

# IL RICORSO PER CASSAZIONE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

di Ennio Attilio Sepe

SOMMARIO: *INTRODUZIONE*; 2. *LEGITTIMAZIONE - INTERESSE - ACQUIESCENZA*; 3. *MOTIVI DEL RICORSO*; 4. *RICORSO INTRODUTTIVO*; 5. *NOTIFICAZIONE DEL RICORSO*; 6. *CONTENUTO DEL RICORSO*; 7. *DEPOSITO DEL RICORSO-PRODUZIONE DEI DOCUMENTI*; 8. *CONTRORICORSO*; 9. *RICORSO INCIDENTALI*; 10. *PROCEDIMENTO*; 11. *DECISIONE ACCELERATA*; 12. *UDIENZA PUBBLICA*; 13. *CAMERA DI CONSIGLIO*; 14. *SOSPENSIONE DELL'ESECUZIONE DELLA SENTENZA IMPUGNATA*; 15. *GIUDIZIO DI RINVIO*.

## 1. INTRODUZIONE

Il ricorso per cassazione tra i mezzi di impugnazione rientra nelle **azioni di impugnativa** e, in quanto tale, (a differenza dei **gravami**) ha cognizione soltanto di vizi tassativamente indicati. E', quindi, un mezzo di impugnazione **a critica vincolata**, caratterizzata da due fasi: la prima diretta ad accertare la sussistenza dei vizi dedotti (*iudicium rescindens*) e la successiva, laddove in concreto li riscontri esistenti, ad emanare una nuova sentenza (*iudicium rescissorium*), logicamente distinguibili anche quando la Corte decide la causa nel merito qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto (art. 384, comma 2, c.p.c.).

Riguardo ai vizi da cui può essere affetta la sentenza è invalsa la distinzione tra *errores in procedendo*, identificabili nelle violazioni della legge processuale attinenti al profilo di legittimità degli atti di causa, ed *errores in iudicando* in fatto e in diritto, relativi invece al merito della lite, tali da comportare l'ingiustizia della decisione impugnata.

Il **giudizio** di cassazione si suole definire **di legittimità** perché attiene al controllo della sentenza con riferimento alle norme di diritto relative ai tre aspetti suindicati: l'osservanza delle regole processuali concernenti la sentenza impugnata ed il procedimento in base al quale è stata resa; il rispetto delle norme nell'accertamento e ricostruzione del fatto, la corretta individuazione ed interpretazione della norma da applicare alla fattispecie.

Sono due gli articoli del d.lgs. n. 546/1992 che riguardano il ricorso per cassazione: l'art. 62 e l'art. 63.

L'art. 62 (recante la rubrica : "*Norme applicabili*") prevede, al primo comma, l'impugnativa avverso la sentenza della corte di giustizia tributaria di **secondo grado**, per tutti i motivi di cui ai nn. da 1 a 5 dell'art. 360 c.p.c. ma, a seguito dell'intervento di riforma da parte del d.lgs. n. 156/2015, che, al successivo comma 2 *bis*, ha introdotto, su accordo delle parti, il ricorso *per saltum* a norma dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. ("*per violazione o falsa applicazione delle norme di diritto*"), anche avverso la sentenza della corte di giustizia tributaria di **primo grado**.

Al secondo comma, dispone l'applicazione delle norme dettate dal codice di procedura civile "*in quanto compatibili con quelle del presente decreto*"

Pertanto, tra le norme dettate dal codice di procedura civile che non trovano applicazione perché non in linea con la clausola di compatibilità con il rito tributario, prevista dal secondo comma dello stesso art. 62, sono rimaste la norma di cui all'art. 361 c.p.c., che disciplina la **riserva facoltativa di ricorso** avverso la sentenza non definitiva, non ammessa dall'art. 35, d.lgs. n. 546/1992, e all'art. 368 c.p.c. in relazione all'art. 41, comma 2, c.p.c., concernente la **questione di giurisdizione**

**sollevata dal prefetto**, in quanto presuppone che la pubblica amministrazione non sia parte in causa, mentre nel processo tributario una delle parti è sempre costituita da un ente pubblico.

L'art. 63 (rubricato "*Giudizio di rinvio*") regola appunto il giudizio di rinvio, che costituisce una ulteriore eventuale fase di giudizio che si attua in caso di annullamento totale o parziale della sentenza impugnata, per cui sorge la necessità di rinnovare in tutto o in parte il giudizio di merito, affidata ad un nuovo giudice, denominato "**giudice di rinvio**".

Per il **principio di consumazione dell'impugnazione**, il ricorso dichiarato inammissibile o improcedibile non può essere riproposto anche se non è scaduto il termine fissato dalla legge (art. 387) c.p.c.

## **2. LEGITTIMAZIONE - INTERESSE - ACQUIESCENZA**

La **legittimazione** a proporre l'impugnazione compete soltanto a chi è stato parte del precedente giudizio, anche se non si sia costituito. Legittimate sono, quindi, solo le **parti originarie**, ancorché chiamate o intervenute in giudizio, ai sensi dell'art. 14, comma 3, d.lgs. n. 546/ 1992 ("*Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio, i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*").

A differenza dell'interventore adesivo autonomo (ad es., il coobbligato solidale), l'interventore adesivo dipendente non ha un'autonoma legittimazione ad impugnare (salvo che l'impugnazione sia limitata alle questioni specificamente attinenti la qualificazione dell'intervento o la condanna alle spese imposte a suo carico), sicché la sua impugnazione è inammissibile, laddove la parte adiuvata non abbia esercitato il proprio diritto di proporre impugnazione ovvero abbia fatto acquiescenza alla decisione ad essa sfavorevole **(1)**. Egli ricopre una posizione processuale secondaria e subordinata rispetto a quella del ricorrente **(2)**, che non gli consente di ampliare il *thema decidendum*, con autonome censure. E' questo, ad es., il caso dell'intervento del comune impositore dell'ICI nel giudizio destinato a quantificare la base imponibile del tributo.

In materia di tributi erariali, a seguito dell'istituzione delle Agenzie, per i giudizi di cassazione, nei quali la **legittimazione** era riconosciuta esclusivamente al Ministero delle finanze ai sensi dell'art. 11 del r.d. n. 1611 del 1933, la nuova realtà ordinamentale è caratterizzata dal conferimento della capacità di stare in giudizio agli **uffici periferici dell'Agenzia**, in via concorrente e alternativa rispetto al direttore. Tale interpretazione è giustificata sia dal principio di effettività della tutela giurisdizionale, che impone di ridurre al massimo le ipotesi d'inammissibilità, sia dal carattere impugnatorio del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte necessaria all'organo che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato **(3)**.

