle Entrate).

Assai interessante si presenta, contestualmente, la disamina dell'autrice con riferimento ai casi (come quello della riassunzione del giudizio a seguito di rinvio della Cassazione) in cui le riduzioni di termini introdotte ora nel c.p.c. non si applicano al processo tributario (in quanto esiste una speciale disciplina nel D. Lgs. n. 546/1992).

[1] Avvocato in Roma e Professore di diritto tributario presso l'università LUMSA di Roma.

Una citazione particolare deve essere poi effettuata per il paragrafo che analizza le problematiche connesse all'istituto della "rimessione in termini" appena modificato nel c.p.c. (al fine di misurarne la portata e gli effetti nel processo tributario) ed, anche, per il paragrafo ove l'autrice evidenzia il recepimento nel c.p.c., nell'ambito della valutazione delle prove, del c.d. "principio di non contestazione" e sottolinea che la sua applicabilità al processo tributario era stata invero già in precedenza affermata in sede interpretativa dai Giudici della Cassazione.

Su questi e sugli altri temi affrontati dalla Dott.ssa Ambrosino, il lettore potrà trovare un'utile rappresentazione delle problematiche connesse all'applicazione nel processo tributario di alcuni istituti del processo civile. Si tratta di un importante bagaglio di conoscenze da collocare sempre a fianco della specifica disciplina del processo tributario.

Da sottolineare, da ultimo, l'interessante illustrazione contenuta nel paragrafo 9 circa ulteriori novità legislative intervenute nel 2010 che hanno toccato il processo tributario.

L'autrice ha voluto così evidenziare la continua evoluzione normativa in corso e la conseguente necessità di dover essere sempre "aggiornati" sulle modifiche legislative che interessano il lavoro degli operatori nel campo processual tributario: necessità a cui il contributo monografico della Dott.ssa Ambrosino risponde in modo efficace.

1. *La rilevanza nel processo tributario delle modifiche al Codice di Procedura Civile*

Con la Legge n.69 del 18 giugno 2009[2], recante *"Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile"*, il Parlamento italiano ha definitivamente approvato una riforma del processo civile che ha comportato diverse e importanti modifiche al nostro codice di procedura civile. Il fine della Legge è quello di ridurre la durata dei processi, pur rispettando il diritto di difesa delle parti, attraverso la riduzione di molti termini processuali e la semplificazione dei vari procedimenti civili. Ancora oggi infatti, esistono nel nostro Paese ben 30 riti civili (tra i quali troviamo anche il processo tributario) diversi per composizione giudicante e soprattutto per procedura. Tale Legge, dunque, prevede una riforma generale di riduzione[3], riordino e semplificazione degli stessi cercando di bilanciare gli interessi di tutte le parti in gioco, in ossequio al principio costituzionale di cui all'art.111 Cost. che mira a garantire non solo il contradditorio tra le parti in condizioni di parità, ma anche ad assicurare la ragionevole durata del procedimento[4].

In sostanza l'art.54 della nuova Legge stabilisce che:

"*Il Governo è delegato ad adottare, entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore della suddetta legge, uno o più decreti legislativi in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione che*

[2] Pubblicata in G.U. n.140 S.O n.95/L del 19 giugno ed entrata in vigore sabato 4 luglio 2009.

[3] È importante ricordare che con tale Legge il legislatore ha voluto abrogare anche il rito societario, disciplinato dal D.Lgs. n.5, del 17 gennaio 2003, e che ora le cause in materia saranno disciplinate dal rito ordinario.

[4] Ragionevole durata del procedimento indicata in 3 anni per il primo grado, 2 anni per l'appello e 1 anno per il ricorso in Cassazione.

rientrano nell'ambito della giurisdizione ordinaria e che sono regolati dalla legislazione speciale.".

Si dovrà quindi verificare se, al termine di questo processo di semplificazione, il processo tributario risulterà rivisitato e modificato in base ai principi e ai criteri direttivi indicati dal legislatore.

Dovrebbe continuare a restare invariata, per quanto riguarda le attuali Commissioni Tributarie, la competenza in "materia di tributi" (Corte Cost. sent. n.64 del 14/03/08 e sent. n. 130 del 14/05/08; da ultimo, Corte di Cass. Sent. n.5298 del 5/03/09) e la loro composizione (D.Lgs. n.545 del 31/12/92').

In proposito, si segnala una recente specificazione fornita da una circolare dell'Agenzia delle Entrate[5], secondo la quale rientrano nella competenza del giudice tributario anche i dinieghi in tema di transazione fiscali (art.146 del D.Lgs. n.5 del 9 gennaio 2006; art.32 Legge n.2 del 28 gennaio 2009) poiché, nello specifico, si tratta di questioni di natura fiscale che comportano necessariamente una verifica fondata sull'interpretazione e sull'applicazione di norme tributarie.

Oltre la delega di cui all'art.54, agli art.45 e ss. della L.69/2009 troviamo varie modifiche apportate al libro I, II, III e IV del codice di procedura civile; di queste ultime molte trovano applicazione anche nel processo tributario, stante il generale rinvio disposto dall'art.1, co.2 del D.Lgs. n.546, del 31 dicembre 1992[6] in base al quale le norme speciali del processo tributario, per quanto da esse non disposto e in quanto compatibili, possono essere affiancate da quelle del codice di procedura civile.

---

[5] Circ. n.14/E del 10 aprile 2009.

[6] Il citato articolo così dispone : "*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".*

Tornando alle modifiche normative più importanti, quelle che coinvolgono il processo tributario riguardano diversi argomenti:

- la riduzione dei termini utili per l'impugnazione;
- la rimessione in termini;
- il difetto di giurisdizione;
- le spese di giudizio;
- il principio di non contestazione;
- il ricorso per Cassazione;

Vedremo, quindi, nei paragrafi che seguono, come cambia il contenzioso tributario in tutti questi aspetti dopo l'entrata in vigore della nuova legge.

2. I nuovi termini processuali

La riforma del processo civile di cui si tratta, entrata in vigore il 4 luglio 2009, ha dunque modificato molti termini processuali e ciò, come anticipato, ha avuto conseguenze anche nel processo tributario.
Fin quando non vi erano norme di rinvio, il ricorso al diritto processuale civile per far fronte alle lacune della disciplina del processo tributario, avveniva sulla base del diritto processuale comune, in particolare utilizzando lo strumento dell'analogia per il rinvio al codice di procedura civile. Dunque, mentre un tempo era necessario che l'interprete verificasse, caso per caso, i presupposti dell'analogia ora invece è sufficiente sottoporre la norma del codice di procedura civile ad un test

di compatibilità[7] andando a verificare, innanzitutto, se vi siano ostacoli all'applicazione.

Preliminarmente si vuole evidenziare che per quanto concerne i termini processuali, nel contenzioso tributario è necessario distinguere tra:

a) termini che richiamano espressamente le norme del c.p.c., e quindi ne subiscono le relative modifiche;

b) termini che sono stabiliti solo per il processo tributario dalla legislazione speciale e, quindi, rimangono invariati pur in presenza di modifiche al c.p.c.;

Per quanto riguarda le modifiche ai termini di cui alla lett. a) ricordiamo:

- *l'art. 38, co.3* del D.Lgs. n.546 del 31 dicembre 1992, il quale, richiamando l'art.327 co.1 del c.p.c, prevedeva un termine lungo, per l'appello e il ricorso in Cassazione, di 1 anno e 46 giorni conteggiando anche la sospensione feriale dei termini.[8] Con le recenti modifiche processuali, l'art.327, co.1, c.p.c. prevede un nuovo termine massimo di sei mesi, che può eventualmente essere prorogato di 46 giorni se dovesse ricadere nel periodo della sospensione feriale e mai più di una volta, come invece avveniva prima.

- *l'art.3, co.2* del D.Lgs. n.546 cit., che ammettendo il regolamento preventivo di giurisdizione previsto dall'art.41, co.1 c.p.c., richiama anche l'art. 50 c.p.c. il quale, con l'attuale riforma, prevede un termine per la riassunzione della causa davanti al nuovo giudice non più di sei mesi, ma di soli 3 mesi;

[7] Cfr.F.Tesauro, *"Manuale del processo tributario",* Torino, 2009, pag.15.

[8] Tale termine lungo era oltretutto suscettibile di un nuovo prolungamento, di ulteriori 46 giorni, quando l'ultimo giorno della proroga veniva a cadere dopo l'inizio del nuovo periodo feriale dell'anno successivo (Cass. sent. n.12373 del 28/01/09).

