

IL PROCESSO DI PRIMO GRADO

(di Angelo Napolitano)

SOMMARIO: 1. Gli atti impugnabili. – 2. Il ricorso. – 3. Competenza. – 4. Istruttoria. – 5. Decisione. – 6. Vicende cd. anomale.

1. Gli atti impugnabili.

L'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 contiene l'elencazione degli atti contro i quali deve essere diretto il ricorso tributario. Ciò non significa che la cognizione del giudice tributario sia limitata al profilo strettamente formale degli atti impugnati, essendo la stessa estesa al merito del rapporto, anche se la «chiave di accesso» a tale rapporto è l'impugnazione di uno degli atti di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

In particolare, in virtù di tale norma sono impugnabili dinanzi al giudice tributario:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 cit.;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate dall'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

Peraltro, occorre considerare che la modalità con la quale l'Amministrazione finanziaria manifesta la sua volontà impositiva, e ogni forma conseguente di accertamento e sanzione per violazioni, è variabile e ampia, ben oltre l'indicazione, seppur tassativa, contenuta nell'art. 19 cit..

Pertanto, si è progressivamente affermata, nell'ottica di una piena esplicazione del diritto di difesa del contribuente, una considerazione analitica e approfondita degli atti che, pur non rientranti nell'elenco dell'art. 19, rappresentano comunque una manifestazione di volontà da parte dell'Amministrazione, con chiara cristallizzazione della pretesa azionata e conseguente possibilità di impugnazione da parte del destinatario della stessa. Ne deriva l'impugnabilità dinanzi al giudice tributario di qualsiasi atto adottato dall'Amministrazione finanziaria che, portando a conoscenza del contribuente la giustificazione di fatto e di diritto che ne è fondamento, evidenzia senza alcuna incertezza una individuata e precisa pretesa.

È quindi consolidato l'assunto per il quale, sebbene l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, rivesta natura tassativa, non è tuttavia preclusa al contribuente la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, sicché è possibile una interpretazione estensiva delle disposizioni in materia, in omaggio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), nonché in considerazione dell'ampliamento della giurisdizione tributaria operato dalla l. n. 448 del 2001.

Deriva, ad esempio, da queste premesse che il contribuente ha la facoltà di impugnare il diniego del Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate di disapplicazione di norme antielusive ex art. 37-bis, comma 8, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in quanto lo stesso, pur non essendo un atto rientrante in una delle tipologie elencate dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, è pur sempre un provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario (Sez. 6-5, n. 03775/2018, Mocci, Rv. 647116-01).

Inoltre la Corte di cassazione ha chiarito che non rientra nell'ambito degli atti impugnabili una semplice nota dell'Agenzia delle entrate che, a riscontro di una precedente comunicazione del contribuente, afferma che tra le parti non è intervenuto alcun atto di accertamento con adesione, dovendosi considerare che la prova dell'avvenuta definizione concordata della pretesa tributaria è costituita dall'atto scritto di accertamento con adesione, in possesso del Fisco e del contribuente, il cui contenuto è tipizzato dall'art. 7 della l. n. 218 del 1997, atto che, se esistente, avrebbe dovuto essere prodotto dal ricorrente in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento al fine di contestare la pretesa impositiva. D'altro canto, deve escludersi l'ammissibilità di una mera azione di accertamento al fine

di verificare se vi sia stata, o meno, una definizione con adesione, a ciò ostando la natura impugnatoria del processo tributario (Sez. 5, n. 14574/2018, Giudicepietro, Rv. 648777-01, in motivazione).

Altra questione di rilievo è stata affrontata da Sez. 5, n. 11471/2018, Stalla, Rv. 648076-01, la quale ha affermato che l'impugnazione da parte del contribuente della diffida di pagamento, atto non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, è una facoltà volta ad estendere gli strumenti di tutela del contribuente, ma non un onere, sicché in mancanza di essa la pretesa tributaria non si cristallizza e, pertanto, non è preclusa la successiva impugnazione di uno degli atti tipici previsti dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Analoga decisione è stata assunta da Sez. 5, n. 27582/2018, Castorina, Rv. 65096101, con riferimento alla fattura recante l'addebito di canoni tariffari in materia di rifiuti urbani: non rientrando essa nell'elenco tassativo degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'impugnazione della stessa non costituisce un onere, previsto a pena di decadenza, ma solo una facoltà, potendo il contribuente attendere che la pretesa impositiva, sebbene già estrinsecatasi nei suoi elementi essenziali in tale atto prodromico, gli venga notificata attraverso uno dei successivi atti tipici di cui al detto art. 19.

Sulla stessa scia, Sez. 5, n. 27601/2018, Zoso, Rv. 650966-01, ha ritenuto che il preavviso di fermo amministrativo emesso ex art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973 per crediti tributari è impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge l'interesse ex art. 100 c.p.c. alla tutela giurisdizionale per il controllo della legalità sostanziale della pretesa impositiva, a nulla rilevando che detto preavviso non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto tale elencazione va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con l. n. 448 del 2001.

Tra i provvedimenti impugnabili per vizi propri, in quanto riconducibili alla categoria residuale prevista nell'art. 19, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 546 del 1992, riferita ad «*ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie*», Sez. 5, n. 22952/2018, Chiesi, Rv. 650235-01, ha ritenuto esservi anche quello di sospensione della procedura di rimborso del credito IVA, fermo restando, d'altro canto, che il corrispondente giudizio tributario non può avere per oggetto il solo vizio di legittimità del provvedimento sospensivo, essendo invece necessario che il contribuente alleggi anche i fatti costitutivi del

proprio diritto di credito, che spiegano l'effettiva incidenza della sospensione del rimborso sulla sua posizione giuridica soggettiva, e che l'Amministrazione convenuta dimostri le ragioni ostative al rimborso. Ne consegue che, in tale evenienza, il giudice tributario è tenuto ad esaminare, preliminarmente, i vizi di legittimità del provvedimento di sospensione, e, solo se ne riconosca la fondatezza, può procedere all'accertamento del diritto di credito vantato dal contribuente.

L'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che *«la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo»*. Questa disposizione consente al contribuente di recuperare «a valle» la tutela giurisdizionale contro l'atto presupposto non notificato, lasciandolo libero di limitare le proprie doglianze alla formale illegittimità dell'*iter* procedimentale, facendo valere cioè, tramite l'impugnazione dell'atto a valle, l'omessa notifica di un atto presupposto, quale vizio inficiante l'intera sequenza procedimentale e comportante la nullità dell'atto conclusivo del procedimento.

Infatti, in tema di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedimentale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poiché tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, denunciando i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria, spetta al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che nel primo caso deve verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi) (Sez. U, n. 05791/2008, Botta, Rv. 602254-01).

Ai fini dell'impugnazione dell'atto «a valle» facendo valere la mancata notifica dell'atto «a monte» o, su scelta del contribuente ricorrente, deducendo i vizi di merito dell'atto a monte, è dunque

necessario che l'Amministrazione ometta di dare la prova della notifica dell'atto-presupposto.

A riguardo, non si può trascurare di ricordare che Sez. U, n. 19704/2015, Di Iasi, Rv. 636309-01, ha sancito la possibilità per il contribuente di impugnare la cartella di pagamento della quale, a causa dell'invalidità della relativa notifica, sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione: in sostanza, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, mediante una lettura costituzionalmente orientata, hanno ritenuto legittima tale impugnazione a prescindere dalla previa impugnazione dell'atto presupposto, poiché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato o reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un problema concreto di reciproca limitazione.

Questo orientamento ha trovato conferma, tra l'altro, in Sez. 5, n. 27799/2018, Mondini, Rv. 651082-01, che ha ribadito la facoltà del contribuente di impugnare, insieme con l'estratto di ruolo, il ruolo e la cartella di pagamento che non siano mai stati notificati.

Più di recente, **Sez. 6-3, n. 11900/2019, D'Arrigo, Rv. 653803-01**, ha ribadito che in materia di esecuzione forzata per la riscossione di entrate di natura tributaria, le opposizioni cd. recuperatorie, con le quali l'opponente intenda contestare il diritto dell'Ente impositore o dell'agente della riscossione di agire *in executivis*, per ragioni riferibili agli atti prodromici dei quali deduce di non essere venuto a conoscenza per omessa o invalida notificazione, devono proporsi mediante ricorso al giudice tributario, ai sensi degli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

In tema, poi, di consecuzione di atti impugnabili, Sez. 5, n. 27581/2018, Castorina, Rv. 65140401, aveva chiarito che nel processo tributario, ove all'impugnazione della cartella di pagamento segua quella della successiva intimazione di pagamento, emessa per gli stessi tributi a carico del medesimo contribuente, non sussiste violazione del principio del *ne bis in idem* processuale, trattandosi di giudizi aventi *petitum e causa petendi* differenti.

Non rientra, invece, nel novero degli atti impugnabili il processo verbale di constatazione, che è semplicemente un atto endoprocedimentale non destinato, in quanto tale, a vincolare il contenuto del successivo avviso di accertamento.

Ne consegue che, in tema di contraddittorio e poteri del giudice tributario, non lede il diritto di difesa la ripresa a tassazione contenuta nell'avviso di accertamento per importi maggiori di quelli oggetto del prodromico processo verbale di constatazione, in quanto solo con l'atto

impositivo, che non dipende necessariamente dal processo verbale di constatazione, si esterna ciò che viene constatato ed accertato dall'Amministrazione finanziaria ed è al rispetto del suo contenuto che è tenuto il giudice tributario (Sez. 6-5, n. 13490/2019, Gori, Rv. 653872-01).