Per impugnare validamente una sentenza occorre che la legittimazione sia sorretta da un interesse a farlo. L'**interesse all'impugnazione** – inteso quale

manifestazione del generale principio dell'interesse ad agire e la cui assenza è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo – deve essere individuato in un interesse giuridicamente tutelabile, identificabile nella **concreta utilità** derivante dalla rimozione della pronuncia censurata, non essendo sufficiente l'esistenza di un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica. La parte che si è vista accogliere il ricorso per prescrizione del credito d'imposta non ha alcun interesse ad impugnare la sentenza perché non si è pronunciata sulla non spettanza della pretesa. La soccombenza che rileva e dà titolo a proporre l'impugnazione deve avere **valenza pratica**. Se la soccombenza è soltanto teorica non sussiste l'interesse all'impugnazione e la parte vittoriosa potrà tutt'al più riproporre le questioni ed eccezioni non accolte nella fase d'impugnazione.

Si ritiene **sopravvenuta la mancanza di interesse**, con conseguente inammissibilità dell'impugnazione, allorché di fronte ad una decisione di merito che si fondi su una pluralità di ragioni, tra loro distinte ed autonome, singolarmente idonee a sorreggerla sul piano logico e giuridico, l'**appellante censuri soltanto alcune delle rationes decidendi**, in quanto queste ultime fatte oggetto di doglianza non potrebbero comunque condurre ad una riforma della decisione, stante l'intervenuta definitività delle altre **(4)**.

Il diritto all'impugnazione della sentenza si perde, oltre che per scadenza dei termini, per **acquiescenza** fatta dalla parte soccombente, ai sensi dell'art. 329 c.p.c.

L'acquiescenza può intervenire solo anteriormente alla proposizione dell'impugnazione, giacché successivamente è possibile soltanto la rinuncia alla stessa (nella forma prescritta dalla legge). L'acquiescenza disciplinata dal primo comma del citato articolo può essere **espresa** o **tacita**, quest'ultima in presenza di atti o comportamenti del soccombente “*incompatibili con la volontà di avvalersi delle impugnazioni*”, cioè univoci e concludenti nel senso dell'intenzione acquiescente. Il secondo comma prevede che “*l'impugnazione parziale importa acquiescenza alle parti della sentenza non impugnata*”. Tale acquiescenza è definita **acquiescenza tacita qualificata (5)**. Si tratta di un atto giuridico in senso stretto, in cui rileva unicamente la volontarietà del comportamento, a differenza dell'acquiescenza regolata dal precedente comma, che integra un negozio giuridico processuale, nel quale rileva la volontà degli effetti.

### **3. MOTIVI DI RICORSO**

Come già richiamato in precedenza, l'art 62, comma 1, d.lgs. 546/1992 dispone che: “*Avverso la sentenza della corte di giustizia tributaria di secondo grado puo' essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, primo comma, del codice di procedura civile*”.

1) **MOTIVI ATTINENTI ALLA GIURISDIZIONE** - Si tratta di motivo con il quale si può contestare la *potestas iudicandi* del giudice adito, tanto se questa sia stata

affermata, quanto se questa sia stata negata. A norma dell'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, il difetto di giurisdizione delle corti di giustizia tributaria è rilevato anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo (6).

Occorre tuttavia tener presente che, in via interpretativa, alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo (*“asse portante della nuova lettura della norma”*), la S.C. ha superato la regola della rilevanza d'ufficio del difetto di giurisdizione in ogni stato e grado del giudizio allorché, in sede di merito, si sia formato un **giudicato implicito** sulla giurisdizione del giudice adito, quando non sia stata formulata, nel giudizio di merito dalle parti alcuna eccezione sulla giurisdizione, con assimilazione delle questioni di giurisdizione a quelle di competenza, (7).

Il ricorso non è ammissibile se è stato proposto regolamento preventivo di giurisdizione, non più consentito allorché il giudice presso il quale il processo è radicato abbia emesso una decisione di merito (art. 41 c.p.c.) od anche di carattere processuale (8).

Quanto al **riparto di giurisdizione tra giudice tributario e quello ordinario** ordinario, con riferimento all'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, è interessante richiamare l'**ordinanza 7822/2020** con cui le S.U. della Cassazione hanno chiarito che la linea di confine fra giurisdizione ordinaria e quella tributaria è costituita dalla notifica della cartella esattoriale, nella scia della sentenza della **Corte costituzionale n. 114/2018** (9).

Le S.U., con la pronuncia citata, hanno determinato il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine alla pretesa tributaria sorta con un atto esecutivo, nel seguente modo:

a) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si contesta l'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumono verificati **fino alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento**, se validamente avvenute, **o** in caso di notificazione nulla od inesistente di queste, fino al momento dell'**atto esecutivo successivo**;

b) nella competenza del giudice ordinario rientra, invece, la cognizione delle questioni relative alla legittimità dell'atto esecutivo sia se successivo a una valida notifica della cartella di pagamento o dell'intimazione, sia se conseguito in situazione di inesistenza o nullità della notificazione di tali atti, nonché dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria **successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione** oppure, in mancanza od inesistenza di detta notifica, all'atto esecutivo che ha assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione.

Riguardo al **riparto della giurisdizione tra giudici speciali**, si richiama la previsione dell'art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546/1992, allorché viene all'esame della corte tributaria un regolamento o un atto generale amministrativo (es., una delibera comunale in tema di aliquota di tributo locale): in tal caso, il giudice tributario può soltanto limitarsi, in via incidentale, a disapplicare l'atto, se ritenuto illegittimo, dovendosi, questo, impugnare in via diretta nella sede competente.

Non trova applicazione, nel processo tributario il principio giurisprudenziale invalso nel processo civile, secondo cui dà luogo a difetto di giurisdizione il **vizio** di

**regolare costituzione del giudice**, ravvisandosi, una causa di nullità insanabile, ai sensi dell'art. 158, comma 1, c.p.c., mentre nel processo tributario, a norma dell'art. 59, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 546/1992, tale vizio comporta soltanto la rimessione della controversia da parte del giudice d'appello al giudice di primo grado.

2) **VIOLAZIONE DELLE NORME SULLA COMPETENZA** - Con tale motivo si pone in discussione la competenza del giudice adito, la cui osservanza è funzionale al giudice naturale sancito dall'art. 25 Cost. ("*Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge*")

Tale principio, di portata generale, presenta **due profili**: uno, di carattere **sostanziale**, impone la precostituzione del giudice, cioè la predeterminazione dei criteri di ripartizione della giurisdizione fra gli organi di uno stesso apparato giurisdizionale; l'altro, di carattere **formale**, attiene alla riserva assoluta di legge in materia di competenza giudiziaria, per cui spetta al potere legislativo stabilire i criteri di ripartizione della stessa.

Questo motivo va correlato con gli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 546/1992 .

L'art. 4 disciplina l'unico criterio che regola la competenza delle corti di giustizia tributaria, che è quello della **competenza per territorio** in ragione del luogo in cui ha sede l'ente impositore o il soggetto della riscossione, che ha emesso l'atto impugnato.

L'art. 5 statuisce il principio dell'inderogabilità della competenza territoriale delle corti tributarie (comma 1), con possibilità di dedurre o rilevare d'ufficio l'incompetenza **soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce** (comma 2) e che la sentenza dichiarativa dell'incompetenza rende **incontestabile l'incompetenza dichiarata e la competenza** della corte tributaria in essa **indicata** (comma 3). Infine il quarto comma **esclude** l'applicazione del **regolamento di competenza**, per cui contro le sentenze pronunciate esclusivamente sulla competenza sono esperibili soltanto le impugnazioni ordinarie, percorse le quali il vizio può pervenire alla cognizione della Corte di cassazione.