- *l'art.64 co.1,* del D.Lgs. n.546 cit., che contro le sentenze delle commissioni tributarie ammette la revocazione di cui all'art.395 c.p.c. e richiama dunque, l'art.327, co.1 c.p.c., il quale, con la riforma, non prevede più il termine lungo di 1 anno, ma quello di soli 6 mesi. Di conseguenza, oggi, la revocazione per i soli e particolari motivi indicati nei numeri 4 e 5 dell'art.395 c.p.c., non può proporsi decorsi 6 mesi dalla pubblicazione della sentenza più gli eventuali 46 giorni della sospensione feriale.

I termini di cui alla lett. b) che sono rimasti invariati perché esclusivamente previsti nel processo tributario, alcuni senza alcun collegamento con i termini del processo civile, sono i seguenti:

- il termine breve di 60 giorni per l'appello previsto dall'art.51, co.1 D.Lgs. n.546 cit;

- il termine di 60 giorni previsto per la costituzione in giudizio dell'appellato di cui all'art. 54, co.2, D.Lgs. n.546 cit.; tale articolo prevede che nell'atto di controdeduzioni può essere proposto anche, a pena di inammissibilità, l'eventuale appello incidentale;

- il termine breve per il ricorso in Cassazione di 60 giorni decorrente dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte, come previsto dall'art.62, co.2 D.Lgs. n.546 cit. e dall'art.325, co.2 c.p.c., rimasto invariato;

- il termine di 60 giorni per proporre la revocazione per i casi particolari e specifici motivi di cui ai numeri 1,2,3 e 6, dell'art.395 c.p.c., come previsto dall'art.51, co.2 D.Lgs. n546 cit.

- *l'art.43, co.1 e 2,* D.Lgs. n546 cit., in tema di processo ripreso o interrotto, il quale prevede un termine di 6 mesi che era uguale al termine di 6 mesi previsto dagli artt.297, co.1, e 305 c.p.c., prima delle modifiche

introdotte dalla Legge n.69/2009 che lo hanno invece ridotto a 3 mesi. Si ritiene[9] tuttavia che il novellato articolo 305 c.p.c. non sia applicabile al processo tributario in quanto prevale la norma speciale contenuta nell'art. 43, co.2 cit. , ne consegue che il termine previsto per la prosecuzione o la riassunzione del processo tributario in caso di interruzione rimane di 6 mesi dalla data del provvedimento di dichiarazione dell'assunzione[10].

- *l'art.63, co.1* D.Lgs. n.546 cit., in tema di riassunzione a seguito di sentenza di rinvio della Cassazione; per effetto della modifica apportata all'art.392 co.1 c.p.c. il termine previsto per la riassunzione dopo il giudizio di rinvio della Cassazione è diminuito a 3 mesi. Al riguardo, vale lo stesso discorso appena fatto in riferimento all'articolo precedente. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.17/E evidenzia che tale modifica non si dovrebbe applicare al processo tributario; pertanto, continua a valere il termine (1 anno dal deposito della sentenza) della norma speciale di cui all'art. 63, co.1 del D.Lgs. n.546 cit.

Si pone a questo punto un problema preliminare di grande importanza, vale a dire, qual è il momento di entrata in vigore della riduzione dei termini prevista dalla Legge in commento come quella, assai importante, del cosiddetto termine lungo di impugnazione ridotto da 1 anno a 6 mesi.
La relativa disciplina è contenuta nell'art.58, co.1, della L.n.69/2009, secondo cui i nuovi termini "*si applicano ai giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore"* (cioé, dopo il 4 luglio 2009*).*
Ai fini dell'interpretazione di tale disciplina, molto utile si è mostrato l'intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate la quale, nella circolare 17/E del 31 marzo 2010, che ha richiamato la giurisprudenza di

[9] Cfr. circolare n.17/E del 31 marzo 2010.
[10] Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n.17 del 31 marzo 2010.

Cassazione, evidenzia che "*Per giudizio si intende…non il grado, bensì l'intero processo - come ritenuto dalla prevalente giurisprudenza, anche successiva, di questa Corte (ex multis, Cass.3999/98, 1358/99, 16347/04) – in mancanza di specificazioni, da parte del legislatore, che possano collegare l'espressione usata ad una singola fase del procedimento (Cass.,sez.I, 12 maggio 2006, n.11006)*"[11].

Pertanto, in base a questa interpretazione, si deve ritenere che i nuovi termini ridotti si applicano ai processi iniziati con il primo grado dopo il 4 luglio 2009.

Per rendere più immediati e di facile consultazione le novità si riportano tali nuovi termini nella tabella che segue, ricordando ancora una volta che la Legge 69/2009 è entrata in vigore il 4 luglio 2009:

D.Lgs n.546, 31dicembre 1992	**Argomento**	**Vecchi termini**	**Nuovi termini**	**Note**
Art.3, comma 2	Regolamento di giurisdizione, termine per la riassunzione. Art.41 cpc co.1-50.	6 mesi	**3 mesi**	Il termine di 3 mesi decorre dalla comunicazione dell'ordinanza di regolamento o dell'ordinanza che dichiara l'incompetenza del Giudice adito. In difetto il giudizio si estingue.
Art.38, comma 3	Termine lungo per appello e ricorso in Cassazione. Art.327 co.1 c.p.c	1 anno	**6 mesi**	Indipendentemente dalla notificazione il termine lungo di 6 mesi decorre dalla pubblicazione della sentenza. Tale disposizione non si applica se la parte non costituita dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notifica del ricorso e della comunicazione di avviso di fissazione dell'udienza.
Art.43, comma 1	Ripresa del processo	6 mesi	**6mesi**	Immutato. Prevale la norma speciale tributaria.

[11] Cfr. circolare cit. n.17/E del 31 marzo 2010.

	sospeso o interrotto. Art.297-305c.p.c			
Art.51, comma 1	Termine breve per l'appello. Art.325 c.pc.	60 giorni	60 giorni	Immutato
Art.54, comma2.	Appello incidentale. Art.325 c.p.c	60 giorni	60 giorni	Particolare procedura tributaria. Nell'atto di costituzione in appello (controdeduzioni) può essere proposto, a pena di inammissibilità, anche appello incidentale.
Art.62, comma 2	Ricorso per Cassazione. Art.325, co.2 c.p.c	60 giorni	60 giorni	Termine breve decorrente dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte.
Art.63, comma 1	Cassazione-Giudizio di rinvio. Art.392, co. 1 c.pc.	1 anno + (46 giorni)	1 anno + (46 giorni)	Immutato. Prevale la norma speciale tributaria.
Art. 51, comma 2	Revocazione Art.395 nn.1),2),3),6) c.p.c.	60 giorni	60 giorni	È di 60 giorni il termine per proporre la revocazione. Se i fatti menzionati ai punti 1),2),3),6) dell'art.395 c.p.c. avvengono durante il termine per l'appello, il termine stesso è prorogato dal giorno dell'avvenimento in modo da raggiungere i 60 giorni da esso.
Art. 64, comma 1	Revocazione Art.395 nn.4) e 5) c.p.c.	1 anno + 46 giorni	**6 mesi**	Indipendentemente dalla notificazione, la revocazione per i motivi particolari indicati nei nn.4) e 5) dell'art.395 c.p.c. non può proporsi decorsi 6 mesi dalla pubblicazione della sentenza.

N.B. I nuovi termini si applicano ai <u>giudizi instaurati</u>* in primo grado dopo il 4 luglio 2009.

*Si ricorda, infine, che il giudizio tributario si considera instaurato alla data di notifica del ricorso e non a quella di deposito.

- Se il giorno di scadenza è festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo.
- La suddetta proroga si applica altresì ai termini per il compimento degli atti processuali svolti fuori dall'udienza che scadono nella giornata del sabato.

3. La riduzione dei termini per l'impugnazione

La più importante novità dal punto di vista procedurale riguarda la riduzione del cosiddetto termine lungo per proporre l'impugnazione. Preliminarmente si ricorda che le sentenze delle Commissioni tributarie possono essere impugnate entro un termine breve o lungo, a seconda che sia o meno notificata, da una parte e a mezzo di ufficiale giudiziario in base agli artt.137 e ss. c.p.c., la sentenza impugnata.

Nel caso in cui la sentenza venga notificata si applica quindi il termine breve, che l'art.51 del D.Lgs. n.546/1992 stabilisce espressamente in 60 giorni a decorrere dalla notifica della sentenza stessa. Dal computo dei 60 giorni va ovviamente escluso, come di consueto, il periodo feriale (1 agosto - 15 settembre) previsto dalla L. n.742/1969.