La struttura tipicamente impugnatoria del processo tributario è confermata anche nel caso in cui il contribuente faccia valere le proprie doglianze avverso il silenzio dell'Amministrazione finanziaria. La fattispecie di silenzio-rifiuto più rilevante nella prassi è quella che si forma a seguito della domanda di rimborso di tributi, sanzioni pecuniarie e accessori non dovuti, che costituisce, appunto, una «fattispecie provvedimento» impugnabile ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. g), del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il ricorso dinanzi alla Commissione tributaria avverso il silenzio-rifiuto formatosi in relazione alla domanda di rimborso è soggetto al termine ordinario di prescrizione (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Proprio con riferimento alla prescrizione, si è precisato che i termini ad anno si computano secondo il calendario comune (art. 155 c.p.c.), sicché la scadenza si ha all'ultimo istante del giorno, mese ed anno corrispondente a quello del *dies a quo*.

Quanto al termine di decadenza, l'istanza di rimborso deve essere depositata nel termine previsto dalla legge d'imposta cui si riferisce la domanda e, in mancanza, nel termine di due anni dal pagamento dell'indebitato o dal verificarsi di un altro evento, successivo al pagamento, che abbia determinato il carattere indebitato di quest'ultimo (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992).

Presentata l'istanza di rimborso, il silenzio-rifiuto si perfeziona, pertanto, decorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, e solo dopo il decorso di quest'ultimo termine decorre il termine ordinario di prescrizione per la domanda giudiziale di rimborso dinanzi al giudice tributario (Sez. 6-5, n. 01543/2018, Cirillo E., Rv. 647000-02).

Sempre in tema di impugnabilità degli atti, si è posto il problema della formazione del silenzio-rifiuto su una domanda di rimborso di imposte indebitamente pagate, presentata ad un Ufficio finanziario incompetente. Pur nella consapevolezza dell'esistenza di un diverso orientamento giurisprudenziale sorto in seguito a Sez. U, n. 11217/1997, Finocchiaro, Rv. 509830-01, nella vigenza di un diverso quadro ordinamentale (ossia avendo riguardo, quanto alla disciplina del processo tributario, al d.P.R. n. 636 del 1972 e prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla l. n. 212 del 2000, e della modifica dell'art. 111 Cost. in tema di giusto processo), la S.C. ha aderito

al principio secondo cui, in tema di rimborso delle imposte sui redditi, disciplinato dall'art. 38, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, la presentazione dell'istanza ad un organo diverso da quello territorialmente competente a provvedere costituisce atto idoneo non solo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto di rimborso, ma anche a determinare la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile dinanzi al giudice tributario, sia perché l'Ufficio non competente (quando non estraneo all'Amministrazione finanziaria) è tenuto a trasmettere l'istanza all'Ufficio competente, in conformità alle regole di collaborazione tra organi della stessa Amministrazione, sia alla luce dell'esigenza di una sollecita definizione dei diritti delle parti, ai sensi dell'art. 111 Cost. (Sez. 6-5, n. 05203/2018, Luciotti, Rv. 647494-01).

Con riferimento al credito d'imposta ed al rapporto tra termine di decadenza e termine di prescrizione per il rimborso dello stesso, la S.C. ha inteso dare continuità al principio in base al quale in tema di imposte sui redditi, posto che l'indicazione nella dichiarazione di un credito d'imposta costituisce già istanza di rimborso, il corrispondente diritto alla restituzione può essere esercitato a partire dall'inutile decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza contenuta nella dichiarazione, su cui si forma il silenzio-rifiuto, impugnabile ex art. 19, comma 1, lett. g), del d.lgs. n. 546 del 1992, senza che sia necessario attendere la scadenza dei termini entro cui l'Amministrazione deve esercitare i propri poteri di liquidazione, controllo formale o accertamento vero e proprio, che non riguardano l'esercizio dei diritti del contribuente (Sez. 5, n. 10690/2018, Guida, Rv. 647839-01).

A tal proposito, **Sez. 5, n. 07241/2019, Napolitano, Rv. 653322-01**, ha recentemente affermato che l'impugnazione dell'avviso di accertamento, con il quale l'Amministrazione finanziaria abbia ridotto il credito d'imposta indicato nella dichiarazione dei redditi, costituisce un atto avente finalità conservativa del credito al rimborso, il quale, una volta indicato nella menzionata dichiarazione, è soggetto alla ordinaria prescrizione decennale, con la conseguenza che a tale impugnazione deve riconoscersi, ai sensi dell'art. 2943 c.c., effetto interruttivo della prescrizione, il cui corso resta sospeso fino al passaggio in giudicato della sentenza.

Sez. 6-5, n. 20367/2018, Napolitano, Rv. 650363-01, aveva a sua volta chiarito che la valorizzazione del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione al fine di individuare un atto impugnabile da parte del contribuente si giustifica solo nei casi in cui il versamento o la ritenuta del tributo non siano stati preceduti da un atto di imposizione suscettibile di impugnazione diretta: ne deriva che, quando la riscossione avviene per mezzo del ruolo, l'impugnazione del contribuente deve essere proposta

tempestivamente contro il predetto atto impositivo, senza alcuna necessità di provocare il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione, con l'ulteriore conseguenza che, ove il contribuente non ricorra contro l'avviso di mora con il quale l'Amministrazione ha esplicitato la pretesa tributaria, è inammissibile l'istanza di rimborso presentata, dopo aver pagato il tributo nei termini richiesti, in quanto la stessa contrasta con il titolo, ormai definitivo, che giustifica l'attività esattiva dell'Amministrazione.

Sempre in tema di silenzio-rifiuto, Sez. 5, n. 26376/2018, Campanile, Rv. 650809-01, ha precisato che qualora, dopo la formazione di esso, e dopo l'impugnazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria emani un provvedimento espresso di diniego, la proposizione del ricorso contro lo stesso non determina l'improcedibilità del primo giudizio contro il silenzio-rifiuto, non essendo previsto in tale processo l'istituto dei motivi aggiunti.

Inoltre, poiché l'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nella formulazione antecedente al d.lgs. n. 156 del 2015) prevede il rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza che ha accolto il ricorso del contribuente, quest'ultimo, ove non lo riceva, non può adire direttamente il giudice tributario, ma deve sollecitare il rimborso in sede amministrativa, e solo successivamente può impugnare il relativo diniego, anche tacito, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. g), del detto d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 30368/2018, Federici, Rv. 651768-01).

Ipotesi per certi versi speculare al silenzio-rifiuto è quella del mancato esercizio del potere di autotutela decisoria da parte dell'Amministrazione finanziaria. A tal proposito, si è affermato che il sindacato giurisdizionale sul diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificerebbero l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. Tuttavia, l'interesse generale idoneo a fondare l'obbligo di autotutela decisoria in capo all'Amministrazione finanziaria non può consistere nella mera deduzione dell'erronea imposizione nei confronti del contribuente, quest'ultimo profilo inerendo in via esclusiva all'interesse privato ad evitare una tassazione superiore rispetto a quella che si ritiene dovuta (Sez. 5, n. 01965/2018, Di Geronimo, Rv. 646810-01).

Per altro verso, la S.C. ha ribadito il proprio orientamento per il quale il ricorso avverso il diniego di autotutela opposto dal Fisco è certamente ammissibile, ma il sindacato può esercitarsi nelle forme

ammesse sugli atti discrezionali, in quanto non è dato al giudice tributario invadere la sfera di competenza della P.A. nell'esercizio del potere di annullamento dell'atto amministrativo in autotutela, pena il superamento dei limiti esterni della giurisdizione medesima.

Non è idoneo a configurare un «diritto» all'autotutela nemmeno un giudicato sopravvenuto rispetto alla scadenza del termine di impugnazione degli atti di cui il contribuente abbia chiesto il «ritiro», al suddetto favorevole, con riferimento ad un accertamento incompatibile con il contenuto degli atti non impugnati: non si tratterebbe, infatti, di estendere l'efficacia di un giudicato tributario oltre i limiti del caso deciso, a fattispecie diverse ma accomunate dagli stessi presupposti di fatto, ma di obbligare l'Amministrazione a ritirare un atto inoppugnabile solo perché sia sopravvenuto un giudicato che, indipendentemente dall'atto divenuto definitivo, abbia accertato il rapporto tributario in maniera diversa da quella risultante dall'atto non impugnato. Neppure in un caso simile il contribuente può sfuggire alla immodificabilità dell'atto non impugnato, la cui revoca o il cui annullamento sono rimessi alla discrezionalità dell'Amministrazione (Sez. 5, n. 07616/2018, Tedesco, Rv. 647518-01).

La Corte di Cassazione, inoltre, ha avuto modo di pronunciarsi sul rapporto tra la tutela dell'affidamento del contribuente, che aveva ottenuto l'annullamento in autotutela di avvisi di accertamento per ICI relativi ad alcune annualità, e l'onere di successiva impugnazione di ulteriori avvisi emessi dopo l'annullamento in autotutela, con riferimento alle medesime annualità a fronte della stessa imposta. A riguardo, è stato evidenziato, in particolare, che, a fronte dell'emissione di un nuovo avviso di accertamento, successivo all'annullamento in autotutela di un precedente avviso, è onere del contribuente provvedere alla tempestiva impugnazione del nuovo avviso nei termini di legge che, una volta decorsi, determinano la definitività dell'accertamento e l'impossibilità, in virtù dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, di far valere nel giudizio instaurato contro le cartelle di pagamento vizi propri dell'atto presupposto. È stato in particolare osservato che è vero che il principio della tutela dell'affidamento legittimo del cittadino, esplicitato dall'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.: tuttavia, l'attuazione del principio dell'affidamento non può che soggiacere alle ordinarie regole processuali, sicché il contribuente che intenda contestare una pretesa tributaria illegittima anche per violazione dell'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000, ha l'onere di proporre tempestivamente ricorso, non potendosi ricollegare alla pretesa condotta contraddittoria tenuta dall'Ente impositore una vera e propria rimessione in termini rispetto

all'impugnazione dell'avviso (Sez. 5, n. 04614/2018, Di Geronimo, Rv. 646275-01).