Tuttavia, in un solo caso, in via interpretativa, la S.C. ha ritenuto ammissibile il regolamento di competenza ed ha riguardato il caso del provvedimento di **sospensione del processo** ex art. 295 c.p.c. (oggi, ex art. 39, comma 1 *bis*, introdotto dal d.lgs. n. 49/2020), alla luce dell'esigenza primaria dell'ordinamento di garantire il diritto di agire per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi (art. 24, comma 1, Cost.) ed il diritto alla ragionevole durata del processo (art. 6, comma 1, CEDU ed art. 111, comma 2, Cost.) **(10)**.

3) **VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DELLE NORME DI DIRITTO** - La espressione identifica due tipi di violazione che possono inficiare il giudizio di diritto. La prima parte attiene alla individuazione e all'interpretazione della norma regolatrice del caso concreto, mentre la seconda parte l'applicazione di tale norma al caso medesimo, con le sue conseguenze giuridiche. L'errore di diritto può, quindi, investire sia direttamente la *regula iuris*, nell'attribuire alla norma un contenuto che non ha, sia il momento della sua applicazione, quando essa sia utilizzata per una

fattispecie o per effetti che essa non prevede, finendo anche in tal caso con l'attribuzione alla norma di un contenuto che non le appartiene.

La norma si correla all'art. 384 c.p.c., secondo cui la Corte di cassazione enuncia il **principio di diritto** quando decide il ricorso proposto a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3

La disposizione si riferisce a **tutte le norme** qualificate tali dall'ordinamento positivo, sia primarie che secondarie, interne ed esterne

Sono fonti **primarie** interne: la legge formale, gli atti aventi forza di legge (decreto-legge, decreto legislativo delegato), la legge regionale, di efficacia pari alla legge statale.

Sono fonti **secondarie** interne: i regolamenti statali e degli enti locali; i provvedimenti amministrativi, sia generali sia individuali, dello Stato e degli enti locali.

Accanto vi sono le fonti **esterne**, unionali e internazionali particolarmente rilevanti in materia tributaria (v. tributi armonizzati)

Le prime (**unionali**) sono primarie, ossia i Trattati istitutivi e loro modificazioni, e derivate, ossia i regolamenti di diretta applicabilità e le direttive, di efficacia diretta, se gli obblighi siano precisi, chiari, incondizionati e non richiedano misure complementari di carattere nazionale o europeo (una volta scaduto il termine per l'adeguamento del diritto interno). Ferma la competenza della Corte di giustizia UE a pronunciarsi in via definitiva sull'applicabilità di una norma europea e fermo il dovere della Corte di cassazione, *ex art. 267 TFUE*, nei casi dubbi, di chiedere alla Corte di giustizia UE la pronuncia pregiudiziale.

Le seconde (**internazionali**) sono formate dalle convenzioni stipulate e ratificate dall'Italia con altri Paesi, che hanno natura di **norme interposte**, che possono fungere da parametro diretto, nel giudizio di costituzionalità degli atti normativi primari (art. 117, comma 1, Cost.). Pertanto prevalgono su quelle di diritto interno, che sono incompatibili.

Non rientrano tra le fonti del diritto le **circolari** della pubblica amministrazione, in quanto atti interni destinati ad indirizzare e disciplinare in modo uniforme l'attività degli organi inferiori e, quindi, non hanno natura normativa, ma di atti amministrativi.

La introduzione di una nuova disciplina del rapporto, siccome **ius superveniens**, è rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo. Incontra nel giudizio di legittimità le limitazioni connesse con la disciplina delle impugnazioni. Pertanto, se la nuova normativa sia intervenuta prima della proposizione del ricorso, in difetto di una specifica censura del ricorrente che denunci il contrasto delle norme di diritto applicate nelle fasi di merito con la nuova disciplina del rapporto, la Corte di cassazione non può rilevare tale contrasto.

4) **NULLITA' DELLA SENTENZA E DEL PROCEDIMENTO** - Si tratta di vizi radicali che inficiano la sentenza in sé o per effetto di vizi relativi ad atti o attività precedenti.

In relazione ai vizi propri della sentenza, come per il processo civile assume importanza l'art. 132 c.p.c. ("*Contenuto della sentenza*"), che indica i requisiti di forma e di contenuto del provvedimento, così assume importanza per il processo

tributario l'art. 36 d.lgs. n. 546/1992. Occorrerà verificare quali vizi comportino la nullità della sentenza. Così la mancata intestazione del provvedimento integra un semplice errore materiale, suscettibile di correzione ex artt. 287 e 288 c.p.c.; la **mancanza di dispositivo** è invece causa di nullità radicale della sentenza **(11)**.

La **mancanza di sottoscrizione** comporta inesistenza della sentenza ai sensi dell'art. 161, comma 2, c.p.c. nel processo civile (Cass., sent., 7546/2017) e nullità nel processo tributario ex art. 59, comma 1, lett. e), c.p.c., così come causa di nullità è la **mancata esposizione dello svolgimento del processo** e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la **mancanza o l'estrema concisione della motivazione** allorquando rendano impossibile la individuazione del "*thema decidendum*" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo **(12)**.

#### 5) **OMESSO ESAME CIRCA UN FATTO DECISIVO E CONTROVERSO** -

Nel codice di procedura civile del 1942, con riferimento alla motivazione, il ricorso per cassazione era possibile "**per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti**". Con la riforma del 1990 la formula fu ampliata, per cui il ricorso ex art. 360, n. 5 era proponibile "*per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio*". Con il d.lgs. n. 40/2006 il termine "*punto*" fu sostituito con il termine "*fatto*". Infine l'art. 54 del d.l. n. 83/2012, convertito in l. n. 134/2012 è stata **ripristinata la formula del 1942**.

Pertanto nel giudizio ordinario non sono più previsti come motivi di impugnazione i vizi di insufficiente e contraddittoria motivazione.

L'omesso esame di un fatto decisivo, che ora è l'unico vizio della motivazione previsto dall'art. 360 c.p.c. va distinta dall'omessa motivazione della sentenza, costituita dalla mancanza assoluta della motivazione, integrante il vizio *sub* art. 360 n. 4 c.p.c. e dall'omessa pronuncia come mancato esame della domanda, lesivo dell'art. 112 c.p.c.

Premesso che i vizi della motivazione riguardano sempre ed esclusivamente un **giudizio di fatto**, l'unico vizio motivazionale denunciabile per cassazione attiene all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il "**fatto storico**", il cui esame sia stato omesso, il "**dato**", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "**come**" e il "**quando**" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "**decisività**". Resta fermo che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie **(13)**.

La riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.,

disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "**minimo costituzionale**" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "**mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico**", nella "**motivazione apparente**", nel "**contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili**" e nella "**motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile**", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "**sufficienza**" della motivazione (14).