Nel caso in cui, invece, la sentenza non venga notificata si applica il termine lungo, per il quale, l'art.51 cit. rinvia espressamente all'art.327 c.p.c. , oggetto di modifiche ad opera della L. n.69/2009. Prima della riforma il termine lungo di impugnazione era di un anno dalla pubblicazione della sentenza (deposito in segreteria) al quale andava aggiunto il periodo di sospensione feriale di 46 giorni; nella nuova formulazione, invece, l'art.327 c.p.c. statuisce espressamente che: *"…l'appello, il ricorso per Cassazione…non possono proporsi dopo decorsi sei mesi dalla pubblicazione della sentenza"*.

Dunque, con l'entrata in vigore del nuovo termine lungo, sono soltanto sei i mesi a disposizione per l'impugnazione; a questo proposito, è bene ribadire che i nuovi termini si applicano solo ai "giudizi instaurati" in primo grado dopo tale data cosi come specificato dalla circolare n.17/E cit..

In riferimento ai ricorsi introduttivi del processo tributario di primo grado ricordiamo l'art.18, co.1 del D.Lgs n.546/1992, secondo cui "*il processo è introdotto con ricorso alla Commissione tributaria provinciale*": è la notifica del ricorso a rappresentare il momento iniziale della costituzione del rapporto processuale tributario, che può quindi dirsi "instaurato" allorché tale adempimento si sia perfezionato ai sensi dell'art.16 del D.Lgs n.546/1992[12].

In proposito segnaliamo che riferendosi al momento in cui il giudizio tributario può dirsi instaurato la già citata circolare n.17/E conferma l'orientamento espresso in diverse e precedenti circolari dell'Agenzia delle Entrate le quali, trattando dei giudizi pendenti, chiariscono che: *"perché il giudizio possa considerarsi pendente…è sufficiente che sia stato proposto il ricorso ai sensi dell'art.20 del D.Lgs. n.546/92, ancorché alla stessa data non sia stato ancora effettuato il deposito presso la Commissione tributaria adita, a condizione, s'intende, che non sia ancora decorso il termine di 30 giorni per costituirsi in giudizio" (*cfr. circolare n.41/E dell'11 settembre 2009 punto 2.2.; circolare n.12/E del 21 febbraio 2003, punto11.2; in senso conforme, circolare n.56/E del 24 ottobre 2007).

Pertanto, in merito al momento in cui il giudizio tributario può dirsi instaurato, l'Agenzia delle Entrate si esprime a favore della semplice introduzione del ricorso, indipendentemente dal momento di deposito del ricorso e sempre che non sia decorso il termine di 30 giorni per la costituzione.

[12] È bene ricordare che la mancata costituzione in giudizio del ricorrente e del resistente impedisce al giudice tributario di dichiarare inammissibile l'atto introduttivo del processo, in quanto non ne viene a conoscenza. Nel caso in cui a costituirsi in giudizio sia soltanto il resistente, al giudice tributario è comunque precluso l'esame del merito della lite, dovendosi limitare a sancire l'inammissibilità del ricorso ex art.22 co.1 e 2 del D.Lgs. n.546/1992.

4. La rimessione in termini

La rimessione in termini è un istituto ben noto nel processo civile, con il quale si cerca di attenuare il rigore dell'inderogabilità dei termini proprio di questo tipo di procedimento. Con tale istituto, infatti, si consente alla parte che sia incorsa nella decadenza, per causa ad essa non imputabile, di essere rimessa in termini.

Quanto alla sua applicabilità al processo tributario si deve premettere che l'istituto *de quo* è stato ritenuto per molti anni non applicabile al contenzioso tributario dalla Corte Costituzionale e dalla dottrina maggioritaria, soprattutto a causa delle sua collocazione in un norma, l'art.184-bis c.p.c., che è destinata a disciplinare specificamente ed esclusivamente il processo civile di cognizione[13].

La novità è che l'art.46, co.3 della L. n.69/2009 ha abrogato il predetto art.184-bis ed ha trasferito tutto il suo contenuto nel 2. co. dell'art.153 c.p.c., che rientra tra le disposizioni generali che, in quanto tali, sono applicabili anche al contenzioso tributario in virtù del rinvio operato dall'art.1, co.2 D.Lgs. n.546/1992.

L'art.153 c.p.c., rubricato "Improrogabilità dei termini perentori", prevede al 1 co. che : "*I termini perentori non possono essere abbreviati o prorogati, nemmeno sull'accordo delle parti";* con la nuova modifica operata dalla L. n.69/2009 si arricchisce però del nuovo 2 co. che, in deroga al primo, stabilisce che: "*La parte che dimostra di essere incorsa in decadenza per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini a norma dell'art.294 secondo e terzo comma (L.n.69/2009)".*

[13] Cass. N.11062 del 12 maggio 2006, in Banca Dati BIG IPSOA; Id., 29 settembre 2003, n.14482, ivi; Id, 6 luglio 1999, n.6954, ivi; Id., 19 maggio 1998, n.4973, ivi.

Dunque, per i "giudizi instaurati" dopo il 4 luglio 2009 varrà questo nuovo art.153 c.p.c. così come modificato dalla Legge n.69 cit. che si dovrebbe applicare per le ragioni spiegate anche al processo tributario.

Peraltro, fermo quanto sopra, occorre rilevare che la più recente giurisprudenza della Cassazione anche a S.U. ha riconosciuto espressamente la piena applicabilità nel contenzioso tributario dell'istituto della rimessione in termini (Corte di Cassazione, S.U., sent. n.3006 del 08/02/2008 e Corte di Cassazione, ord. n.15143 del 26/06/2009). In tal senso, si è poi di nuovo pronunciata la stessa Cassazione S.U. con la sent. n.17352 del 24/07/2009.

In buona sostanza, secondo la Corte di Cassazione il giudice tributario può temperare il rigore della previsione di un termine di decadenza nel caso in cui ritenga che l'errore in cui è incorso il ricorrente possa essere ritenuto scusabile, ossia, non imputabile alla parte.

Tuttavia, si rammenta, che una parte della dottrina[14] processualcivilistica sostiene che il potere di proporre la domanda introduttiva del giudizio non è oggetto di rimessione in termini, in quanto non si tratta di un potere processuale sottoposto a decadenza. Invero, in questi casi, la proposizione della domanda introduttiva del giudizio dopo la scadenza del termine di prescrizione o di decadenza a cui è sottoposto il diritto oggetto della domanda, non rende quest'ultima invalida, ma conduce piuttosto ad una sentenza di rigetto nel merito; ossia, ad uno dei possibili esiti fisiologici del processo di cognizione.

Detto ciò, è bene ricordare come il giudice di legittimità sia intervenuto più volte su quest'ultima questione; nella sentenza 29779/2008, infatti, la Cassazione ha ribadito che in tema di rimessione in termini, l'art.184-bis riguarda le sole ipotesi in cui le parti costituite siano decadute dal potere

[14] Cfr. R.Caponi, *"La rimessione in termini nel processo civile",* Milano 1996.

di compiere determinate attività difensive nel corso della trattazione della causa e, che, in questo solo ambito è operante l'istituto e la sua disciplina. La disciplina in esame, quindi, non è invocabile per le situazioni esterne allo svolgimento del giudizio quali certamente sono le attività relative alla costituzione delle parti.

In altri termini, la Cassazione ha espresso il principio secondo cui il decorso dei termini decadenziali, entro cui impugnare un atto impositivo, determina la definitività del provvedimento stesso, precludendo la possibilità di rimettere in discussione l'*an* e il *quantum* dell'imposta. Ancora, anche nella sentenza n.26065/2009 i giudici della Cassazione ribadiscono che "*l'ambito di applicazione dell'art.184-bis c.p.c., è limitato alle attività difensive nel corso della trattazione della causa e non anche alle attività di costituzione della parte*." In questo modo la Cassazione rende operante la rimessione in termini per le sole ipotesi in cui la parte costituita sia caduta in decadenza dal potere di compiere determinate attività difensive nel corso della trattazione della causa.

Trattandosi di un principio di nuova formulazione per il settore tributario, sarà interessante verificare come l'istituto si evolverà proprio in direzione della possibilità o meno di ritenere ammissibile un ricorso introduttivo decaduto dai termini. Invero, eliminando l'irricevibilità del ricorso tardivo si garantirebbe la tutela giurisdizionale dei contribuenti che sono incorsi in errori a loro non imputabili, e solo in questo modo l'istituto della rimessione in termini assolverebbe il compito di evitare le rigidità proprie della disciplina processuale che potrebbero andare ad incidere in modo eccessivo sul diritto di difesa.