Sulla stessa scia si è posta la sentenza della **Sez. 5, n. 10668/2019, Fanticini, Rv. 653657-01**, che ha affermato che anche nel caso in cui si contesti, prima dell'inizio dell'espropriazione, il diritto dell'agente della riscossione di procedere all'esecuzione forzata tributaria, fondata sulla dedotta intervenuta soddisfazione del credito, il relativo atto di impulso processuale è dato dal ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 avverso la cartella di pagamento, senza che si possa mettere in discussione, in una tale fattispecie, la sussistenza della giurisdizione tributaria.

Il tipo di atto concretamente impugnato potrebbe anche condizionare la possibilità di accedere alla definizione agevolata delle liti pendenti.

Sul punto, Sez. 5, n. 23269/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650738-01, ha precisato che, in tema di condono fiscale, rientrano nel concetto di lite pendente, con possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, conv. in l. n. 111 del 2011, le controversie relative a cartella esattoriale emessa ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, non preceduta da un atto di accertamento, la quale, come tale, è impugnabile non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva, trattandosi del primo e unico atto con cui la pretesa fiscale viene comunicata al contribuente.

Questo orientamento è stato ribadito da Sez. 5, n. 32132/2018, Putaturo Donati Viscido Di Nocera, Rv. 65178501, ma appare in contrasto con quanto deciso da Sez. 6-5, n. 28064/2018, Solaini, Rv. 65111701, secondo cui, invece, in tema di condono fiscale, l'art. 16 della l. n. 289 del 2002, consentendo la definizione agevolata delle sole liti aventi ad oggetto un atto impositivo comunque denominato, non si applica alle controversie comunque riguardanti la cartella, emessa ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, con la quale l'Amministrazione richiede il pagamento di versamenti omessi e delle conseguenti sanzioni, poiché tale atto non ha natura impositiva, derivando, per quanto attiene ai versamenti, da una mera liquidazione dei tributi già esposti dal contribuente e, con riferimento alle sanzioni, da un riscontro puramente formale dell'omissione, senza alcuna autonomia e discrezionalità da parte dell'Amministrazione.

2. Il ricorso.

Il processo tributario è introdotto mediante ricorso che, dopo la notificazione, deve essere depositato dinanzi alla C.T.P., da individuarsi in

quella nel cui ambito ha sede l'Ufficio che ha emesso l'atto oggetto di impugnazione.

Il deposito del ricorso costituisce una delle formalità necessarie per la costituzione in giudizio del ricorrente, ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, e deve avvenire entro trenta giorni dalla spedizione dell'atto introduttivo a mezzo del servizio postale.

La prova della tempestività della costituzione in giudizio del ricorrente deve essere fornita contestualmente a detta costituzione, al fine di consentire la verifica officiosa delle condizioni di ammissibilità del procedimento (Sez. 6-5, n. 15182/2018, Manzon, Rv. 649220-01).

Il ricorso deve essere corredato, a pena di inammissibilità, delle indicazioni afferenti le parti e la commissione di fronte alla quale è proposto, dell'atto impugnato e dei motivi di doglianza formulati contro lo stesso (ossia avverso l'atto impositivo presupposto del quale si assume la mancata conoscenza).

La formale indicazione delle parti è anche espressione dell'esigenza di rispettare nella sostanza il contraddittorio, tant'è che recentemente **Sez. 5, n. 00759/2019, D'Orazio, Rv. 652158-01**, ha affermato che nel processo tributario l'omissione della consegna o della spedizione di una copia del ricorso all'Ufficio finanziario competente legittimato a contraddire determina, nel vigore dell'art. 17 del d.P.R. n. 636 del 1972, come modif. dal d.P.R. n. 739 del 1981, l'inammissibilità del ricorso, attenendo tale formalità alla valida costituzione del rapporto processuale, quindi alla corretta instaurazione del contraddittorio, la cui mancanza integra una nullità rilevabile d'ufficio, senza che possano ammettersi equipollenti o sanatorie.

Ancora, con riferimento ai vizi che determinano l'inammissibilità del ricorso, **Sez. 5, n. 03089/2019, D'Oriano, Rv. 652339-01**, ha propugnato una lettura restrittiva di tale categoria, affermando che l'atto introduttivo è inammissibile, ai sensi dell'art. 18, comma 4, e 22 comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in caso di materiale mancanza della sottoscrizione, ma non quando essa risulti presente *per relationem* attraverso il rinvio implicito della fotocopia depositata all'atto introduttivo del giudizio, notificato in originale, e la sua conformità non sia stata fondatamente contestata, in quanto le norme processuali che prevedono forme di inammissibilità devono essere interpretate restrittivamente, al fine di salvaguardare la funzione propria del processo e limitare al massimo l'operatività di irragionevoli sanzioni in danno delle parti.

Nello stesso solco si colloca **Sez. 5, n. 12134/2019, Guida, Rv. 653855-01**, che ha stabilito che è affetto da inammissibilità, insuscettibile di sanatoria, il ricorso introduttivo privo della sottoscrizione del difensore abilitato e della parte, non potendo la tutela giurisdizionale dei diritti

prescindere dalla corretta instaurazione del rapporto processuale, né ponendosi tale sanzione in contrasto con i parametri costituzionali e con l'art. 6 della CEDU, atteso che l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona Amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza, anche *ineligendo* (v. Corte EDU, 4 dicembre 1995, *Bellet c. France*; Corte EDU, 15 settembre 2016, *Trevisanato c. Italia*).

Il ricorso, inoltre, deve essere proposto dal soggetto fornito della *legitimatio ad processum*, che può essere anche il rappresentante volontario del contribuente munito della *legitimatio ad causam*. Recentemente, proprio in tema, **Sez. 5, n. 05925/2019, Guida, Rv. 652722-01**, ha affermato che il conferimento di procura speciale al rappresentante volontario, attenendo alla verifica della regolare costituzione del rapporto processuale, che deve essere effettuata dal giudice anche d'ufficio, può essere provato, mediante documenti che dimostrino la sussistenza del potere di rappresentanza sostanziale, in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello di legittimità, con il solo limite del giudicato interno sulla questione (nella fattispecie decisa, la S.C. ha annullato senza rinvio la sentenza impugnata in quanto non era stata data prova della sussistenza di una valida procura speciale conferita al rappresentante volontario della società contribuente nell'ambito del giudizio di primo grado).

Con riferimento agli atti da allegare al ricorso, Sez. 5, n. 19580/2018, Nonno, Rv. 649823-01, ha chiarito che la sanzione processuale dell'inammissibilità dello stesso è disposta solo nel caso di mancato deposito degli atti previsti dal comma 1 dell'art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, non anche degli atti previsti dal comma 4 dello stesso articolo. Ne consegue che l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato può essere prodotto anche in un momento successivo ovvero su impulso del giudice tributario, che si avvalga dei poteri previsti dal comma 5 dell'articolo cit.

La previsione di un termine, a pena di decadenza, per la proposizione del ricorso con le relative censure avverso l'atto impugnato, fa sì che è inammissibile la deduzione, nella memoria ex art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, di un nuovo motivo di illegittimità dell'avviso di accertamento (come, ad esempio, quello relativo all'erroneo utilizzo nell'atto impositivo del metodo induttivo in luogo di quello analitico), in quanto il processo tributario ha un oggetto rigidamente delimitato dai motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo dedotti col ricorso introduttivo, i quali costituiscono la *causa petendi* entro i cui confini si chiede l'annullamento dell'atto e la cui formulazione soggiace alla preclusione

stabilita dall'art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 19616/2018, Dell'Orfano, Rv. 64982701).

Invece, quando si tratti di replicare ad una eccezione di inammissibilità del ricorso per tardività, il ricorrente può allegare, nella memoria ex art. 32, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, vizi relativi alla notifica dell'atto impositivo impugnato, sebbene non dedotti nell'atto introduttivo, in quanto tale allegazione non determina un'alterazione dell'originaria *causa petendi*, risolvendosi nell'illustrazione di un'argomentazione a sostegno della sussistenza di uno dei requisiti di ammissibilità del ricorso (Sez. 5, n. 24305/2018, Catalozzi, Rv. 650523-01).

Con riferimento al termine di impugnazione, la S.C. ha da ultimo specificato che, in tema di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, la presentazione dell'istanza di definizione, così come il protrarsi della relativa procedura, sterilizza il termine d'impugnazione per novanta giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'avviso di accertamento, in assenza di tempestiva impugnazione, diviene definitivo, secondo un meccanismo non dissimile dal silenzio rifiuto, cui va ricondotto l'inutile spirare del termine dalla presentazione dell'istanza, senza che l'Ufficio abbia risposto (**Sez. 5, n. 13172/2019, Condello, Rv. 653865-01**).

Per converso, al di fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge, la presentazione di deduzioni difensive, non rivolte nei confronti di un atto irrogativo di sanzione ma riguardanti un atto interno al procedimento di accertamento e liquidazione, non è idonea a sospendere il termine di decadenza previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 ai fini dell'impugnazione davanti al giudice tributario, ma può svolgere esclusivamente la funzione di sollecitare l'esercizio del potere dell'Amministrazione, di natura discrezionale, di annullamento d'ufficio o di revoca dell'atto contestato (**Sez. 6-5, n. 15540/2019, Castorina, Rv. 654141-01**).

Nel ricorso deve essere contenuta, ove la parte ne abbia interesse, la richiesta di fissazione di pubblica udienza.

2.1. Difesa tecnica.

L'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che, per le controversie di valore fino a tremila euro, le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica, precisando, per un verso, che per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato e, per un altro, che, in caso di

controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Nelle ipotesi nelle quali è invece necessaria la difesa tecnica, la Corte di legittimità ha chiarito che, ai sensi dell'art. 18, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, dello stesso decreto, incarico che deve essere conferito con atto pubblico o con scrittura privata autenticata o, anche, in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso difensore.