#### **4. RICORSO INTRODUTTIVO**

Il ricorso per cassazione, nel portare a conoscenza la controversia alla S.C. non contiene una *vocatio in ius*. Pertanto in tale giudizio **non si applica** l'istituto della **contumacia**.

Ai sensi dell'art. 365 c.p.c., deve essere sottoscritto, a pena di inammissibilità, da un **avvocato iscritto in apposito albo** (di cui al r.d.l. n. 1578/1933).

L'avvocato deve essere munito di **procura speciale** da parte del cliente, dovendo riguardare il particolare giudizio davanti alla Corte di cassazione. Essa è valida solo se rilasciata in data successiva alla sentenza impugnata, rispondendo tale prescrizione all'esigenza, coerente con il principio del giusto processo, di assicurare la certezza giuridica della riferibilità dell'attività svolta dal difensore al titolare della posizione sostanziale controversa. Ne consegue che il ricorso deve essere dichiarato inammissibile qualora la procura, sia conferita a margine dell'atto introduttivo del giudizio di primo grado, ancorché per tutti i gradi del giudizio.

La procura può essere rilasciata con separato atto pubblico o scrittura privata autenticata, oppure con atto scritto a margine o in calce al ricorso, con firma del cliente autenticata dal difensore. Nel caso di apposizione su **foglio separato**, deve essere materialmente congiunto al ricorso e contenere uno specifico riferimento al provvedimento impugnato. Ove riporti solo la generica indicazione "*nel presente giudizio pendente davanti la Corte di cassazione*", va dichiarata la giuridica inesistenza della procura speciale, con conseguente inammissibilità del ricorso (15). Se incorporata nell'atto di impugnazione, si presume rilasciata anteriormente alla notifica dell'atto che la contiene, sicché non rileva, ai fini della verifica della sussistenza della procura, la sua mancata riproduzione o segnalazione

nella copia notificata, essendo sufficiente, per l'ammissibilità del ricorso per cassazione, la sua presenza nell'originale **(16)**.

## **5. NOTIFICAZIONE DEL RICORSO**

La notificazione del ricorso va fatta ai sensi dell'art. 137 ss. c.p.c., ma, nell'ottica della digitalizzazione del processo, **dal 1° marzo 2023**, è divenuta obbligatoria la **notifica telematica** nei confronti dei soggetti obbligati ad avere un domicilio digitale risultante da pubblici elenchi (imprese, professionisti, pubbliche amministrazioni) a seguito della riforma Cartabia (d.lgs. 149/2022).

Il **termine** per proporre il ricorso per cassazione, a pena di decadenza è fissato in **giorni sessanta** dalla notificazione della sentenza (art. 326 c.p.c.) oppure, in difetto, entro **sei mesi** dal pubblicazione della sentenza (art. 327 c.p.c.).

Riguardo al **luogo di notificazione**, è sorto il problema di qual sia il rapporto tra il regime dettato dall'art. 330 codice procedura civile e quello previsto, per il processo tributario, dall'art. 17 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546: in particolare, si è posto il quesito se al ricorso per Cassazione si applichi in via esclusiva la disciplina del codice di rito ordinario, oppure possa, ed in quali limiti, trovare applicazione la normativa speciale dettata, in materia, dal citato art. 17 del decreto sul processo tributario.

Le **Sezioni Unite** della Corte di Cassazione, con **sentenza n. 8053 del 2014**, occupandosi in particolare della questione dell'applicabilità al ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie delle disposizioni di cui all'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012 (convertito dalla legge n. 134 del 2012) **(17)**, hanno precisato la specialità del rito tributario rispetto all'applicazione delle norme processualcivilistiche al ricorso per cassazione. Con le **sentenze gemelle n. 1416 e 1417 del 2016**, nel definire i confini tra nullità e inesistenza della notificazione, hanno ribadito la "*significativa contrapposizione*" tra le disposizioni di rinvio contenute negli artt. 1, comma 2, e 49 del d.lgs. n. 546 del 1992, relative al processo ed alle impugnazioni in generale, e la disposizione di rinvio contenuta nel successivo art. 62, relativa al giudizio di cassazione: gli artt. 1 e 49 istituiscono un'autentica specialità del rito tributario, sancendo la prevalenza della norma processuale tributaria, ove esistente, sulla norma processuale ordinaria, la quale ultima si applica, quindi, in via del tutto sussidiaria, oltre che nei limiti della compatibilità. L'art. 62, viceversa, per il giudizio di cassazione, fa espressamente riferimento all'applicabilità delle norme del codice di procedura civile, così attribuendo, per questa sola ipotesi, la prevalenza alle norme processuali ordinarie ed escludendo l'esistenza di un "giudizio tributario di legittimità", cioè di un giudizio di cassazione speciale in materia tributaria.

Tuttavia la dichiarazione di residenza (o sede) e l'elezione di domicilio di cui all'art. 17, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, in ragione del principio di ultrattività di tali indicazioni, assumono rilevanza con riferimento alla disciplina dell'art. 330, comma 1, seconda ipotesi, c.p.c., nel caso in cui la parte non sia costituita in appello, oppure non abbia espresso al riguardo alcuna indicazione **(18)**

## **6. CONTENUTO DEL RICORSO**

Gli elementi del ricorso sono indicati nell'art. 366 c.p.c.

1) **INDICAZIONE DELLE PARTI** - Non si richiede alcuna forma specifica, essendo sufficiente che le parti, anche se non indicate nell'epigrafe del ricorso siano identificabili con certezza nel contesto di esso con riferimento agli atti dei precedenti giudizi.

2) **INDICAZIONE DELLA SENTENZA O DECISIONE IMPUGNATA** - Copia della sentenza deve essere depositata in cancelleria, a pena d'improcedibilità del ricorso (art. 369, n.2, c.p.c.).

In materia tributaria, il **ricorso cumulativo** contro una pluralità di sentenze emesse tra le stesse parti in procedimenti formalmente distinti (perché relativi a differenti annualità d'imposta) ma attinenti al medesimo rapporto giuridico, è ammissibile quando la soluzione dipenda da identiche questioni di diritto comuni a tutte le cause, in modo da dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le controversie relative al medesimo rapporto d'imposta **(19)**.

Così è anche ammissibile il ricorso **collettivo** (proposto da più parti) e **cumulativo** (proposto nei confronti di più atti impugnabili) ove abbia ad oggetto identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa **(20)**.

E' **inammissibile** il ricorso per cassazione proposto, contestualmente e con un unico atto, **contro sentenze diverse**, pronunciate dal giudice del merito in procedimenti formalmente e sostanzialmente distinti, che concernano soggetti anch'essi parzialmente diversi **(21)**.

3) **CHIARA ESPOSIZIONE DEI FATTI DI CAUSA ESSENZIALI ALLA ILLUSTRAZIONE DEI MOTIVI** - Il requisito *de quo* è espressione del principio di autosufficienza del ricorso, nel senso che il "*thema decidendum*" deve risultare dal contesto dell'atto senza necessità di fare riferimento ad altre fonti, sicché il ricorso è inammissibile quando i fatti, almeno nel loro nucleo essenziale, indispensabili per conoscere i termini della controversia, non siano in esso esposti e non siano neppure desumibili dai motivi di doglianza, non essendo consentito il mero rinvio alla narrativa della sentenza impugnata senza che questa sia trascritta nel ricorso.