Seguendo le argomentazioni della Cassazione sono in realtà estremamente rari i casi in cui la rimessione in termini può essere concessa; in particolare, in campo fiscale è stata concessa in merito alla proposizione del ricorso, nel caso di contribuente impossibilitato a

muoversi dalla propria abitazione per documentati motivi di salute (CTP di Pisa, sentenza n.224/2005). Ancora , più in generale, la rimessione può essere invocata dagli uffici dell'Amministrazione Finanziaria in ordine ad attività processuali, come il deposito dell'avviso di ricevimento relativo alla notifica dell'atto impositivo, ove ad esempio, per cause imputabili all'ufficio postale, non sia stato possibile rispettare il termine per la produzione dei documenti (20 giorni liberi prima dell'udienza, ex art.32 D.Lgs. n.546/92). Si consideri poi, l'ulteriore ipotesi in cui il contribuente non abbia potuto impugnare l'avviso di accertamento in quanto venuto a conoscenza della pretesa solo con la cartella di pagamento (vuoi per omessa notifica dell'accertamento, vuoi per un vizio del procedimento notificatorio). Ebbene, nel caso che riguarda la suddetta fattispecie, si evidenzia che il rimedio non è la rimessione in termini ma la corretta interpretazione del terzo comma dell'art.19 del D.Lgs. n.546/92: la cartella è nulla se non preceduta dall'atto ad essa "presupposto" (Cass. S.S.U.U. sentenza n.16412/2007).

Ad ogni modo, ci sembra che il senso della modifica sia quello di consentire una difesa effettiva, per cui non dovrebbe sussistere più alcun ostacolo per la rimessione in termini anche per ogni atto del giudizio tributario, ivi comprese la proposizione del ricorso introduttivo e le impugnazioni[15]. Si tratta ora di abituarsi all'idea che il legislatore ha voluto assimilare, ove possibile, il processo tributario al processo civile. Né può valere ormai la ragione sin qui espressa dalla Cassazione, e relativa al fatto che la rimessione non varrebbe per i processi impugnatori, nei quali il ricorso deve essere notificato entro un certo termine a pena di inammissibilità. Si può infatti ribattere che quando l'atto amministrativo o la sentenza del giudice non sono impugnati nei

[15] Vedi F.Tesauro, "*la miniriforma del codice di procedura civile"* in Rassegna Tributaria n.4/2010 e M.Cantillo, "*la nuova rimessione in termini*" in rassegna tributaria n.4/2010.

termini si verifica sempre una decadenza, e cioè si verifica quella situazione giuridica negativa che oggi può essere eliminata dal Giudice con la rimessione in termini.

Seppure, dunque, residuino importanti dubbi sui suoi confini di applicazione certamente non può negarsi che anche tale modifica contribuisce in modo evidente ad avvicinare sempre di più il contenzioso tributario al giudizio di cognizione civile in quello che sarà un probabile futuro travaso di rito e forse anche di giurisdizione.

5. La translatio iudicii

La legge di riforma del processo civile ha introdotto anche una nuova espressa disciplina della *translatio iudicii* che si applica anche al processo tributario.

Il 1 co. dell'art. 59 L. n.69/2009 impone "al *giudice che in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione, di indicare, se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione"*, in modo da permettere l'immediata individuazione dell'ufficio giudiziario dinanzi al quale la causa può essere riassunta.

Si tratta di un istituto molto importante perché permette alla parte che per errore si sia rivolta ad un giudice privo di giurisdizione di proseguire il giudizio innanzi al giudice competente, facendo salvi tutti gli effetti procedurali e sostanziali antecedenti la pronuncia del difetto, e lasciando ferme anche le preclusioni eventualmente intervenute. Tutto questo si rende possibile nel solo caso in cui la riassunzione innanzi al giudice

competente avvenga nel termine perentorio di 3 mesi dal passaggio in giudicato della pronuncia sulla giurisdizione.

La mancata o tardiva prosecuzione del giudizio determina, infatti, l'estinzione del processo, dichiarabile anche d'ufficio alla prima udienza.

Tuttavia è da rilevare che per i processi instaurati a seguito dell'entrata in vigore della L. n.69/2009 ciò non avviene se la parte dimostri di essere incorsa in decadenza per causa ad essa non imputabile; in tale situazione potrà infatti chiedere al giudice di essere rimessa in termini ex art.153, co.2 c.p.c..

Un'ulteriore novità si trova espressa nel comma 3 sempre dell'art.59 della stessa Legge, il quale introduce per la prima volta nel nostro ordinamento processuale la figura del "regolamento di giurisdizione d'ufficio": il giudice *ad quem* che dovesse ritenersi privo della *potestas iudicandi*, potrà sollevare d'ufficio la questione di giurisdizione sulla quale non si sia pronunciata la Corte di Cassazione nel corso del processo; la norma dispone infatti che *"se sulla questione di giurisdizione non si sono già pronunciate, nel processo, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, il giudice davanti al quale la causa è riassunta può sollevare d'ufficio, con ordinanza, tale questione davanti alle medesime Sezioni Unite della Corte di Cassazione, fin dalla prima udienza fissata per la trattazione del merito. Restano ferme le disposizioni sul regolamento preventivo di giurisdizione"* (art.59 co.3, L.69/2009*).*

La prima udienza di trattazione rappresenta il momento iniziale per la proposizione del conflitto. Se nel processo civile la prima udienza fissata per la trattazione del merito coincide con la prima di udienza di trattazione e comparizione ex art.183 c.p.c., nel processo amministrativo, tributario e contabile, coincide con l'udienza fissata per la discussione del ricorso nel merito.

Per quanto invece riguarda la riserva contenuta nell'ultimo periodo dell'art.59, co.3, in merito al regolamento preventivo di giurisdizione, può cogliersi la volontà del legislatore di lasciare immutata la proponibilità dello stesso e tutto quanto da esso previsto.

L'introduzione della *translatio iudicii* trova la sua origine in una delle più vaste problematiche della procedura civile (e non solo di quella civile) legata alla circolazione dell'azione da una giurisdizione all'altra e dalla conseguente preservazione da decadenze e altri effetti negativi che nel frattempo possono sopraggiungere. Negli anni addietro si era sempre ritenuto che se un giudice negava la propria giurisdizione sull'azione davanti a lui per errore proposta, e su questa negazione intervenisse il termine decadenziale, il dichiarato difetto di giurisdizione si sostanziava in una *absolutio ab instantia*, comportando che l'azione restasse definitivamente "bruciata" dalla decadenza intercorsa. Solo in tempi più recenti si è cominciato a pensare alla possibilità di transito dall'una all'altra giurisdizione attraverso un diretto passaggio da un giudice di merito all'altro[16]. La stessa giurisprudenza, nel 2007, pur seguendo percorsi argomentativi differenti, ha più volte rilevato la necessità di introdurre la *translatio iudicii* nel processo[17] per preservare l'azione e farla valere in tempi brevi davanti al giudice munito di giurisdizione in merito, e ciò anche in un'ottica di rispetto del principio costituzionale del giusto processo di cui all'art. 111 della nostra Costituzione. Tuttavia, stante la non intercomunicabilità tra il nostro ordinamento nazionale e altri ordinamenti, al giudice nazionale non sarà di certo consentito specificare nella sentenza di difetto nessuna indicazione circa il giudice

[16] C.Glendi, *"La giurisdizione nel quadro evolutivo di nuovi assetti ordina mentali"*, in il Giusto processo civile, 2009, pag.337 e ss.

[17] Cass. S.U. sent. n. 4109 del 22/02/2007 e Corte Cost. sent. n.77 del 12/03/2007.

straniero competente[18]; in altre parole, la norma resta limitata alla circolazione dell'azione nell'ambito dei giudici italiani che si ritenga che siano privi di giurisdizione tra loro in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudici speciali.

6. Le spese di giudizio

a) Il principio di soccombenza

Per quanto concerne le spese di giudizio giova preliminarmente sottolineare che anche il processo tributario, come quello civile, si ispira al principio della "soccombenza", in virtù del quale ciascuna parte anticiperà le proprie spese e, all'esito del processo, il giudice condannerà la parte soccombente a sostenere anche quelle dell'avversario risultato vittorioso, salvo che non ricorrano giusti motivi per derogare, in tutto o in parte, a questa regola. In effetti, qualora intervengano questi giusti motivi, il giudice può anche disporre la "compensazione delle spese[19]" (cioè escludere la ripetizione delle spese sostenute dalla parte vincitrice), in base ad una valutazione su cui il legislatore sta cercando sempre più di restringere la discrezionalità del giudice[20].

Invero, con riferimento al testo dell'art.92 c.p.c., precedente le modifiche del 2009, la Corte di Cassazione a S.U. con la sent. n.20592 del

[18] Salvo particolari regimi convenzionali o regolamenti già parzialmente in atto previsti tra il nostro ed altri ordinamenti; ad esempio, quanto previsto nel Reg. (CE) 27 novembre 2003, n.2001, cd. Bruxelles 2-bis, che ha sostituito il Reg. (CE) 29 maggio 2000, n.1347, cd. Bruxelles 2.