Nella recente giurisprudenza della S.C. è stato precisato che, rispetto al giudizio di primo grado, l'art. 12, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, consente che il conferimento dell'incarico abbia luogo, oltre che con atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero in calce o a margine di un atto del processo, anche oralmente con dichiarazione verbalizzata in udienza, con la conseguenza che la mancanza di autenticazione, da parte del difensore, della firma apposta dal contribuente per procura in calce od a margine del ricorso introduttivo non ne determina l'inammissibilità, salvo che la controparte non contesti espressamente l'autografia della sottoscrizione non autenticata. È stato al riguardo osservato che, in effetti, l'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992 non prevede il rilascio di una procura di rappresentanza, ma soltanto la necessità del conferimento, in favore dei soggetti abilitati, di un incarico professionale a prestare assistenza, che può avvenire nelle forme proprie di un mandato *ad litem*, la cui validità segue le regole generali dettate per il processo civile dall'art. 83 c.p.c., sicché la procura si considera apposta in calce anche se rilasciata su foglio separato che però sia congiunto materialmente all'atto cui si riferisce, anche se non vi sia alcun riferimento alla sentenza da impugnare e manchino la data e altresì l'indicazione del giudice adito (Sez. 5, n. 05426/2018, Crucitti, Rv. 647309-01).

Peraltro, stante il principio ormai consolidato nella giurisprudenza della S.C. per il quale in ambito processuale devono essere evitate irragionevoli sanzioni di inammissibilità, il giudice tributario, anche nell'ipotesi di mancanza o invalidità della procura, non può dichiarare *de plano* l'inammissibilità del ricorso ma, a norma degli artt. 12, comma 5 e 18, commi 3 e 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nell'interpretazione data da Corte Cost. n. 189/000), deve dapprima invitare la parte a regolarizzare la situazione e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità (Sez. 5, n. 05426/2018, Crucitti, Rv. 647309-01). In proposito, è stato precisato che l'omissione da parte del giudice adito dell'ordine, alla parte privata che ne sia priva, di munirsi di difensore ai sensi dell'art. 12, comma 5, del decreto cit., dà luogo ad una nullità, che si

riflette sulla sentenza, di natura non assoluta (non attenendo alla costituzione del contraddittorio) bensì relativa, la quale, pertanto, non essendo rilevabile d'ufficio, può essere eccepita dalla parte nel giudizio di gravame solo ove la stessa deduca e dimostri la lesione del proprio diritto ad un'adeguata assistenza tecnica, idonea ad incidere sull'effettività del diritto di difesa (Sez. 5, n. 11435/2018, Greco, Rv. 648072-01).

Recentemente, la S.C. ha chiarito, poi, che nel processo tributario, in una causa di valore superiore ad euro 2.582,28, quando il contribuente, dopo avere proposto il ricorso personalmente, sani l'irritualità munendosi di assistenza tecnica, le prescritte preclusioni processuali vanno ricollegate al primo atto compiuto dal difensore abilitato, al quale va garantito l'esercizio effettivo del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., senza limitazioni derivanti da precedenti impostazioni del ricorrente (**Sez. 5, n. 14943/2019, Triscari, Rv. 654073-01**).

Le Agenzie delle entrate, delle Dogane e dei Monopoli possono stare in giudizio personalmente, a mezzo di propri funzionari, ovvero delegare l'Avvocatura generale dello Stato.

Analoga soluzione potrebbe essere affermata con riferimento all'Agenzia delle entrate-Riscossione dopo la soppressione di Equitalia (art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016), ferma restando la questione dell'incidenza di una delega conferita ad un avvocato del libero foro sulla validità della stessa ovvero soltanto sul piano dell'eventuale danno erariale conseguente.

A tal proposito, Sez. 5, n. 28741/2018, Stalla, Rv. 651604-02, ha chiarito che il nuovo soggetto giuridico, ove si costituisca formalmente in giudizio in un nuovo processo come in uno già pendente alla data della sua istituzione, deve avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato a pena di nullità del mandato difensivo, salvo che allegghi le fonti del potere di rappresentanza ed assistenza dell'avvocato del libero foro prescelto, fonti che devono essere congiuntamente individuate sia in un atto organizzativo generale contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati del libero foro, sia in un'apposita delibera, da sottoporre agli organi di vigilanza, la quale indichi le ragioni che, nel caso concreto, giustificano tale ricorso alternativo ai sensi dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933.

Ha precisato peraltro Sez. 5, 33639/2018, Fichera, Rv. 651915-01, che nell'ipotesi in cui l'Agenzia delle entrate-Riscossione, quale successore *ope legis* di Equitalia, ex art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. con modif. in l. n. 225 del 2016, non si costituisca in causa con il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, in assenza di un atto organizzativo generale e della delibera attestante le ragioni che in virtù dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933 consentono il conferimento del mandato ad un avvocato del

libero foro, il processo prosegue tra le parti originarie ai sensi dell'art. 111 c.p.c.

Occorre tuttavia considerare che, l'art. 4-*novies* del d.l. n. 34 del 2019, inserito in sede di conversione di tale decreto in l. n. 58 del 2019, ha stabilito espressamente, con una norma espressamente definita di interpretazione autentica che il comma 8 dell'art. 1 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv., con modif., in l. 1° dicembre 2016, n. 225, «*si interpreta nel senso che la disposizione dell'art. 43, comma 4, del Testo unico di cui al r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611, si applica esclusivamente nei casi in cui l'Agenzia delle entrate-Riscossione, per la propria rappresentanza e difesa in giudizio, intenda non avvalersi dell'Avvocatura dello Stato nei giudizi a quest'ultima riservati su base convenzionale; la medesima disposizione non si applica nei casi di indisponibilità della stessa Avvocatura dello Stato ad assumere il patrocinio*».

2.2. Notificazione.

Il ricorso deve essere prima notificato alla parte o alle parti resistenti e solo successivamente depositato dinanzi alla C.P.T. competente.

La notificazione del ricorso deve intervenire, ex art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto contro il quale si ricorre. Peraltro, il predetto termine è sospeso per novanta giorni ove il contribuente che riceve un avviso di accertamento presenti all'Ufficio istanza di accertamento con adesione.

In relazione al termine di proposizione del ricorso dinanzi alla Commissione tributaria, la Corte di cassazione ha ribadito che la presentazione di deduzioni difensive riguardanti un atto proprio del procedimento di accertamento e liquidazione tributaria non è idonea a sospendere il termine di decadenza previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 ai fini dell'impugnazione davanti al giudice tributario, ma può svolgere esclusivamente la funzione di sollecitare l'esercizio del potere dell'Amministrazione, di natura discrezionale, di annullamento d'ufficio o di revoca dell'atto contestato (Sez. 5, n. 01965/2018, Di Geronimo, Rv. 646810-01).

In tema di notifica del ricorso introduttivo a mezzo del servizio postale, l'art. 4, comma 1, lett. a), del d.lgs. 22 luglio 1999, n. 261, emanato in attuazione della direttiva n. 97/67/CE, che pure aveva già liberalizzato i servizi postali, stabiliva, nella formulazione originaria, che, per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in via esclusiva al fornitore del servizio universale (cioè, a Poste Italiane S.p.a.) i servizi inerenti alle notificazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla l. 20 novembre 1982, n. 890 del 1982.

Tuttavia, l'art. 1, comma 57, lett. b), della l. 4 agosto 2017, n. 124 del 2017, ha disposto l'abrogazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 261 del 1999, con decorrenza dal 10 settembre 2017.

Con riferimento ai ricorsi proposti prima di tale data, la S.C. ha nondimeno ribadito il proprio consolidato orientamento per il quale la notifica a mezzo posta privata del ricorso di primo grado sia da ritenere inesistente, come tale non suscettibile di sanatoria in conseguenza della costituzione in giudizio delle controparti, atteso che Poste Italiane S.p.a. ha l'esclusiva, quale fornitore del servizio postale universale, dei servizi inerenti alle notificazioni a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla l. n. 890 del 1982 e successive modif.

Il comma 57 dell'art. 1 della l. n. 124 del 2017, peraltro, stabilisce che all'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 261 del 1999 è aggiunto il seguente periodo: *«il rilascio della licenza individuale per i servizi riguardanti le notificazioni di atti a mezzo della posta connesse con la notificazioni di atti giudiziari di cui alla l. n. 890 del 1982, deve essere subordinato a specifici obblighi del servizio universale con riguardo alla sicurezza, alla qualità, alla continuità, alla disponibilità e all'esecuzione dei servizi medesimi»*, stabilendo ancora il successivo comma 58 che *«entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge»* (cioè dal 29 agosto 2017) *«l'Autorità nazionale di regolamentazione di cui all'art. 1, comma 2, lettera u-quater del d.lgs. n. 261 del 1999 determina, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del predetto d.lgs. n. 261 del 1999 e successive modif., sentito il Ministero della giustizia, gli specifici requisiti e obblighi per il rilascio delle licenze individuali relative ai servizi di cui all'art. 5, comma 2, secondo periodo, del medesimo d.lgs. n. 261 del 1999, introdotto dal comma 57 del presente articolo; con la stessa modalità l'Autorità determina i requisiti relativi all'affidabilità, alla professionalità e all'onorabilità di coloro che richiedono la licenza individuale per la fornitura dei medesimi servizi»*. Ne deriva che, fino a quando non saranno rilasciate le licenze individuali relative allo svolgimento dei servizi già oggetto di riserva sulla base delle regole da predisporre da parte dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni (AGCOM) ai sensi della succitata norma, debba trovare ancora conferma l'orientamento espresso sinora dalla giurisprudenza della S.C. in tema di notificazioni eseguite a mezzo posta privata (Sez. 6-5, n. 23887/2017, Napolitano, Rv. 646409-01).