Tuttavia il principio suddetto non può tradursi in un'applicazione eccessivamente formalistica dei criteri di redazione dei ricorsi per cassazione, così come ha ammonito la **Corte EDU**, nella **sentenza del 28 ottobre 2021**, *Succi ed altri c. Italia*, secondo cui una tale interpretazione appare sproporzionata e suscettibile di compromettere lo scopo legittimo del principio stesso, volto a semplificare l'attività della Corte di cassazione e la corretta amministrazione della giustizia.

La esposizione dei fatti deve tradursi in una **sintesi funzionale alla piena comprensione e valutazione delle censure** mosse alla sentenza impugnata. Sicché Le S.U. della Corte di cassazione, nella sentenza n. 5698/2012, ammoniscono che *“la pedissequa riproduzione dell'intero, letterale contenuto degli atti processuali è, per un verso, del tutto superflua, non essendo affatto richiesto che si dia meticoloso conto di tutti i momenti nei quali la vicenda processuale si è articolata; per altro verso, è inidonea a soddisfare la necessità della sintetica esposizione dei fatti, in quanto equivale ad affidare alla Corte, dopo averla costretta a leggere tutto (anche quello di cui non occorre sia informata), la scelta di quanto effettivamente rileva in ordine ai motivi di ricorso”*. Si tratta dei c.d. **“ricorsi farciti”**, dichiarati inammissibili dalla S.C. (22)

**4) CHIARA E SINTETICA ESPOSIZIONE DEI MOTIVI CON L'INDICAZIONE DELLE NORME DI DIRITTO SU CUI SI FIONDANO** - La esposizione dei vizi da cui è affetta la sentenza con l'indicazione delle norme e delle affermazioni in diritto in contrasto con le disposizioni richiamate – o con la interpretazione fornita dalla giurisprudenza di legittimità – hanno la funzione di rendere immediatamente individuabili le censure mosse alla sentenza.

La mancanza o l'insufficienza di tale requisito determina la inammissibilità del ricorso.

Pertanto è richiesta **specificità, completezza e riferibilità** dei motivi alla decisione impugnata, elementi che non possono ravvisarsi nel mero richiamo ai motivi svolti nei precedenti gradi di giudizio.

Con la riforma del 2006 era stato introdotto l'ar. 366 *bis* c.p.c., che nell'ipotesi di violazione di norme processuali o sostanziali richiedeva la formulazione di un quesito di diritto e, nell'ipotesi di vizi di motivazione, le ragioni della censura, ma tale disposizione è stata abrogata dalla l. n. 69/2009, pur rimanendo ferma la esigenza di formulare **in maniera chiara e specifica le critiche** che si muovono alla sentenza e le ragioni poste a fondamento di esse, in osservanza del principio di autosufficienza, da rispettare non soltanto nella esposizione dei fatti di causa ma anche con riferimento alle ragioni addotte a sostegno degli stessi.

Tuttavia, la **mancata**, ovvero la erronea, **indicazione delle norme di diritto** che si assumono violate non è, di per sé sola, ragione sufficiente a determinare l'inammissibilità del ricorso in cassazione, qualora gli argomenti addotti dal ricorrente, valutati nel loro complesso, permettano di identificare le norme violate, rendendo possibile la delimitazione del '*quid disputandum*' (23).

5) **INDICAZIONE DELLA PROCURA CONFERITA CON ATTO SEPARATO O DEL DECRETO DI AMMISSIONE AL GRATUITO PATROCINIO** - Nel conferimento della procura alle liti ai sensi dell'art. 83, terzo comma, c.p.c., in occasione di ricorso per cassazione, la certificazione da parte del difensore dell'autografia della sottoscrizione del conferente postula che ne sia accertata l'identità ed esige, perciò, che ne sia indicato il nome. Da ciò consegue che, allorquando non sia rilevabile né dalla procura alle liti né dall'intestazione del ricorso per cassazione il nome della persona che l'ha conferita sia per la mancata indicazione di ogni nominativo che per l'illeggibilità della firma apposta, la procura stessa è da ritenersi invalida con conseguente inammissibilità del ricorso proposto dal soggetto conferente (24)

6) **SPECIFICA INDICAZIONE, PER CIASCUNO DEI MOTIVI, DEGLI ATTI PROCESSUALI E DEI DOCUMENTI SUI QUALI IL MOTIVO SI FONDA, E L' ILLUSTRAZIONE DEL CONTENUTO RILEVANTE DEGLI STESSI** - A seguito della riforma del 2006, la Corte ha affermato che, a ai sensi di tale disposizione, il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione impone al ricorrente l'obbligo di indicare i documenti pertinenti, riassumendone il contenuto o riproducendone i passaggi essenziali, o anche l'intero documento, ogni qualvolta ciò sia necessario per la comprensione di un motivo di ricorso (25). Essa inoltre ha precisato che il principio dell'autosufficienza non è rispettato quando la parte in causa riproduce integralmente uno o più documenti lasciando alla Corte il compito di selezionare i passaggi pertinenti (26).

## **7. DEPOSITO DEL RICORSO - PRODUZIONE DI DOCUMENTI**

Ai sensi dell'art. 369 c.p.c., il ricorso , una volta notificato è depositato, a pena di improcedibilità, nel **termine di giorni venti** dall'ultima notificazione, se fatta a più parti.

Ugualmente a pena di improcedibilità, insieme al ricorso debbono essere depositati : 1) il decreto di concessione del gratuito patrocinio; 2) copia autentica della sentenza impugnata con la relazione di notificazione, se questa è avvenuta (27); 3) procura speciale, se questa è conferita con atto separato; 4) gli atti processuali e i documenti sui quali il ricorso si fonda. L'onere del deposito di tali atti e documenti, secondo una interpretazione iniziale doveva adempiersi unitamente al deposito del

ricorso, successivamente si è ritenuto soddisfatto, sulla base del principio di strumentalità delle forme processuali, mediante la produzione del fascicolo di parte nel quale essi siano contenuti e la loro presenza nel fascicolo di ufficio, ferma, in ogni caso, l'esigenza di specifica indicazione, a pena d'inammissibilità, degli atti e documenti e dei dati necessari al reperimento degli stessi **(28)**.

A partire dal **1° gennaio 2023** il deposito degli atti processuali e dei documenti da parte dei difensori ha luogo esclusivamente con modalità telematiche, ai sensi dell'art. 196 *quater*, disp. att. c.p.c., come disposto dall'art. 35, comma 2, d.lgs.n. 149/2022.

Ai sensi dell'art. 372 c.p.c., **non è ammesso il deposito di atti e documenti** non prodotti nei precedenti gradi di giudizio, **tranne** quelli che riguardano la **nullità** della sentenza impugnata e l'**ammissibilità** del ricorso e del controricorso.