[19] Art. 92 C.p.c.

30/07/2008, risolvendo un contrasto di giurisprudenza e aderendo alla dottrina dapprima minoritaria[21], aveva affermato la necessità che il provvedimento di compensazione parziale o totale delle spese per "giusti motivi" trovasse nella sentenza un adeguato supporto motivazionale, che poteva essere chiaramente desumibile anche dal complesso della motivazione di merito, non essendo necessarie specifiche motivazioni, richieste invece, dopo la riforma del 2005. Nello stesso senso si è già pronunciata anche la Cassazione con ord. n.12081 del 25/05/2009.

Orbene, la L.69/2009 è intervenuta a rafforzare ulteriormente la regola generale modificando il 2 co. dell'art.92, il quale prevede ora che il principio di soccombenza possa essere derogato, oltre che nelle ipotesi espressamente indicate di soccombenza reciproca, soltanto in presenza di "gravi ed eccezionali ragioni", anziché, come precedentemente previsto, "per giusti motivi" e che, come già avveniva in precedenza, tali gravi ed eccezionali ragioni siano seguite da una chiara ed esplicita motivazione. Può quindi affermarsi che non potranno configurarsi quali "gravi ed eccezionali ragioni" quelle fattispecie che in precedenza erano ritenuti "giusti motivi" di compensazione delle spese. Si ritiene, ancora, che in ragione della *ratio* della disposizione in oggetto diretta a ridurre drasticamente il contenzioso pretestuoso, possano rientrare tra le ragioni gravi ed eccezionali che consentono al giudice la compensazione delle spese: la novità delle questioni di diritto trattate; il mutamento di giurisprudenza nel corso del processo su questioni di particolare complessità, nonché, l'incertezza normativa.

A seguito di tale modifica sarà interessante osservare il comportamento dei giudici tributari i quali, nella pratica processuale, di sovente si

[20] In riferimento a tale argomento si ricorda che già la Legge n.263 del 28 dicembre del 2005 aveva introdotto la necessità di un'esplicita motivazione per disporre la compensazione delle spese.

affidano alla compensazione nel caso di soccombenza da parte dell'Amministrazione Finanziaria, prevedendo invece la condanna alle spese assai spesso nel caso di soccombenza del contribuente.

b) La lite temeraria

Un'altra novità che concerne sempre le spese di giudizio riguarda più specificamente le cosiddette ipotesi di lite temeraria, che si verificano nel caso in cui una delle parti, con dolo o colpa grave, avvii un procedimento con ragioni pretestuose solo al fine, ad esempio, di sfruttare i lunghi termini del processo, o di frazionare la riscossione, contribuendo così a intralciare la macchina della giustizia nel suo complesso.

In particolare la L.69/2009 ha introdotto un nuovo 3 co. all'art.96 c.p.c. inserito dalla legge di riforma sul modello di quanto già recentemente stabilito per il giudizio davanti alla Corte di Cassazione. La nuova norma prevede che in ogni caso il giudice ogni qualvolta provveda sulle spese possa, anche d'ufficio, *"altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata"*.

E' da sottolineare che questa nuova disposizione non stabilisce un limite massimo alla condanna, né tantomeno richiede l'allegazione o la prova in capo alla parte vittoriosa, di aver subito un danno[22]. La condanna può essere disposta anche senza che vi sia istanza di parte. Infine, si pone il problema se la colpa grave o la mala fede siano il presupposto indispensabile per la pronuncia della condanna in esame, come si potrebbe desumere dalla circostanza che la nuova previsione è contenuta nell'articolo relativo alla "responsabilità aggravata". Invero, se così non

[21]vedi: Corte di Cassazione sent. n.4455 del 1999.

[22] La condanna può essere disposta anche senza che vi sia istanza di parte.

fosse, la norma consentirebbe la condanna della parte soccombente, oltre che alle spese delle lite, anche ad un vero e proprio risarcimento danni per il solo fatto di aver coltivato il contenzioso, realizzandosi in tal modo, una inaccettabili vera e propria pena punitiva.

Per evidenziare alcune peculiarità proprie del contenzioso tributario, si fa notare come tale nuova disposizione andrà a condizionare la pratica processuale molto più incisivamente di quanto possa sembrare a prima vista. In effetti l'estensione della lite temeraria anche al processo tributario è stata sempre contestata dalla stessa Amministrazione Finanziaria che ha sempre supportato le sue ragioni argomentando sulla specialità delle norme tributarie relative alla liquidazione delle spese.

c) Il rifiuto di conciliazione

La legge di riforma in esame conclude l'argomento in materia di condanna alle spese con la modifica dell'art.91 c.p.c., rubricato: "Condanna alle spese", ed in particolare con l'aggiunta di un periodo al co.1 dell'articolo in esame che si riferisce ai casi in cui v'è stata una proposta conciliativa.

I dubbi circa l'applicabilità di questa disposizione al processo tributario sono sorti stante la presenza dell'art. 15 del D.Lgs n.546 cit., il quale disciplina specificamente la condanna alle spese nel processo tributario.

Tuttavia, la circolare n.17/E dell'Agenzia è intervenuta anche su tale ultima questione e si esprime in favore dell'applicazione del nuovo art.91 c.p.c. anche nel processo tributario. L'Agenzia delle Entrate ritiene che la disciplina generale della condanna alle spese di lite di cui all'art.91 c.p.c. trovi applicazione anche nel processo tributario come già chiarito dalla circolare 98/E del 1996, e ciò nonostante la "conciliazione giudiziale" di

cui all'art.48 del D.Lgs. n.546 cit. preveda una disciplina diversa dalla "proposta conciliativa" cui si riferisce l'art.91 c.p.c.

In attesa, dunque, che si consolidi al riguardo l'indirizzo della giurisprudenza[23] se ne chiarisce di seguito il contenuto.

Il nuovo art.91 c.p.c. stabilisce che il giudice: "*se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato la proposta, senza giustificato motivo, al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta*". Tale modifica comporta che la parte che ha rifiutato la conciliazione, se dovesse risultare vittoriosa in misura non superiore a quella prevista dalla conciliazione, non soltanto non può ripetere le spese, ma può perfino vedersi condannare a sostenere quelle della controparte. Si immagini quindi cosa potrebbe verificarsi dinanzi ad un eventuale rifiuto di conciliazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria poi risultata soccombente; si realizzerebbe una sicura svolta, questa volta in favore del contribuente che invece oggi, come sappiamo, anche in caso di vittoria si vede spesso compensate le spese processuali.

7. Il principio di non contestazione

Dopo vari anni di discussione sull'argomento il legislatore ha da ultimo modificato e integrato il co.1 dell'art.115 del c.p.c.. Tale articolo,

[23] Nella Circolare 17/E si specifica che in attesa di un consolidamento giurisprudenziale gli Uffici, nel caso in cui il contribuente abbia rifiutato la proposta di conciliazione giudiziale formulata, anche a seguito di tentativo di conciliazione esperito d'ufficio dal giudice, avanzeranno richiesta di condanna alle spese subordinandola alla circostanza che la commissione tributaria decida in senso conforme alla proposta di conciliazione ovvero in termini più favorevoli all'Ufficio.

rubricato "disponibilità delle prove", statuisce il principio per cui il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti e, con la modifica apportata dalla L. n.69/2009, anche *"i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita"*.

In tal modo anche nel nostro ordinamento si introduce un vero e proprio onere di "specifica e tempestiva" contestazione delle allegazioni avverse, per cui, se una parte omette la contestazione di uno o più fatti e circostanze allegate dall'avversario a sostegno della propria domanda o eccezione, o comunque omette di prendere posizione specificamente e tempestivamente (cioè "nel primo atto difensivo") si ha come conseguenza che il giudice, d'ora in avanti, dovrà basare la sua decisione sui fatti medesimi senza bisogno di prova alcuna. In altre parole, i fatti non contestati vengono espunti dal *thema probandum*, con *relevatio ab onere probandi* della parte allegante[24]. Tale diposizione trova il suo contemperamento nella circostanza che ne circoscrive l'applicazione alla sola ipotesi di parte regolarmente costituita; escludendosi, dunque, che alla contumacia possa attribuirsi il valore di una generale non contestazione.

Alla stregua di quanto detto si può ritenere che l'art.115 c.p.c., così come riformato, comporti che ogni qualvolta sia posto a carico di una delle parti un onere di allegazione (e prova), l'altra parte ha l'onere di contestare il fatto allegato nella prima difesa utile, dovendo, in mancanza, ritenersi tale fatto pacifico.