Tale impostazione è stata confermata anche da una più recente decisione della Corte di legittimità (Sez. 6-5, n. 13855/2018, Solaini, Rv. 648697-01), secondo la quale, in tema di processo tributario, la notifica a mezzo posta del ricorso introduttivo del giudizio effettuata mediante un servizio gestito da un licenziatario privato deve ritenersi inesistente, e come tale insuscettibile di sanatoria, atteso che l'art. 4, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 261 del 1999, che ha liberalizzato i servizi postali, stabilisce

che, per esigenze di ordine pubblico, sono comunque affidati in via esclusiva a Poste Italiane s.p.a. le notificazioni a mezzo posta degli atti giudiziari di cui alla l. n. 890 del 1982, tra cui vanno annoverate quelle degli atti tributari sostanziali e processuali.

Con riguardo, invece, alla notifica telematica del ricorso, consentita anche nel processo tributario di primo grado a partire dalla data del 1° gennaio 2016, in conformità alle disposizioni dettate dal Regolamento sul processo tributario telematico (d.m. n. 163 del 2013: l'indicazione dell'indirizzo di PEC ha valore di elezione di domicilio a tutti gli effetti, ai sensi dell'art. 16-*bis*, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992), la Corte di legittimità ha chiarito che il messaggio PEC, inviato per la notifica del ricorso, che non rispetta nell'oggetto la specifiche tecniche, comporta una mera irregolarità della notificazione, suscettibile di essere sanata con la costituzione in giudizio della controparte. Si è osservato, infatti, che la violazione delle specifiche tecniche dettate in ragione della configurazione del sistema informatico non può mai comportare l'invalidità degli atti processuali compiuti, qualora non venga in rilievo la violazione del diritto di difesa o altro pregiudizio per la decisione finale, ma, al più, una mera irregolarità sanabile in virtù del principio di raggiungimento dello scopo (Sez. 6-5, n. 14042/2018, Solaini, Rv. 648750-01).

Per altro verso, Sez. 5, n. 02905/2017, De Masi, Rv. 643230-01, ha precisato che, nel processo tributario, in forza del rinvio operato dall'art. 20 del d.lgs. n. 546 del 1992, al precedente art. 16, comma 3, è senz'altro valida la notificazione del ricorso introduttivo effettuata dal contribuente al concessionario, senza ricorrere all'ufficiale giudiziario o al servizio postale, ma con la consegna diretta presso la sede di quest'ultimo ad impiegato addetto «che ne rilascia ricevuta sulla copia».

2.3. Costituzione in giudizio e poteri delle parti.

Il ricorrente, entro trenta giorni dalla notifica del ricorso, deve costituirsi in giudizio, anche telematicamente, o a mezzo del servizio postale, presso la C.T.P. competente.

Nel fascicolo deve essere inserito il ricorso, con i documenti che vengono prodotti, tra i quali rientrano quelli attestanti la prova dell'avvenuta notifica nonché l'atto oggetto di impugnazione.

A riguardo, in una fattispecie nella quale il contribuente non aveva prodotto, con il ricorso, l'atto impugnato e non aveva indicato nell'atto introduttivo nemmeno la data di notifica di tale atto, la Corte di cassazione, nell'annullare la sentenza impugnata che, nonostante le dette carenze, aveva ritenuto ammissibile il ricorso di primo grado e pronunciato nel merito accogliendo le doglianze del ricorrente, ha chiarito che, per gli atti amministrativi di imposizione tributaria, la legge processuale stabilisce che

«il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato» (art. 21, comma 1, n. 1, del d.lgs. n. 546 del 1992), ed ai sensi dell'art. 22, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, unitamente al ricorso e ai documenti previsti dal comma 1, il ricorrente è tenuto a depositare il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o in fotocopia.

Tale previsione non è sanzionata in ipotesi di inosservanza, tanto che il successivo art. 32 del decreto cit. stabilisce che la nuova documentazione probatoria possa essere depositata sino a venti giorni prima della data fissata per la trattazione. Orbene, seppure è vero che, anche in base ai principi più volte espressi dalla Corte Costituzionale, le previsioni di inammissibilità nel processo tributario, per il loro rigore sanzionatorio, devono essere interpretate in senso restrittivo, è anche vero che una delle fattispecie di inammissibilità è la mancata prova, da parte del contribuente, della tempestività del ricorso. Tale prova deve essere offerta mediante l'allegazione dell'atto impugnato, con specifica indicazione della data di avvenuta notifica, considerato che in assenza di tale produzione e, soprattutto, dell'indicazione della data di ricezione dell'atto, non può essere consentito al giudicante di verificare la tempestività dell'impugnazione, atteso che è onere dell'impugnante fornire la prova della sua ritualità. Solo nell'ipotesi di notifica nulla, il termine decorre dalla data nella quale risulti che il contribuente abbia avuto effettiva conoscenza del contenuto dell'atto impugnato, prova che deve essere fornita dall'Amministrazione che eccepisca la tardività del ricorso (Sez. 5, n. 10209/2018, Fasano, Rv. 647969-01).

Per altro verso, con specifico riguardo al procedimento in appello, ma sulla base di un principio ritenuto applicabile anche al ricorso giurisdizionale tributario di primo grado, la Corte di legittimità, dopo aver ribadito che, nel processo tributario, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente (o dell'appellante), che si avvalga per la notificazione del servizio postale universale, decorre non dalla data della spedizione diretta del ricorso a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario, ha chiarito che il deposito della ricevuta della spedizione postale dell'impugnazione all'atto della costituzione del ricorrente (spedizione che consente al ricorrente di impedire il maturarsi della decadenza dall'impugnazione) è essenziale ai fini del controllo officioso della tempestività del ricorso, e può essere supplito o dal deposito del semplice avviso di ricevimento, quando questo attesti che l'intimato ha ricevuto l'atto di impugnazione entro il termine di decadenza per impugnare, o dal deposito del solo avviso di ricevimento che contenga

anche l'asseverazione della data di spedizione dell'atto con stampigliatura meccanografica o con timbro datario apposto dall'Ufficio postale (Sez. 6-5, n. 15182/2018, Manzon, Rv. 649220-01).

Con riferimento alla proposizione del ricorso di primo grado, la S.C. si è inoltre nuovamente pronunciata sulla natura del termine previsto dall'art. 10 del d.P.R. n. 787 del 1980 sui centri di servizio.

Richiamando un consolidato orientamento, si è ribadito che, in tema di contenzioso tributario, il ricorso avverso il ruolo emesso dal centro di servizio è proposto spedendo l'originale al centro di servizio stesso a mezzo posta nel modo indicato, oggi, dall'art. 20, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, e depositando successivamente altro esemplare in carta libera presso la segreteria della commissione tributaria adita, da eseguirsi decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data di invio dell'originale mediante spedizione o consegna nei modi indicati dal citato art. 20. Il deposito di detto esemplare presso la segreteria della commissione tributaria, senza attendere il decorso del termine di sei mesi dalla data di invio dell'originale al centro di servizio, non determina la inammissibilità del ricorso, imponendo soltanto al giudice di non decidere la controversia in epoca anteriore alla scadenza di tale termine, la cui funzione è quella di concedere all'Amministrazione finanziaria la possibilità di deliberare sul ricorso del contribuente, con l'effetto di ridurre, nel caso di accoglimento, l'attività delle commissioni tributarie (Sez. 5, n. 00468/2018, Crucitti, Rv. 646690-01).

Il termine per il deposito del ricorso e per la conseguente costituzione del rapporto processuale, previsto dall'art. 10 del d.P.R. n. 787 del 1980, dunque, è un termine che prevede uno *spatium temporis* nel quale i centri di servizio potrebbero anche accogliere le doglianze del contribuente, così determinando la cessazione della materia del contendere devoluta alla cognizione della commissione tributaria. Quel termine dilatorio, pertanto, più che al contribuente è «rivolto» al giudice tributario, imponendogli di non definire, e comunque di non calendarizzare la trattazione di ricorsi avverso ruoli emessi dai centri di servizio prima che siano decorsi i sei mesi dalla spedizione del ricorso da parte del contribuente.

Proprio con riferimento al ricorso avverso la cartella di pagamento formata dal Centro di servizio, da ultimo **Sez. 5, n. 14211/2019, Stalla, Rv. 654009-01**, ha ribadito che il termine per la costituzione del rapporto processuale dinanzi alla C.T.P. è quello indicato dall'art. 10 del d.P.R. n. 787 del 1980, che ha una funzione dilatorio-deflattiva, in quanto volto a consentire all'Amministrazione finanziaria di valutare la posizione del contribuente impugnante e, se del caso, di prevenire l'instaurazione della lite, mediante accoglimento totale o parziale delle sue argomentazioni.

Sez. 5, n. 02585/2019, Succio, Rv. 652371-01, ha ribadito, poi, che la violazione del termine previsto dall'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 per la costituzione in giudizio della parte resistente comporta esclusivamente la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non sianorilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, sicché permane il diritto dello stesso resistente di negare i fatti costitutivi dell'avversa pretesa, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate e di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 del decreto cit.

Nello stesso solco, secondo **Sez. 5, n. 14638/2019, Condello, Rv. 654129-01**, la tardiva costituzione in giudizio della parte resistente non comporta alcuna nullità, stante il principio di tassatività delle relative cause, determinando soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere e svolgere attività processuali eventualmente precluse, con la conseguenza che essa non fa venire meno il diritto del resistente a ricevere la comunicazione dell'udienza di trattazione, a meno che non si sia costituito in un momento successivo a quello in cui l'avviso sia già stato inoltrato.

Ancora in tema di disciplina dei termini per il compimento di atti processuali, **Sez. 5, n. 06102/2019, Condello, Rv. 652790-01**, ha affermato che così come nel processo civile, anche nel processo tributario il provvedimento di rimessione in termini, reso sia ai sensi dell'art. 184-*bis* c.p.c., che del vigente art. 153 c.p.c., comma 2, presuppone una tempestiva istanza della parte che assuma di essere incorsa nella decadenza da un'attività processuale per causa ad essa non imputabile.