La nullità della sentenza, che consente il deposito di nuovi documenti, non è solo quella derivante da vizi propri della sentenza, ma altresì la nullità originata, in via derivata, da vizi radicali del procedimento, come quelli che attengono alla legittimità del contraddittorio, che determinano la nullità degli atti processuali compiuti **(29)**

Il deposito dei documenti relativi all'ammissibilità può avvenire fino a **quindici giorni** prima dell'udienza o dell'adunanza camerale.

## **8. CONTRORICORSO**

La parte contro la quale è stato proposto il ricorso, se intende contraddire, deve farlo mediante controricorso da depositare entro **quaranta giorni** dalla notificazione del ricorso. Infatti essa può anche scegliere di non depositarlo, in tal caso può esercitare la difesa, senza presentare memorie, ma soltanto partecipando alla discussione orale, mediante rilascio di procura speciale ad un difensore abilitato (art. 370 c.p.c.)

Mancando una *vocatio in ius*, l'omissione del controricorso **non** dà luogo a **contumacia**. In assenza della previsione di una vera costituzione in giudizio, la **morte** del difensore **non** determina la **interruzione del processo**, come nel processo di merito.

Tuttavia, qualora risulti la morte del difensore, avvenuta dopo il deposito del ricorso e prima della trattazione della causa, si rende necessario rinviarla, dandone comunicazione alla parte personalmente per consentirle di provvedere alla nomina di un nuovo difensore, e ciò a tutela del diritto di difesa e dell'integrità del contraddittorio, garantiti dai principi del giusto processo; fermo restando che ove la

parte, una volta ricevuta tale comunicazione, rimanga inerte e non provveda alla nomina di un nuovo difensore, vengono meno i presupposti per reiterare gli adempimenti prescritti dall'art. 377, comma 2, c.p.c. **(30)**.

Il controricorrente dedurrà le proprie difese, esponendo le ragioni giuridiche tese a contrastare quelle del ricorrente, entro i limiti segnati da queste ultime, potendo prospettare censure diverse da quelle mosse dal ricorrente in sede di ricorso incidentale.

Il controricorso non deve necessariamente riportare, a pena di inammissibilità, la esposizione sommaria dei fatti di causa, ma deve invece contenere i motivi di diritto su cui si fonda, che ne costituiscono requisito essenziale a pena di inammissibilità, ai sensi dell'art. 366 n. 4 cod. proc. civ., richiamato dell'art. 370 secondo comma stesso codice **(31)**.

L'atto va depositato nel termine di **quaranta giorni** dalla notificazione del ricorso insieme con gli atti e i documenti e con la procura speciale, se conferita con atto separato, ugualmente a pena di improcedibilità.

## **9. RICORSO INCIDENTALE**

La parte cui è stato notificato il ricorso principale, nel caso di soccombenza parziale, può avere interesse a impugnare la stessa sentenza ed, a tal fine, può proporre **con l'atto contenente il controricorso ricorso incidentale**, ai sensi dell'art. 371 c.p.c.

Il ricorso si definisce **principale** soltanto in base ad un criterio cronologico, in quanto proposto per primo.

Il ricorso **incidentale** si distingue in **tempestivo** se proposto nel termine ordinario per ricorrere (art. 333 c.p.c.) e **tardivo**, se sia decorso il termine per il ricorso e quando l'altra parte abbia prestato acquiescenza alla sentenza (art. 334 c.p.c.).

La differenza fra le due impugnazioni è che, se il ricorso principale è dichiarato inammissibile o improcedibile, quello tardivo *“perde ogni efficacia”*.

Il ricorso incidentale, proposto con il controricorso, va depositato nel termine di **quaranta giorni** dalla notificazione del ricorso principale.

In virtù del principio di unità dell'impugnazione, sancito dall'art. 333 c.p.c., nei procedimenti con pluralità di parti, una volta avvenuta ad istanza di una di esse la notificazione del ricorso per cassazione, le altre parti, alle quali il ricorso sia stato notificato, debbono proporre, a pena di decadenza, i loro eventuali ricorsi avverso la

medesima sentenza nello stesso procedimento e, perciò, nella forma del ricorso incidentale, ai sensi dell'art. 371 cod. proc. civ. Tuttavia, l'inosservanza della forma del ricorso incidentale, in ragione del principio di strumentalità delle forme giuridiche, una volta che l'impugnazione principale e quella successiva autonomamente proposta, anziché esercitata in via incidentale, siano state riunite ai sensi dell'art. 335 cod. proc. civ. - essa non impedisce la conversione di detto ricorso in ricorso incidentale, stante idoneità del secondo ricorso a raggiungere quello stesso scopo che avrebbe raggiunto la rituale proposizione dell'impugnazione nella forma incidentale **(32)** .

La disciplina del ricorso incidentale è identica, per firma e contenuto, a quella del ricorso principale, essendo richiamate le stesse disposizioni. Se però il ricorrente principale deposita la **copia della sentenza** o della decisione impugnata, **non è necessario** che la depositi anche il ricorrente incidentale.

Per giurisprudenza consolidata della S.C., il ricorso incidentale proposto dalla **parte totalmente vittoriosa** nel giudizio di merito, che investa questioni **pregiudiziali di rito**, ivi comprese quelle attinenti alla giurisdizione, o **preliminari di merito**, ha natura di **ricorso condizionato** e deve essere esaminato con priorità solo se le questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito, rilevabili d'ufficio, non siano state oggetto di decisione esplicita o implicita da parte del giudice di merito. Qualora, invece, sia intervenuta detta decisione, tale ricorso incidentale va esaminato dalla Corte di cassazione solo in presenza dell'attualità dell'interesse, sussistente unicamente nell'ipotesi della fondatezza del ricorso principale **(33)**.

La parte a cui è stato notificato un ricorso incidentale può resistere ad esso con controricorso, ai sensi dell'art. 371, comma 4, c.p.c., notificandolo al ricorrente incidentale ma **non** può proporre un **ulteriore ricorso incidentale (34)**

## 10. **PROCEDIMENTO**

Molteplici sono stati negli ultimi anni gli interventi del legislatore sul processo di cassazione nella prospettiva di una deflazione del carico del contenzioso pendente (circa la metà in materia tributaria su circa centomila cause) e di uno snellimento dei tempi di definizione, che hanno profondamente mutato l'assetto di tale processo, con riduzione, in qualche misura, del diritto di difesa,

In passato, il Primo Presidente, decorso il termine per il deposito del controricorso, assegnava direttamente il ricorso ad una delle cinque sezioni della Corte, alle quali sono devolute *ratione materiae* le controversie civili; alla quinta (denominata Sezione tributaria) per la materia tributaria.

A partire dal d.lgs. n. 40 /2006 e dalla l. n. 69/2009, sono stati introdotti **due iter procedurali**: uno semplificato, che si svolge in camera di consiglio e si

conclude con ordinanza e l'altro ordinario, che si svolge in pubblica udienza e si conclude con sentenza.