Per quanto più specificamente concerne il processo tributario si può ricordare come negli anni addietro, solo una parte della dottrina richiamava espressamente l'operatività del principio di non contestazione

[24] B. Sassani, *"A.D. 2009: ennesima riforma al salvataggio del rito civile. Quadro sommario delle novità riguardanti il processo di cognizione",* in www.Judicium.it

anche in materia tributaria[25] e un significativo passo in avanti si ebbe soltanto con la sentenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione del 24 gennaio 2007, n.1540[26], la quale, intervenendo a dibattito ancora aperto, riaffermò l'esistenza del principio di non contestazione nel processo civile, deducendone di conseguenza l'operatività anche nel processo tributario.

In definitiva, quindi, ricordiamo come tale norma, da un punto di vista pratico, si rivela "fondamentale" per la difesa del contribuente; applicando questa disposizione, infatti, il giudice dovrà porre a fondamento della sua decisione, quale fatto pacifico, la comprovata infondatezza della pretesa tributaria a fronte del mero silenzio o della mera contestazione generica dell'ufficio[27]. Il giudice, invero, qualora non ponesse i fatti non contestati a fondamento della propria decisione, incorrerebbe in *error in procedendo* per violazione dell'art.115, 1.co, c.p.c..

Infine, ritornando alla norma così come formulata a fronte della riforma, è certo che si applichi solo ai giudizi iniziati dopo il 4 luglio 2009, così come non si possono nutrire dubbi sulla sua piena operatività nel processo tributario, sia in virtù del rinvio alle disposizioni del codice di procedura civile 2 co., art.1 D.Lgs n.546 cit., sia perché, come detto, la Cassazione, aveva già affermato l'applicabilità del predetto principio anche in materia tributaria[28]. Come in passato, e dunque ancor di più per il futuro, sarà necessario prestare maggiore attenzione a ciascuna contestazione dell'Amministrazione Finanziaria e, per converso, andare a

---

[25] G.M. Cipolla, "*La prova tra procedimento e processo tributario",* Padova, 2005, pag.688 ss.; v. anche A.M. Socci e P. Sandulli, "*Manuale del nuovo processo tributario",* Bologna, 1997, pag.193.

[2626] In GT- Riv. Giur. Trib. N.8/2007, pag. 677 ,"*Principio di non contestazione tra processo civile e processo tributario",* e in banca dati BIG, IPSOA.

[27] Al silenzio sui fatti dedotti viene equiparata la contestazione generica.

[28] Rif. Cass. n.950 del 16/01/2009 e Cass. N.1540 del 24/01/2007

verificare con la medesima attenzione se l'ufficio abbia puntualmente mosso eccezioni sul ricorso del contribuente.

8. Il ricorso per Cassazione

Il processo tributario, in virtù del rinvio operato dall'art. 62 D.Lgs n.546/1992, è stato interessato anche dalle modifiche riguardanti il ricorso in Cassazione. La riforma del processo civile, infatti, attraverso la previsione di specifiche misure tendenti a scoraggiare la proposizione dei ricorsi immotivati, ha introdotto diverse novità che incidono direttamente sulla struttura del giudizio di Cassazione nel tentativo, altresì, di rivitalizzare l'esercizio della funzione nomofilattica propria della Corte Suprema.

Prima di esaminare nel concreto le novità ci si vuole soffermare sull'ambito di applicazione delle modifiche stesse; ci viene in soccorso, a tal proposito, la norma transitoria di cui all'art. 58 co.5 della L. n.69/2009. A norma di tale articolo le disposizioni relative all'introduzione dell'articolo 360-bis c.p.c. ed all'abrogazione dell'art.366-bis c.p.c. "*si applicano alle controversie nella quali il provvedimento impugnato con il ricorso per Cassazione è pubblicato ovvero, nei casi in cui non sia prevista la pubblicazione, depositato successivamente alla data di entrata in vigore della presente Legge*", vale a dire, successivamente al 4 luglio 2009[29].

[29] Cfr. circolare n.17/E del 31 marzo 2010.

Il legislatore ha dapprima previsto due nuove ipotesi di inammissibilità del ricorso introducendo il nuovo art.360-bis c.p.c. in base al quale il ricorso in Cassazione è inammissibile quando:

- Il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa;
- È manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo.

Preliminarmente preme osservare che nonostante la lettera della norma sembri statuire diversamente, l'inammissibilità sancita dall'art.360-bis c.p.c. si riferisce non all'impugnazione complessivamente considerata, ma ai singoli motivi della stessa dato che, le due fattispecie di inammissibilità, si appuntano proprio sull'analisi dei "motivi" di ricorso e delle "censure" fatte valere con il ricorso. Si deve peraltro osservare che i ricorsi che l'art. 360 bis c.p.c. qualifica come inammissibili sono in realtà "infondati" e non sono estranei alle previsioni dell'art. 375 che ne prevede già ora la decisione in camera di consiglio[30].

Nel primo caso di inammissibilità sarà quindi necessario che la parte che decide di impugnare valuti, preventivamente, l'orientamento tenuto dalla Cassazione sulle fattispecie analoghe a quella trattata nella sentenza per cui si ricorre. Nel caso in cui il difensore si trovi di fronte ad una giurisprudenza di inequivocabile segno opposto alle proprie ragioni, il ricorso è precluso ovvero, consentito soltanto se le motivazioni che lo sorreggono trovano base in forti argomentazioni che facciano ritenere che quella giurisprudenza vada abbandonata. Sembrerebbe una

[30] F. Tesauro, *"La miniriforma del codice di procedura civile",* in Rassegna Tributaria n. 4/2010 p.972.

previsione piuttosto rischiosa, in quanto potrebbe portare ad un appiattimento degli orientamenti anche su questioni non adeguatamente approfondite. La modifica tende, come evidente, a sfoltire il numero dei ricorsi sui quali la Suprema Corte deve pronunciarsi con sentenza, i quali, negli ultimi anni, si sono moltiplicati in misura tale da intaccare gravemente la "ragionevole durata" del procedimento[31].

Tale attività deflattiva è affidata ad un'apposita sezione della Corte (art.376 c.p.c.), composta da cinque giudici provenienti dalle diverse articolazioni della Cassazione civile, si tratta, dunque, di una sezione-filtro[32]. Il primo presidente esamina i ricorsi e provvede a separare quelli destinati alle Sezioni Unite da quelli destinati alla sezione-filtro, spetterà poi al relatore di tale ultima sezione depositare una relazione in cancelleria dichiarando il ricorso inammissibile o manifestamente infondato se ritiene che la causa possa essere decisa in camera di consiglio. In tal caso l'udienza si svolge in camera di consiglio, ai sensi dell'art.380-bis, co.2 c.p.c., altrimenti, se la sezione-filtro non definisce il giudizio, gli atti ritornano al primo presidente, che assegna le cause tributarie alla sezione quinta (ex art.376, co.1 c.p.c.). Sarà poi il relatore della sezione quinta, qualora ritenga che ricorrano le ipotesi previste dall'art.375 co.1, n.2e 3 c.p.c., a depositare in cancelleria una relazione che adduca i motivi in base ai quali ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio. Soltanto i ricorsi che superano questi filtri verranno discussi in pubblica udienza[33].

Particolarmente complessa risulta anche l'esegesi del secondo punto di cui al novellato art.360-bis; si avvicendano, in proposito, due diverse interpretazioni, l'una maggiormente fedele alla *littera* della norma, l'altra

[31] A.Carratta, "*Come cambia il processo civile*", Torino, 2009, p.66

[32] Con esclusione dei casi in cui il ricorso debba essere assegnato alle Sezioni Unite.

più rispettosa dei valori e dei precetti costituzionali coinvolti. Secondo la prima interpretazione, nel valutare questo requisito di ammissibilità la sezione-filtro della Corte si troverebbe a dover verificare se la censura concerna realmente la violazione dei principi regolatori del giusto processo e se la stessa censura sia stata svolta con argomenti non manifestamente infondati. Così intesa, la norma imporrebbe, dunque, di distinguere tra violazioni che attentano o meno alla giustizia del processo e quindi finirebbe per avere una portata sostanzialmente illegittima. Tale disposizione, andando infatti ad incidere fortemente sui motivi di ricorso di cui all'art.360 c.p.c., violerebbe lo stesso art.111 Cost., in base al quale, contro tutte le sentenze e i provvedimenti non altrimenti impugnabili è sempre e indistintamente ammesso il ricorso in Cassazione per violazione di Legge[34]. L'alternativa a questa prima ricostruzione è quella che ritiene, malgrado la lettera della nuova disposizione, che "tutte" le norme processuali concorrono nel loro insieme ad attuare il "giusto processo regolato dalla Legge" e , per tale motivo, tutte le violazioni della Legge processuale sono da considerarsi anche una violazione dei principi regolatori del giusto processo.