3. Competenza.

Il ricorso deve essere proposto, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992, dinanzi alla C.T.P. del luogo nel quale ha sede l'Ufficio o l'Ente impositore che ha emesso l'atto impugnato.

Il ricorso contro le società concessionarie del servizio di accertamento e riscossione dei tributi locali rientra, invece, nella competenza della C.T.P. nella quale ha sede il concessionario.

Rispetto a tali criteri, **Sez. 5, n. 21247/2017, De Masi, Rv. 645458-01**, ha ribadito che la C.T.P. competente per territorio si individua con riferimento al luogo in cui ha sede l'Ufficio finanziario o il concessionario del servizio di riscossione che ha emesso il provvedimento impugnato, attesa la lettera dell'art. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992 che radica la competenza territoriale, non sulla base di criteri contenutistici inerenti alla specifica materia di volta in volta controversa, ma in relazione all'allocazione spaziale dei soggetti in causa, salvo eccezioni tassativamente previste.

Nel processo tributario, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile

sui regolamenti di competenza (Sez. 5, n. 16210/2018, Balsamo, Rv. 64926301).

Recentemente, **Sez. 5, n. 13335/2019, Antezza, Rv. 653995-02**, ha inoltre chiarito che la competenza delle Commissioni tributarie è inderogabile e l'incompetenza territoriale è rilevabile, anche d'ufficio, ma soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.

4. Istruttoria.

Il giudizio tributario non ha natura esclusivamente impugnatoria, bensì di *impugnazione-merito*, sicché gli atti oggetto di ricorso del contribuente rappresentano la «chiave» mediante la quale il giudice tributario estende la sua cognizione al rapporto d'imposta.

Uno dei corollari del carattere impugnatorio del giudizio tributario è che, mediante le memorie illustrative di cui all'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, non possono essere proposte domande nuove, ma solo specificate quelle già contenute nel ricorso introduttivo (**Sez. 5, n. 01161/2019, Fasano, Rv. 652313-01**).

Occorre, tuttavia, considerare che l'attività di valutazione nel merito del giudice tributario trova fondamento e limite, da un lato, nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, nella regola generale dell'onere della prova e nei caratteri di indipendenza e terzietà che devono connotare la giurisdizione tributaria: il giudice tributario non ha poteri inquisitori volti alla ricerca delle prove e non può sostituirsi all'Amministrazione nell'individuazione degli elementi costitutivi del rapporto d'imposta.

Pertanto, i poteri istruttori d'ufficio del giudice tributario non possono essere esercitati al fine di sopperire alla carenza di attività istruttoria da parte dell'Amministrazione. Al riguardo, la Corte di legittimità ha affermato che l'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, che attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, deve essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost., il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti sovvertendo i rispettivi oneri probatori: tale potere, pertanto, può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza, al fine di integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti, e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia (Sez. 5, n. 01728/2018, Stalla, Rv. 646897-01). Applicando il principio sopra esposto, la S.C. ha annullato una decisione che, disposta una CTU, si era fondata su documenti che il consulente tecnico aveva acquisito dal contribuente senza che quest'ultimo li avesse precedentemente prodotti in giudizio, in violazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992. Peraltro, proprio l'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 cit., che attribuiva alle Commissioni

tributarie «*la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*», ed il principio di terzietà del giudice sancito dall'art. 111 Cost., non consentono al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma gli attribuiscono solo un potere istruttorio in funzione integrativa, e non sostitutiva, degli elementi di giudizio; potere che non può essere esercitato arbitrariamente, ma è discrezionale, sicché il suo esercizio, come il relativo mancato esercizio, deve essere adeguatamente motivato (Sez. 6-5, n. 16171/2018, Luciotti, Rv. 649371-01).

Inoltre, con riferimento ai mezzi di prova disponibili d'ufficio dal giudice tributario, **Sez. 5, n. 11432/2019, Fraulini, Rv. 653945-01**, ha chiarito che nel processo tributario la Guardia di finanza, in quanto soggetto che agisce su delega dell'Amministrazione finanziaria, non può essere destinataria da parte del giudice di una richiesta di documenti ex art. 213 c.p.c., atteso che la stessa può essere disposta solo nei confronti di un soggetto terzo e non anche della parte pubblica in causa.

Sempre in tema di rapporti tra i poteri istruttori del giudice tributario e quelli del giudice civile, **Sez. 5, n. 13333/2019, Antezza, Rv. 653994-01**, ha affermato che nel processo tributario, in forza del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 alle norme del c.p.c., trova applicazione l'istituto di cui all'art. 214 ss. c.p.c., con la conseguenza che, in presenza del disconoscimento della firma – la cui tempestività deve valutarsi con riferimento alla proposizione del ricorso con cui è impugnato l'atto impositivo fondato sulla scrittura privata – il giudice ha l'obbligo di accertare l'autenticità delle sottoscrizioni, altrimenti non utilizzabili ai fini della decisione, ed a tale accertamento procede ove ricorrano le condizioni per l'esperibilità della procedura di verifica, attivando, in caso positivo, i poteri istruttori nei limiti delle disposizioni speciali dettate per il contenzioso tributario.

Nel processo tributario assume spesso fondamentale rilevanza la prova per presunzioni, definite dall'art. 2727 c.c. come «*le conseguenze che la legge o il giudice traggono da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto, che costituisce il fatto primario controverso da provare in giudizio*». La prova critica o indiziaria è una prova in senso pieno e non un argomento di prova, poiché il fatto secondario deve essere dimostrato attraverso gli ordinari mezzi di prova e, soltanto in seguito, il giudice effettuerà un ragionamento mediante il quale potrà dichiarare l'esistenza o l'inesistenza del fatto primario e rilevante ai fini della decisione. Ne deriva che anche un solo indizio può giustificare la pretesa fiscale, se grave e preciso, ovvero dotato dell'alta valenza probabilistica connessa alla provenienza interna dei dati bancari (cfr. Sez. 6-5, n. 03276/2018, Carbone, Rv. 647114-01, con riferimento alla presunzione legale di sottrazione a tassazione delle attività finanziarie

detenute in paesi a fiscalità privilegiata e non dichiarate, di cui all'art. 12 del d.l. n. 78 del 2009, conv. in l. n. 102 del 2009).

Il processo tributario è di natura essenzialmente documentale, tanto che l'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 sancisce il divieto di prova testimoniale. Tuttavia, come più volte ribadito dalla Corte di cassazione, tale divieto si riferisce alla testimonianza da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice. Il valore indiziario delle dichiarazioni extraprocessuali di terzi opera, peraltro, anche a favore del contribuente, essendo funzionale al pieno dispiegamento dei principi del giusto processo ex art. 6 CEDU, ratificata e resa esecutiva dalla l. n. 848 del 1955 (Sez. 6-5, n. 06616/2018, Napolitano, Rv. 647324-01).

Quanto alle prove documentali, la Corte di legittimità ha chiarito che la produzione, da parte del ricorrente, di documenti in copia fotostatica costituisce modalità idonea per introdurre la prova nel processo, atteso che, ai sensi dell'art. 2712 c.c., è onere dell'Amministrazione finanziaria contestarne la conformità all'originale, ed in presenza della contestazione il giudice è tenuto a disporre la produzione del documento in originale ex art. 22, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 11435/2018, Greco, Rv. 648072-02). A fronte di tale produzione, l'onere di disconoscere la conformità tra una scrittura privata e la copia fotostatica della stessa prodotta in giudizio, pur non implicando necessariamente l'uso di formule sacramentali, deve essere assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto che consenta di desumere da essa in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia, senza che possano considerarsi sufficienti, ai fini del ridimensionamento dell'efficacia probatoria, contestazioni generiche o onnicomprensive, e la suddetta contestazione deve essere compiuta, a pena di inefficacia, in modo chiaro e circostanziato, mediante l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale. In particolare, il disconoscimento della conformità di una copia fotografica o fotostatica all'originale di una scrittura, ai sensi dell'art. 2719 c.c., non ha gli stessi effetti del disconoscimento di una scrittura privata previsto dall'art. 215, comma 1, n. 2, c.p.c., giacché, mentre quest'ultimo, in mancanza di verifica, preclude l'utilizzabilità della scrittura, la contestazione di cui all'art. 2719 c.c. non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche

mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. Ne consegue che l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento (nella specie, copia della notificazione delle cartelle di pagamento), se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, tuttavia non vincola il giudice all'avvenuto disconoscimento della produzione, potendo egli liberamente apprezzarne l'efficacia rappresentativa (Sez. 5, n. 14950/2018, Fasano, Rv. 649366-01).

Sempre in tema di prova documentale, occorre considerare che l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, solo in presenza del peculiare presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza (Sez. 5, n. 07011/2018, Caiazzo, Rv. 647551-01).

Anche nel processo tributario, in quanto caratterizzato, al pari di quello civile, dalla necessità della difesa tecnica e da un sistema di preclusioni, nonché dal rinvio alle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili, è applicabile il principio di non contestazione che informa il processo civile e che trova fondamento non solo nell'art. 115 c.p.c., ma anche nel carattere dispositivo di tale processo, che comporta una struttura dialettica a catena, nella generale organizzazione per preclusioni successive, che caratterizza in misura maggiore o minore ogni sistema processuale, nonché nel dovere di lealtà e di probità previsto dall'art. 88 c.p.c., che impone alle parti di collaborare fin dall'inizio per circoscrivere la materia effettivamente controversa, e nel principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., senza che assumano rilevanza, in senso contrario, le peculiarità del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e l'inapplicabilità della disciplina dell'equa riparazione per violazione del termine di ragionevole durata del processo (Sez. 5, n. 23710/2018, D'Orazio, Rv. 650522-01).