A seguito della riforma, il Primo Presidente assegnava la causa ad un'**apposita sezione**, costituita, di regola, da magistrati appartenenti a tutte le sezioni civili, cui era assegnato il compito di verificare “*se sussistessero i presupposti per la pronuncia in camera di consiglio ai sensi dell'art. 375, primo comma, numeri 1 e 5*” (relativi alla dichiarazione rispettivamente di inammissibilità dei ricorsi principale ed incidentale eventualmente proposto, anche per mancanza dei motivi previsti dall'art. 360, e di accoglimento o rigetto di tali ricorsi per manifesta fondatezza o infondatezza ). In caso di inesistenza dei suddetti presupposti, gli atti erano rimessi al Primo Presidente affinché assegnasse il ricorso *ratione materiae* alla sezione semplice, che lo trattava in camera di consiglio con riferimento alle fattispecie di cui all'art. 375, numeri 2 e 3 (cioè per ragioni attinenti all'integrazione del contraddittorio o all'estinzione del giudizio per causa diversa dalla rinuncia) oppure in pubblica udienza, ove non ricorresse alcuna di tali ipotesi.

Con il d.l. n. 168/2016, conv. con modificazioni dalla l. n. 197/2016, il legislatore conferma l'impianto precedente, con la definizione della causa da parte della sezione filtro, in camera di consiglio, nelle ipotesi di cui all'art. 375, nn. 1 e 5, e la definizione, negli altri casi, da parte della **sezione semplice**, in camera di consiglio ed in pubblica udienza, ma sovverte la precedente procedura, facendo diventare la pronuncia in camera di consiglio **la regola**. Riserva la **pubblica udienza**, ove siano ravvisati i presupposti della particolare rilevanza della questione di diritto, aventi maggiore **importanza nomofilattica**, e nella diversa ipotesi di rimessione del ricorso da parte della sezione filtro.

Il d.lgs. n. 149/2022 interviene, da ultimo, al fine sempre di ridurre i tempi processuali, **sopprimendo la sezione filtro** e così unificando i riti camerale, nel senso che essi si riducono al solo rito camerale della sezione semplice, che rimane il rito ordinario in alternativa alla pubblica udienza, riservata soltanto alle ipotesi di particolare rilevanza della questione, cui si aggiunge quella di cui all'art. 391 *quater* (revocazione per contrarietà alla CEDU).

Pertanto il Primo Presidente, trattiene i ricorsi devoluti alla cognizione delle sezioni unite, e trasmette gli altri alle sezioni semplici, ed, in particolare, per la materia tributaria, alla sezione quinta, ai sensi dell'art. 376 c.p.c.

La Corte pronuncia a **sezioni unite**: a) nei casi previsti nel n. 1 dell'art.360 (per motivi attinenti alla **giurisdizione**, tranne nei casi in cui le s. u. si siano già pronunciate); b) in quelli previsti nell'art. 362 (**conflitti** positivi o negativi di giurisdizione e conflitti negativi di attribuzione tra pubblica amministrazione e giudice ordinario); c) in presenza di una **questione** di diritto già **decisa** in senso **difforme** dalle sezioni semplici; d) in presenza di una **questione** di massima **di particolare importanza**; e) nella ipotesi di **rimessione** della decisione del ricorso da parte della sezione semplice che non condivide il principio di diritto enunciato dalle S.U. (art. 374 c.p.c.).

Pervenuto alla **sezione semplice**, il fascicolo viene indirizzato all'area di competenza, dove è lavorato dall'articolazione di area dell'Ufficio per il processo (UPP), che costituisce l'unità di base di tale Ufficio, della quale fanno parte il

presidente non titolare, coordinatore dell'area, uno o più consiglieri, personale di cancelleria, addetti e tirocinanti assegnati. Le aree della sezione tributaria sono tre: **IVA-TRIBUTI ARMONIZZATI; IMPOSTE DIRETTE; TRIBUTI LOCALI**. Compito dell'area è lo spoglio dei fascicoli.

I percorsi processuali, a seguito dell'esame dei ricorsi sono tre: **1. sintetica proposta di definizione** del giudizio, in caso di inammissibilità, improcedibilità, manifesta infondatezza; **2. udienza pubblica**, se la questione di diritto è particolarmente rilevante oppure nei casi di cui all'art. 391 *quater*; **3. adunanza camerale** in tutti gli altri casi.

## **11. DECISIONE ACCELERATA**

L'at. 380 *bis*, comma 1, recita testualmente: *“Se non è stata ancora fissata la data della decisione, il presidente della sezione o un consigliere da questo delegato può formulare una **sintetica proposta di definizione del giudizio**, quando ravvisa la inammissibilità, improcedibilità o manifesta infondatezza del ricorso principale e di quello incidentale eventualmente proposto. La proposta è comunicata ai difensori delle parti”*

Con riguardo ai casi di inammissibilità, la l. n. 69/2009 ha introdotto una disposizione, cioè l'art. 360 *bis* c.p.c., che prevede due nuove fattispecie di inammissibilità.

La prima si ha *“quando il provvedimento impugnato ha deciso le **questioni di diritto in modo conforme** alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa”*.

In qualche maniera, è stato richiamato l'istituto di *common law* del *binding precedent* (precedente vincolante) o *stare decisis*, anche se non istituzionalizzato nel nostro ordinamento, in quanto il risultato si avvicina ad esso, dal momento che attribuisce efficacia vincolante al precedente della Corte di cassazione, **precludendo la stessa ammissibilità del ricorso**, se non vengano forniti nuovi elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa.

Incongrua appare il riferimento agli elementi forniti dai motivi per confermare l'orientamento della Corte, ma esso trova una spiegazione quale residuo di una iniziale impostazione del filtro che riguardava l'ammissibilità del ricorso, successivamente caduta per il contrasto con l'art. 111 Cost. (che ammette sempre il ricorso in Cassazione per violazione di legge).

Aperto è il contrasto nella S.C. circa la formula da adottare nei casi di manifesta infondatezza: una prima impostazione ritiene che il ricorso scrutinato ai sensi dell'art. 360 *bis* deve essere quella del **rigetto per manifesta infondatezza (35)**; per una successiva, va **dichiarato inammissibile (36)**. Il primo orientamento ritiene che una pronuncia in rito trova giustificazione soltanto in presenza di difetti attinenti alla struttura formale del ricorso o alle modalità in cui il suo contenuto è espresso, restando estranea alla figura dell'inammissibilità ogni valutazione che attinga al merito. L'altro orientamento rileva che la risposta al quesito non può non muoversi dal disposto letterale della norma, non essendo più condivisibile l'idea che resti estranea alla figura d'inammissibilità ogni valutazione che riguardi il merito e

che, se anche la struttura della disposizione imponga di valutare l'esistenza della eventuale ragione d'ammissibilità del ricorso al tempo della decisione, ciò non implica, di per sé, che non d'inammissibilità bensì d'infondatezza debba parlarsi, ma significa solo che possono darsi casi di **inammissibilità sopravvenuta**. Secondo tale impostazione, che da ultimo riconosce alla norma una prevalente funzione di filtro, la Corte viene esonerata – *ex art. 360 bis* – dall'esprimere la sua adesione alla soluzione interpretativa accolta, essendo sufficiente che accerti che la pronuncia impugnata si è adeguata alla giurisprudenza di legittimità e che il ricorrente non la critichi adeguatamente: si è di fronte ad una "**inammissibilità di merito**", compatibile con le garanzie dell'art.111, comma 7, Cost.