Non c'è dubbio che tale interpretazione, permettendo di filtrare in via preventiva soltanto le censure deducenti *errores in procedendo* manifestamente infondate, ridimensioni le finalità deflattive della novella ma non esiste parimenti dubbio, che sia la sola interpretazione costituzionalmente legittima.

Con la stessa Legge n.69/2009 il legislatore ha previsto una seconda e importante modifica per il giudizio di Cassazione. Si tratta dell'abolizione del quesito di diritto.

---

[33] F. Tesauro, *"La miniriforma del codice di procedura civile",* in Rassegna Tributaria n. 4/2010 p.972.

L'art. 47 1.co, L.69/2009 ha infatti abrogato l'art.366-bis c.p.c. (introdotto con il D.Lgs n.40 del 2/02/2006), il quale prevedeva l'obbligo, a pena di inammissibilità, sia di formulare una *quaestio iuris* nelle ipotesi di ricorso per motivi di cui ai numeri 1,2,3, e 4, del co.1 dell'art.360 c.p.c., sia di indicare il fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria ovvero, le ragioni della dedotta insufficienza della motivazione (se il motivo è proposto con riferimento all'art.360 n.5 del medesimo comma). Tale disposizione, in virtù del richiamo compiuto dall'art.62, co.2 del D.Lgs n.546/1992, operava anche nel processo tributario, pertanto deve ritenersi abrogata anche per quest'ultimo.

9. Ultime novità e sviluppi futuri

Sebbene la riforma del processo civile varata nel 2009 realizzi un sostanziale accostamento del processo tributario al rito di cognizione, la strada da percorrere per raggiungere l'obiettivo finale di un sostanziale abbandono della legislazione speciale, rimane ancora molto lunga e per certi versi insidiosa. Sta di fatto che il procedimento tributario è in continua evoluzione normativa anche nella prospettiva di realizzare quanto prima almeno una semplificazione delle procedure che garantisca celerità nella riscossione *in primis* al Fisco.

A testimonianza del fermento normativo che lo scuote troviamo le modifiche intervenute nei primi mesi dell'anno; ci si riferisce, in

[34] Cfr. G. Raiti, *"Note esegetiche in prima lettura sul filtro in Cassazione secondo la legge di riforma al codice di rito civile n.69 del 18 giugno 2009"*, in www.judicium.it, par.1.

particolare, al D.L. n.40 del 25 marzo 2010, convertito con modificazioni, dalla Legge n.73 del 22 maggio 2010. Tali modifiche attuano interventi di deflazione e semplificazione del contenzioso, e riguardano, in particolar modo, la disciplina della notificazione delle sentenze delle Commissioni Tributarie, l'istituto delle conciliazione giudiziale, l'autorizzazione all'appello e la definizione delle controversie pendenti.

Per quanto concerne le notificazioni della sentenza, l'art.3 co.1 *lett. a)* del D.L. n.40/2010 innova l'art.38 co.2 del D.Lgs.n.546/92 introducendo la possibilità di notificare la sentenza, ai fini della decorrenza del termine breve di impugnativa, avvalendosi delle stesse modalità già previste per gli altri atti del processo tributario dall'art. 16 del D.Lgs. n.546/92. La precedente formulazione del novellato art.38 co.2 del D.Lgs. n.546/92 stabiliva, richiamando gli art.137 e ss. del c.p.c., che la notificazione della sentenza andava effettuata esclusivamente per il tramite dell'ufficiale giudiziario. La nuova disciplina, invece, ha sostituito il richiamo agli articoli del c.p.c. con quello all'art. 16 del D.Lgs. n.546/92. Tale ultimo articolo consente, infatti, che la notificazione della sentenza avvenga, oltre che tramite l'ufficiale giudiziario, anche attraverso il servizio postale mediante spedizione del plico oppure, per il contribuente, attraverso la consegna diretta dell'atto all'impiegato addetto dell'ufficio del Ministero delle Finanze mentre, per l'ufficio, tramite il messo comunale o il messo autorizzato dall'Amministrazione Finanziaria. L'introduzione della possibilità di notificare la sentenza anche con consegna diretta o a mezzo del servizio postale, ha reso necessaria un'ulteriore previsione, quella seconda la quale il deposito deve avere ad oggetto, oltre all'originale o alla copia autentica dell'originale notificato, anche una copia autentica della sentenza consegnata o spedita per posta, alla quale dovrà essere allegata anche la

relativa fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata con avviso di ricevimento.

Un'altra importante modifica è quella apportata all'art.3 co.1, *lett .b)* del D.Lgs. n.546/92 avente ad oggetto la conciliazione giudiziale, nonché quella riguardante l'accertamento con adesione, che ha invece modificato il 2 co. dell'art. 8 del D.Lgs. n.218/97. Nella specie, la prima modifica interviene sulla disciplina delle garanzie che il debitore è tenuto a prestare ai fini del pagamento rateale delle somme dovute nell'ambito della conciliazione giudiziale. Il vecchio co. 1 dell'art. 3 del decreto citato prevedeva, previa prestazione di un'idonea garanzia, la possibilità di suddividere l'importo in un massimo di 8 rate trimestrali di pari ammontare, estese fino a un massimo di 12 rate trimestrali se l'importo era superiore a 51.645,69€, il nuovo testo, invece, dispone attualmente che la prestazione di garanzia è dovuta soltanto nel caso in cui l'importo delle rate successive alla prima sia superiore a 50.000€.

Ne consegue, che non sarà più necessaria alcuna garanzia fideiussoria nel caso di rate successive alla prima che non superino il predetto importo.

Tale modifica ha trovato attuazione a partire dal giorno di pubblicazione del decreto sulla Gazzetta Ufficiale, il 26 marzo 2010, e si applica ai procedimenti per i quali, a tale data, non sia ancora intervenuto il perfezionamento della conciliazione giudiziale, la quale, lo ricordiamo, può essere conclusa solo davanti alla commissione tributaria provinciale[35] e comunque non oltre la prima udienza di trattazione (art.48 D.Lgs. n.546/92).

La medesima novità si riscontra anche per l'accertamento con adesione disciplinato dall'art. 8 del D.Lgs. n.218/97 il cui nuovo testo dispone che *"sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio*

[35] Cfr. Circolare n.98/E del 23 aprile 1996.

legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione, e per il versamento di tali somme, se superiori a 50.000 €, il contribuente è tenuto a prestare idonea garanzia (…)." Anche tale modifica, essendo entrata in vigore il 26 marzo 2010, riguarderà soltanto i procedimenti per i quali alla predetta data, non sia intervenuto il perfezionamento dell'adesione[36].

Passando alle altre novità ricordiamo la modifica introdotta dall'art.3, co.1 *lett. c)* del D.L. n.40/10, che ha abrogato il co.2 dell'art.52 del D.Lgs. n.546/92. Tale ultimo articolo disponeva che per la proposizione dell'appello principale gli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate dovevano essere autorizzati dal responsabile del servizio contenzioso della Direzione regionale delle Entrate; attualmente, in seguito all'abrogazione dello stesso, e dunque a decorrere dal 26 marzo 2010, gli Uffici periferici non sono più tenuti a richiedere la suddetta autorizzazione della Direzione regionale competente[37].

Una importante novità è stata invece introdotta dalla Legge di conversione[38] del D.L.n.40/10, la quale, al comma 2-bis dell'art.3, contempla disposizioni volte a deflazionare il contenzioso pendente innanzi alla Commissione tributaria centrale e della Corte di Cassazione. La novità riguarda la possibilità di definizione delle controversie tributarie pendenti che sono state iscritte a ruolo, nel primo grado, da oltre 10 anni alla data di entrata in vigore dello stesso decreto citato. Pertanto, ai fini della definizione in esame si richiede che il ricorso introduttivo del giudizio sia stato iscritto a ruolo entro al data del 25

[36] Secondo quanto chiarito dalla circolare 235/E del 8/8/97 ai fini del perfezionamento dell'adesione non è sufficiente la sottoscrizione tra le parti, ma la definizione si perfeziona con il versamento dell'intera somma entro 20 giorni dalla redazione dell'atto ovvero con il versamento della prima rata nel caso di pagamento rateale.
[37] Cfr. Circolare n.37/E del 21 giugno 2010.
[38] Cfr. L.n73 del 22 maggio 2010.

maggio del 2000. La definizione in esame può riguardare soltanto le controversie tributarie nelle quali sia parte l'Amministrazione Finanziaria dello Stato che sia risultata integralmente soccombente nei primi due gradi di giudizio. Se ne deduce che non sono definibili le controversie per le quali l'Amministrazione Finanziaria sia risultata anche parzialmente vittoriosa anche in uno solo dei due procedimenti[39]. La circolare dell'Agenzia delle entrate n.37/E del 2010 specifica ancora che ai fini della corretta misurazione della soccombenza occorre operare un raffronto tra il *petitum* richiesto dal contribuente ed il *decisum* statuito dalla Commissione[40]. Dunque la soccombenza è integrale quando è stata accolta tutta la domanda del ricorrente, senza prestare rilievo all'eventuale compensazione delle spese di lite.