5. Decisione.

La sentenza è pronunciata, nel processo tributario, all'esito dell'udienza, ove la parte interessata ne abbia fatto richiesta, ovvero in camera di consiglio, e deve essere resa pubblica, entro il termine

(ordinatorio) di trenta giorni dalla deliberazione, mediante deposito nella segreteria.

Con riferimento agli effetti delle decisioni del giudice tributario, e di conseguenza, in prospettiva, ai limiti oggettivi del giudicato tributario, **Sez. 5, n. 14039/2019, D'Oriano, Rv. 654326-01**, ha affermato che l'annullamento giurisdizionale della delibera comunale di determinazione della tariffa della TARSU per un'annualità precedente non ha efficacia caducante sulle delibere relative agli anni successivi, anche se meramente riproduttive, poiché ogni deliberazione tariffaria regola la materia in modo autonomo rispetto alle precedenti, che non costituiscono un presupposto di quelle successive; peraltro il giudice tributario, nell'ambito della cognizione dei motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo, ha il dovere-potere di disapplicare, anche d'ufficio, la delibera comunale presupposta qualora sia illegittima, in applicazione del principio generale di cui all'art. 5 della l. n. 2248 del 1865 Allegato E, con l'unico limite dell'eventuale giudicato amministrativo che abbia affermato la legittimità di tale delibera.

Sempre in tema di effetti della decisione e della loro proiezione al giudicato, **Sez. 5, n. 17236/2019, Fanticini, in corso di massimazione**, ha chiarito che, nel processo tributario, la sentenza con la quale vengono decisi, a seguito di riunione, i ricorsi avverso i provvedimenti riferiti a diverse annualità fiscali, lascia immutata l'autonomia dei singoli giudizi e delle posizioni delle parti in ciascuno di essi e, pertanto, essa, pur essendo formalmente unica, si risolve in altrettante pronunce quante sono le cause decise e ciascuna pronuncia è soggetta al rispettivo regime dei termini di impugnazione.

La S.C., sempre di recente, si è anche occupata dell'efficacia nel processo tributario della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, stabilendo che quest'ultima, emessa con la formula «perché il fatto non sussiste», non spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare (**Sez. 5, n. 17258/2019, Manzon, in corso di massimazione**).

È stato chiarito che il difetto di motivazione dell'ordinanza con la quale viene trasmessa ad un altro collegio una causa già trattenuta in decisione non comporta, ai sensi dell'art. 158 c.p.c., la nullità della sentenza per vizio di costituzione del giudice, ove sia stato rispettato l'art. 276 c.p.c.,

per essersi nuovamente svolta la discussione della causa dinanzi a detto collegio (Sez. 5, n. 15494/2018, Mondini, Rv. 649189-01).

Il giudice tributario non gode di poteri di equità sostitutiva, dovendo applicare, ai fini della decisione, le norme di legge. Ne consegue, ad esempio, l'obbligo di motivare i giudizi estimativi in relazione al materiale istruttorio in atti e non secondo equità (Sez. 6-5, n. 07354/2018, Carbone, Rv. 647521-01).

La motivazione della decisione può essere resa anche mediante rinvio *per relationem* a quella di un'altra sentenza purché lo stesso non si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento, occorrendo che siano riprodotti i contenuti mutuati e che questi diventino oggetto di un'autonoma valutazione critica nel contesto della diversa (anche se connessa) causa, in maniera da consentire poi anche la verifica della compatibilità logico-giuridica dell'innesto (Sez. 6-5, n. 05209/2018, Conti, Rv. 647325-01, la quale ha tuttavia precisato che il rinvio ad una sentenza non ancora passata in giudicato, formalmente appare come una sentenza parziale, nel senso che decide soltanto una parte della controversia, ma sostanzialmente è una non decisione, perché il *decisum* non ha un'autonoma base motivazionale).

Quanto alla rilevanza della violazione delle norme che disciplinano la decisione della controversia tributaria, Sez. 5, n. 19579/2018, Nonno, Rv. 64982201, ha precisato che la trattazione del ricorso in camera di consiglio invece che alla pubblica udienza, in presenza di un'istanza di una delle parti ai sensi dell'art. 33 del d.lgs. n. 546 del 1992, integra una nullità processuale che, pur travolgendo la successiva sentenza per violazione del diritto di difesa, non determina, una volta dedotta e rilevata in appello, la retrocessione del giudizio in primo grado, poiché tale ipotesi non rientra tra quelle tassativamente previste dall'art. 59 del detto decreto, costituendo l'appello, anche nel processo tributario, un gravame generale a carattere sostitutivo, che impone al giudice dell'impugnazione di pronunciarsi e decidere sul merito della controversia.

Sempre con riferimento alla fase decisoria del giudizio tributario, Sez. 5, n. 31439/2018, Dell'Orfano, Rv. 651626-01, ha affermato che l'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, che esclude l'ammissibilità di sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande, costituisce una norma a carattere eccezionale che introduce una deroga rispetto al regime previsto per il processo civile dall'art. 279 c.p.c.: tale deroga è giustificata dall'esigenza di evitare gli inconvenienti cui il frazionamento del giudizio dà generalmente luogo anche nel processo civile, avuto specifico riguardo alla struttura del giudizio tributario ed al sistema della riscossione frazionata dei tributi, con i quali l'istituto della

sentenza non definitiva, ed a maggior ragione quello dell'impugnazione differita ad esso correlato, verrebbero inevitabilmente a confliggere.

Il termine cd. lungo per impugnare la sentenza tributaria di primo grado è di sei mesi dalla pubblicazione, in seguito alla modifica dell'art. 327 c.p.c., introdotta dall'art. 46 della l. n. 69 del 2009, ed è applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1, della citata legge, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009 (Sez. 5, n. 19979/2018, Mengoni, Rv. 650147-01).

Nel processo tributario, in mancanza di una previsione specifica sulla certificazione del passaggio in giudicato della sentenza, va applicato per *analogia legis*, secondo la previsione dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 124 disp. att. c.p.c., sicché è necessario che il segretario della C.T.P. o C.T.R. certifichi, in calce alla copia della sentenza contenente la relazione della notificazione alla controparte o alla copia della sentenza non notificata, che nei termini di legge non è stata proposta impugnazione, mentre non può ritenersi equipollente l'attestazione della C.T.P. secondo cui, ad una data posteriore alla scadenza del termine per la proposizione dell'appello di una sua sentenza, non è stata chiesta dalla commissione tributaria regionale la trasmissione del fascicolo di primo grado prevista dall'art. 53, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (**Sez. 5, n. 03621/2019, Crucitti, Rv. 652341-01**).

Una particolare forma di definizione del giudizio tributario alternativa rispetto alla decisione di merito è costituita dalla conciliazione prevista dall'art. 48, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 (nel testo previgente alle modif. apportate dall'art. 9 del d.lgs. n. 156 del 2015), che è un istituto deflattivo di tipo negoziale postulante la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'Amministrazione e l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante, sostanziandosi in un accordo tra le parti, paritariamente formato, avente efficacia novativa delle rispettive pretese, in ordine al quale il giudice tributario è chiamato ad esercitare un controllo di legalità meramente estrinseco, senza poter esprimere alcuna valutazione riguardante la congruità dell'importo sul quale l'Ufficio e il contribuente si sono accordati (**Sez. 5, n. 12110/2019, Ghitti, Rv. 653947-01**).

In termini non proprio consonanti, **Sez. 5, n. 14951/2019, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 654074-01**, ha, per sua parte, affermato che, nel processo tributario, la conciliazione giudiziale non ha efficacia novativa del rapporto sostanziale controverso, attesa la diversa estensione degli effetti riconducibili al perfezionamento della conciliazione (mediante versamento della prima rata e prestazione della garanzia) e al fatto sopravvenuto estintivo del giudizio pendente (mediante pagamento del complessivo importo rateizzato), giustificandosi la parziale rinuncia

della P.A. alla maggiore pretesa contestata soltanto in caso di integrale adempimento dell'obbligazione. Ne consegue che la pronuncia di estinzione adottata alla stregua del solo perfezionamento della conciliazione, senza versamento dell'intera somma che ne è oggetto, è affetta da nullità processuale, sicché la sua mancata impugnazione, comportando la formazione del giudicato sulla pretesa tributaria, impedisce l'iscrizione a ruolo delle somme afferenti all'originario credito contestato, essendo consentita soltanto per gli importi indicati nel processo verbale di conciliazione.

6. Vicende anomale.

L'art. 39, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, prevede, in modo analogo all'art. 295 c.p.c., che la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni caso nel quale essa stessa o altra commissione debba risolvere una controversia dalla definizione della quale dipenda la decisione della causa.

Tale situazione ricorre quando tra le due cause sussista, sul piano sostanziale, un rapporto di cd. pregiudizialità-dipendenza di carattere tecnico giuridico, in virtù del quale l'effetto giuridico proprio del diritto oggetto della causa pregiudiziale costituisca uno dei presupposti di quello oggetto della causa dipendente.

La sospensione è disposta con ordinanza, che soggiace al rimedio del regolamento di competenza.

Invero, la Corte di cassazione ha ribadito che l'art. 295 c.p.c. si applica anche nell'ambito dei processi tributari, in quanto l'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui non operano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza, non esclude la proponibilità del regolamento di competenza avverso i provvedimenti di sospensione del processo ex art. 295 c.p.c., impugnazione senz'altro ammissibile alla stregua del combinato disposto degli artt. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 42 c.p.c. In effetti, la sospensione necessaria di cui all'art. 295 c.p.c., che si applica nei rapporti tra processi tributari, è funzionale a coordinare le decisioni di cause che si trovano tra esse in un rapporto di pregiudizialità-dipendenza, di modo che la definizione dell'una è l'indispensabile presupposto logico giuridico della decisione dell'altra. Sicché, in caso di pendenza di un processo relativo alla contestazione dell'accertamento del maggior reddito in capo ad una società di capitali e di un distinto processo relativo alla contestazione del maggior reddito imputato al socio, quest'ultimo giudizio deve essere sospeso in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituendo l'accertamento tributario nei confronti della società un indispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci,

in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, e non ricorrendo, come per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario (Sez. 5, n. 16210/2018, Balsamo, Rv. 649263-01).

Sez. 5, n. 01148/2019, Saija, Rv. 652161-01, ha recentemente affermato che nel processo tributario la presentazione di una denuncia-querela in ordine alla falsità della relata di notifica di una cartella di pagamento non è equiparabile, ai fini della sospensione del processo per cd. pregiudizialità esterna, alla proposizione della querela di falso, alla quale soltanto l'univoca formulazione letterale dell'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992 riconnette tale effetto.

L'interruzione, in vista della realizzazione del principio di effettività del diritto di difesa, anche nel processo tributario consegue a peculiari eventi, quali la morte o la perdita di capacità, che riguardino la parte ovvero il difensore della medesima. A seguito dell'interruzione il processo entra in una fase di stasi all'esito della quale si estingue se non è tempestivamente proseguito o riassunto. Al riguardo, è stato precisato che la mancata riassunzione del giudizio tributario a seguito dell'interruzione dello stesso non determina la cessazione della materia del contendere, bensì l'estinzione per inattività delle parti, che può essere dichiarata anche d'ufficio ai sensi dell'art. 45, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, n. 29569/2018, Guida, Rv. 65142001).

Per altro verso, la Corte di cassazione si è pronunciata sulla rilevanza nel giudizio tributario della morte del ricorrente e sul *dies a quo* della decorrenza del termine per la riassunzione del giudizio. In particolare, è stato affrontato il problema della tutela degli eredi della parte ricorrente deceduta nel corso del processo, in un caso nel quale la chiamata all'eredità era stata conosciuta dopo la scoperta di un testamento olografo, poi pubblicato, mentre il giudizio, dichiarato interrotto, era stato riassunto dall'erede legittima della *de cuius* prima della scoperta del testamento, per poi essere dichiarato estinto per mancata tempestiva riassunzione da parte degli eredi testamentari entro il termine di sei mesi dalla dichiarazione di interruzione.

La Corte di legittimità ha affermato che il termine in questione non può decorrere dalla data di conoscenza dell'evento che attribuisce alla parte la legittimazione ad agire in giudizio e il potere di chiedere la rimessione in termini per riassumere il giudizio, in seguito al decesso dell'originaria ricorrente. In base all'istituto della interruzione processuale, gli eredi testamentari avrebbero potuto essere rimessi in termini per riassumere il giudizio nel termine semestrale dalla data di conoscenza della acquisizione della qualità di erede. Ha ricordato, in particolare, la S.C. la propria giurisprudenza che ha più volte affermato come, in caso di

riassunzione del processo dopo la morte della parte, la legittimazione passiva debba individuarsi allo stato degli atti, cioè nei confronti dei soggetti che oggettivamente presentino un valido titolo per succedere, qualora non sia conosciuta (o conoscibile con l'ordinaria diligenza) alcuna circostanza idonea a dimostrare che il titolo a succedere sia venuto a mancare per rinuncia, indegnità o premorienza. Peraltro, la *legitimatō ad causam*, in quanto condizione dell'azione, ben può sopravvenire nel corso del giudizio, essendo necessario e sufficiente che ricorra al momento della decisione. In definitiva, secondo tale impostazione interpretativa, i chiamati all'eredità in base ad un testamento olografo successivamente scoperto e poi pubblicato avrebbero potuto chiedere la rimessione nei termini, di cui all'attuale art. 153 c.p.c. (in precedenza, art. 184-*bis* c.p.c.), per la riassunzione del processo dopo l'interruzione per la morte della ricorrente (Sez. 5, n. 04612/2018, Balsamo, Rv. 647247-01).

Per altro verso, con riferimento alla legittimazione a ricevere la notifica dell'impugnazione della sentenza su istanza dell'Amministrazione finanziaria da parte del procuratore del curatore di un fallimento costituito in primo grado, benché già prima della notificazione il fallimento fosse stato revocato ed il fallito fosse tornato *in bonis*, la S.C., enunciando principi validi anche per il giudizio di primo grado, ha ribadito che, in caso di morte o perdita di capacità della parte costituita a mezzo di procuratore, l'omessa dichiarazione o notificazione del relativo evento ad opera di quest'ultimo comporta, giusta la regola dell'ultrattività del mandato alla lite, che il difensore continui a rappresentare la parte come se l'evento stesso non si fosse verificato, risultando così stabilizzata la posizione giuridica della parte rappresentata (rispetto alle altre parti e al giudice) nella fase attiva del rapporto processuale, nonché in quelle successive di sua quiescenza od eventuale riattivazione dovuta alla proposizione dell'impugnazione (Sez. 5, n. 11072/2018, Crucitti, Rv. 648363-01).

Con riferimento all'onere di prosecuzione del giudizio tributario interrotto, Sez. 6-5, n. 25363/2018, Napolitano, Rv. 650981-01, ha affermato che assume rilevanza la data di deposito dell'istanza di fissazione dell'udienza, gravando gli adempimenti successivi sulla segreteria della Commissione tributaria, sicché non può essere dichiarata l'estinzione del processo ove la parte istante non abbia provveduto, entro il termine assegnato, a notificare alla controparte il decreto di fissazione dell'udienza.

Il ricorso in riassunzione depositato presso la segreteria di una commissione diversa da quella in cui avrebbe dovuto essere effettuato non consente la rimessione in termini fondata sull'affidamento circa il mancato rilievo da parte del personale amministrativo, poiché il controllo sulla regolarità degli atti e dei documenti inseriti nel fascicolo di parte di cui all'art. 74 disp. att. c.p.c. è funzionale alla regolarità del processo e non a

prevenire ovvero a rimediare ad errori di individuazione della sede processuale da parte dell'interessato (Sez. 5, n. 31745/2018, Mondini, Rv. 651780-01).

L'estinzione *ope legis* delle società del gruppo Equitalia ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. in l. n. 225 del 2016, non determina l'interruzione del processo, trattandosi di una forma di successione nel diritto controverso, né la necessità di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate-Riscossione: ne deriva che il nuovo ente, ove si limiti a subentrare negli effetti del rapporto processuale pendente al momento della sua istituzione, senza formale costituzione in giudizio, può validamente avvalersi dell'attività difensiva espletata dall'avvocato del libero foro già designato da Equitalia secondo la disciplina previgente (Sez. 5, n. 28741/2018, Stalla, Rv. 651604-01).

Come nel processo civile, l'estinzione del processo tributario può derivare dalla rinuncia al ricorso ovvero dall'inattività delle parti, secondo la disciplina dettata dagli artt. 306 e 307 c.p.c.

Dall'estinzione del giudizio consegue la definitività del provvedimento impositivo impugnato, e tale effetto presuppone, secondo **Sez. 6-5, n. 05223/2019, Luciotti, Rv. 653065-02**, una formale declaratoria dell'estinzione. Peraltro, ove il giudizio si estingua per inattività delle parti, la riproposizione della medesima azione in un secondo procedimento, fondandosi sull'ammesso riconoscimento dell'estinzione del primo, ne comporta l'implicita richiesta di accertamento incidentale, sicché al secondo giudice è consentito pronunciare l'estinzione del primo giudizio in relazione agli effetti da essa discendenti, tra i quali vi è il consolidamento dell'atto impositivo impugnato nel giudizio estinto.

Nello stesso solco, **Sez. 6-5, n. 05223/2019, Luciotti, Rv. 653065-01**, ha affermato che l'estinzione del giudizio proposto dal contribuente avverso il provvedimento di diniego tacito di rimborso comporta il riconoscimento della legittimità della pretesa erariale per intervenuta definitività del diniego, in quanto la pretesa tributaria vive di forza propria in virtù del provvedimento amministrativo (espreso o tacito) con il quale viene formalizzata, che non è travolta dall'estinzione del giudizio, non essendo un atto processuale, bensì l'oggetto dell'impugnazione.

Con riferimento, poi, ad eventi esterni al processo tributario, potenzialmente in grado di incidere su di esso, **Sez. 5, n. 13386/2019, Perinu, Rv. 653738-01**, ha affermato di recente che la cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese determina un fenomeno successorio in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono ma si trasferiscono ai soci che, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui sono soggetti *pendente societate*, ne rispondono

nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione ovvero illimitatamente.

A differenza del processo civile, in quello tributario è espressamente disciplinato sul piano normativo, da parte dell'art. 46 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'istituto della cessazione della materia del contendere.

Una delle fattispecie di cessazione della materia del contendere, secondo Sez. 5, n. 33587/2018, Crucitti, Rv. 652001-01, si verifica con l'annullamento, per qualsiasi ragione, dell'atto impugnato. Ha affermato, infatti, la S.C. nell'arresto testé citato che il sopravvenuto annullamento, per qualsiasi motivo, dell'atto impugnato, determina la cessazione della materia del contendere, in quanto la prosecuzione del giudizio non potrebbe comportare alcun risultato utile per il contribuente, stante l'inammissibilità, in detto processo, di pronunce di mero accertamento dell'illegittimità della pretesa erariale, senza che, peraltro, il diritto di difesa dello stesso contribuente sia violato dall'eventuale riedizione del potere da parte dell'Amministrazione finanziaria, a fronte della quale potrà essere proposta impugnazione contro il nuovo atto impositivo.

Un altro dei casi in cui il giudice tributario pronuncia la cessazione della materia del contendere è quando sia intervenuto un condono. In tale evenienza, la pronuncia spiega efficacia anche nei confronti dei coeredi rimasti estranei al giudizio in quanto non ha carattere meramente processuale, ma valore sostanziale di accertamento dell'avvenuta definizione dell'originaria pretesa tributaria (**Sez. 5, n. 00058/2019, Botta, Rv. 652036-01**).