Per ciò che concerne le modalità di definizione la Legge di conversione ha previsto un meccanismo differenziato, a seconda dell'organo giurisdizionale innanzi al quale è pendente la controversia. Più precisamente, la lettera a) del comma 2-bis del citato articolo 3 prevede che le controversie tributarie pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale sono "automaticamente" definite con decreto assunto dal presidente del collegio o da un suo delegato. La successiva lettera b) del medesimo comma 2-bis stabilisce invece che per quanto riguarda le controversie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione queste possono essere estinte con la presentazione di un'apposita istanza ed il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia (con contestuale rinuncia ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione) entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione (quindi entro il 24 agosto 2010).

---

[39] Cfr. Circolare n.37/E del 21 giugno 2010.

[40] Vedi anche F.Tundo, *"Definizione delle liti in Corte di Cassazione e in Commissione tributaria centrale"*, in Corriere Tributario n.24/2010, pag 192.

Ciò premesso, ricordiamo che essendo la modifica intervenuta con la Legge di conversione, la data di riferimento sarà quella di entrata in vigore di quest'ultima, vale a dire il 26 maggio 2010. Perché la controversia sia considerata pendente è sufficiente che a tale data sia stato proposto ricorso alla Commissione tributaria centrale o sia stato notificato il ricorso per Cassazione, in entrambi i casi resta inteso che la controversia si considera pendente a condizione che alla data del 26 maggio 2010, non sia stata ancora depositata alcuna decisione.

Nuovi e importanti provvedimenti che riguardano il contenzioso tributario sono contenuti anche nel testo del Decreto - Legge 31 maggio 2010 n. 78, contenente la cosiddetta "manovra d'estate", che è stato pubblicato sul supplemento ordinario n. 114 della Gazzetta Ufficiale n. 125 del 31 maggio 2010. I nuovi interventi, che riguarderanno diversi aspetti del settore, mirano ad una rivoluzione delle procedure che porterà ad una forte accelerazione nel procedimento di riscossione delle entrate determinando, con tutta probabilità, una diminuzione del contenzioso tributario (l'art.29 del D.L.78/2010 cambierà profondamente le procedure di riscossione degli atti impositivi, con la dichiarata finalità di velocizzare gli incassi dell'Erario). La novità maggiormente rilevante della manovra in materia di contenzioso e riscossione riguarda il contenuto dei nuovi avvisi di accertamento ed è ravvisabile nell'intimazione ad adempiere entro il termine di presentazione del ricorso all'obbligo di pagamento integrale oppure, in caso di presentazione del ricorso, al pagamento frazionato, pari al 50% delle maggiori imposte e dei relativi interessi. La novità riguarda gli avvisi che saranno notificati dal 1° luglio 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi.

In pratica, a partire dai provvedimenti notificati da tale data, le imposte sui redditi e sull'IVA accertate dovranno essere pagate entro il termine per la proposizione del ricorso, pena l'immediato avvio della procedura esecutiva; l'avviso di accertamento dovrà infatti contenere anche l'intimazione ad adempiere, per cui, diventando titolo esecutivo, non sarà più accompagnato dalla cartella di pagamento. Tali avvisi diventeranno esecutivi dopo 60 giorni dalla notifica e saranno trasmessi all'agente della riscossione. Quest'ultimo, una volta decorsi trenta giorni dalla scadenza dell'intimazione, procederà al recupero coattivo (secondo le modalità suddette) senza la previa notifica della cartella di pagamento. In pratica il contribuente, passati 90 giorni dalla ricezione dell'avviso di accertamento (60 giorni per ricorrere più ulteriori 30 giorni), non riceverà più alcun atto intermedio e sarà così da subito soggetto alle azioni esecutive di Equitalia. La nuova disposizione prevede inoltre che gli atti della espropriazione forzati devono essere obbligatoriamente attivati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'avviso di accertamento è divenuto esecutivo.

Sul versante della sospensiva giudiziale poi, la Legge di conversione del D.L n.78/2010 ha soppresso il limite temporale di 150 giorni dei provvedimenti cautelari inizialmente stabilito dal decreto stesso. In base ad essa il provvedimento cautelare della CTP di cui all'art.47 del D.lgs.546/92 torna ad avere efficacia sino al deposito della sentenza di primo grado. La correzione risulta quanto mai opportuna anche alla luce delle novità relative alla riscossione degli avvisi di accertamento.
Una volta a regime le nuove disposizioni, infatti, il contribuente che vorrà evitare il pagamento dovrà attivarsi immediatamente per chiedere la sospensione. Probabilmente l'ipotesi più conveniente e meno rischiosa sarà quella di inserire la richiesta già in sede di redazione del ricorso di

primo grado. La fissazione di una durata limitata della sospensione, dunque, si sarebbe rilevata ancora più contrastante con l'esigenza di anticipare il momento dell'intervento del giudice.
Si ritiene utile segnalare, da ultimo, che anche la Corte Costituzionale, con la sentenza n.281 del 2010, pur affrontando una questione diversa, si è espressa comunque negativamente nei confronti delle sospensioni che fissino un massimo temporale.

10. Considerazioni conclusive

Il contenzioso tributario è attualmente disciplinato dai D.Lgs. n.545 e n.546 del 12 dicembre del 1992[41] e successive modificazioni, con le quali sono state introdotte regole più snelle nella gestione del processo tributario. L'obiettivo, come già accennato, è quello di modellare il contenzioso tributario in modo da avvicinarlo sempre più al processo civile, anche per dare concreta attuazione al principio costituzionale del giusto processo.
Tuttavia, se il nuovo processo dovrà rispettare i nuovi principi e le nuove regole in attuazione della Legge delega n.69/2009 sarà necessario gestire anche la fase transitoria in un contesto di una più graduale riforma di tutto il contenzioso tributario. Il legislatore, nei prossimi due anni, potrebbe adottare un decreto legislativo di modifica del processo tributario, che potrebbe non configurarsi più come un rito speciale, con le attuali limitazioni che pregiudicano, anche seriamente, il diritto di

[41] Entrati in vigore solo il 1° aprile 1996.

difesa, ma essere incardinato nell'unico rito di cognizione ordinario con lo scopo principale di porre il contribuente sullo stesso piano giuridico e processuale dell'Amministrazione Finanziaria.

Le prospettive di modifica e sviluppo del contenzioso tributario dovrebbero poi necessariamente passare per la modifica innanzitutto della composizione delle attuali Commissioni tributarie. E' forte la speranza e l'auspicio che presto si passi all'inserimento di giudici professionali e specializzati, assunti a seguito di specifico concorso pubblico per titoli ed esami, come avviene già per la magistratura ordinaria; che si tratti di giudici che abbiano competenza in campo fiscale (così come dovrebbe averla lo stesso relatore, che di fatto esamina la questione) e soprattutto che gli stessi giovino di un'assunzione a tempo pieno da cui derivi un'adeguata retribuzione. Ancora, per quanto a prima vista possa sembrare di poca importanza, sarebbe molto utile che si introducesse un obbligo di predisposizione grafica delle sentenze poiché non di poco conto sono le difficoltà incontrate dagli operatori che si accostano ad esaminare tali documenti talvolta interamente scritti a mano.

Soltanto attraversando e realizzando tali riforme si potrebbe mettere fine all'annosa questione del divieto di istituzione di giudici speciali, previsto dall'art.102, co. 2 e 6 della disposizione transitoria della Costituzione e, ancora di più, soltanto in questo modo potrebbe davvero realizzarsi, un'adeguata ed efficace fase istruttoria anche nel processo tributario, che sebbene si tema allungherà i tempi del contenzioso, porterà comunque a realizzare quel principio del "giusto processo" che ancora solo s'intravede in campo tributario.

Pieno contradditorio delle parti, in condizioni di effettiva parità tra accusa e difesa, davanti ad un giudice terzo ed imparziale e senza alcuna limitazione del diritto di difesa (Artt.111 e 24 Cost.), questi sono i

principi e al tempo stesso le garanzie di una giurisdizione che vuole essere tale a tutti gli effetti.