Si ritiene che per l'inammissibilità del ricorso possa essere **sufficiente** anche **un solo precedente**: la valutazione di ammissibilità va fatta non già con riferimento al numero delle decisioni esistenti, ma in relazione agli "*elementi*", cioè agli argomenti addotti con il ricorso, a seconda che siano o non siano idonei ad inficiare o ad avvalorare l'interpretazione già accolta dalla Corte.

La seconda fattispecie prevista dall'art. 360 *bis*, al n. 2, si ha "*quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo*".

Tale violazione non integra un nuovo motivo di ricorso accanto a quelli previsti dall'art. 360, primo comma, c.p.c., in quanto il legislatore ha unicamente segnato le condizioni per la sua rilevanza mediante l'introduzione di uno specifico strumento con funzione di "filtro", sicché sarebbe contraddittorio trarne la conseguenza di ritenere ampliato il catalogo dei vizi denunciabili con il ricorso per cassazione (37).

La locuzione "*principi regolatori del giusto processo*" chiama in causa l'art. 360, n. 4. c.p.c. e non concerne il vizio di motivazione della sentenza impugnata, previsto dall'art. 360, n. 5, c.p.c. (38) Racchiudendo essa tutti i vizi di carattere processuale già contemplati nell'art. 360, inclusi i nn. 1 ("*motivi attinenti alla giurisdizione*") e 2 ("*violazione delle norme sulla competenza quando non è prescritto il regolamento di competenza*") dà luogo a pronuncia di inammissibilità quando il vizio è "**manifestamente infondato**" in sede di vaglio preliminare ("*Procedimento per la decisione accelerata*").

La proposta sintetica è formulata dal Presidente (o Consigliere da questo delegato) che emette anche il **decreto di estinzione** ai sensi dell'art. 391, dovendosi il ricorso intendere rinunciato, se parte ricorrente, con istanza sottoscritta dal difensore munito di nuova procura speciale, non chieda entro **quaranta giorni** la decisione.

Qualora questa chieda la decisione, il Presidente procede alla fissazione del ricorso in camera di consiglio a norma dell'art. 380 *bis*.1.

## **12. UDIENZA PUBBLICA**

La Corte, sia a sezioni unite che a sezione semplice, pronuncia in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 375, comma 1, c.p.c., quando la questione di diritto è di particolare rilevanza, avente valenza nomofilattica, nonché nei casi di cui all'articolo 391*quater* (revocazione per contrarietà alla CEDU).

Il procedimento in pubblica udienza inizia con il decreto del Primo Presidente o, per i ricorsi assegnati alle sezioni semplici, del Presidente di sezione, che fissa la udienza medesima, della quale almeno **sessanta giorni** liberi prima deve essere dato avviso al pubblico ministero e agli avvocati delle parti che, ai sensi dell'art. 378 c.p.c., possono, rispettivamente, non oltre **venti** e non oltre **dieci** giorni prima, presentare memorie illustrative delle ragioni già esposte nel ricorso e nel controricorso (tranne che per le questioni rilevabili d'ufficio).

Il collegio delle sezioni unite è costituito dal Primo Presidente, o dal Presidente da lui designato, e da otto Consiglieri, mentre quello delle sezioni semplici è composto da Presidente e quattro Consiglieri.

All'udienza il relatore espone in sintesi le questioni della causa prospettate dalle parti o rilevabili d'ufficio. Quindi il Pubblico Ministero espone oralmente le sue conclusioni motivate e, successivamente, i difensori delle parti svolgono le loro difese (379 c.p.c.).

Dopo la discussione, il collegio delibera la decisione nella stessa seduta con le medesime modalità stabilite per il giudizio davanti al tribunale di cui all'art. 276 c.p.c.

La sentenza va depositata nei **novanta giorni** successivi (380 c.p.c.).

Ai sensi dell'art. 384, comma 3, c.p.c., in applicazione di un principio esteso a tutti i gradi di giudizio, la Corte se ritiene di porre a fondamento della sua decisione una **questione rilevata d'ufficio**, riserva la decisione, assegnando con ordinanza al pubblico ministero e alle parti un **termine** non inferiore a **venti** e non superiore a **sessanta** giorni dalla comunicazione per il deposito in cancelleria di osservazioni sulla medesima questione. La riserva non comporta una nuova udienza e può essere sciolta in una camera di consiglio successiva alla scadenza del termine suddetto.

Fra le questioni rilevabili d'ufficio, cui è riferibile la disposizione in esame, si possono annoverare i casi di ***ius superveniens***, di modifica normativa determinata da dichiarazione di **illegittimità costituzionale**, di verifica di compatibilità del diritto interno con quello unionale (**39**).

La pronuncia è di **rigetto** del ricorso, ai sensi dell'art. 384, comma 4, c.p.c. anche quando la sentenza è stata erroneamente motivata in diritto, se il dispositivo sia conforme ad esso; in tal caso la Corte si limita a correggere la motivazione.

Nel caso di **accoglimento** del ricorso, la Corte **cassa** la sentenza **rinviando** la causa ad altro giudice, il quale deve uniformarsi al principio di diritto e, in ogni caso, a quanto statuito dalla Corte.

Ove la cassazione intervenga per un **vizio di motivazione** o, comunque, riguardante il giudizio di fatto, il vizio è sintomo dell'ingiustizia della sentenza, essendo soltanto verosimile che l'errore, riguardando un fatto decisivo della controversia, sia stato causa di una sentenza ingiusta. Pertanto va rinviata ad un giudice di merito perché rinnovi il giudizio o la stessa attività di accertamento senza incorrere nei vizi di motivazione da cui era affetta la precedente sentenza.

Nel caso di **errore di diritto**, la sentenza è ugualmente cassata, ma la Corte può decidere nel merito qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto.

L'**annullamento** è **senza rinvio** anche quando riconosce che il giudice del quale si impugna il provvedimento e ogni altro giudice difettano di giurisdizione.

Così provvede in ogni altro caso in cui ritiene che la causa non poteva essere proposta o il processo proseguito (art. 382 c.p.c.).

### **13. CAMERA DI CONSIGLIO**

In tutti i casi in cui non pronuncia in pubblica udienza, la Corte, sia a sezioni unite che a sezione semplice pronuncia con ordinanza in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380 *bis*.1. cc.p.c.

Con tale disposizione di chiusura, disciplina la forma di trattazione “ordinaria” della cause avanti il Giudice di legittimità, oltre ai casi rito camerale in esso espressamente previsti all'art. 375, comma 2, concernenti: 1) dichiarazioni di inammissibilità; 1 *bis*) dichiarazioni di improcedibilità; 4) pronunce sulle istanze di regolamento di competenza e di giurisdizione; 4 *bis*) pronunce nei casi di correzione di errore materiale; 4 *ter*) pronunce per revocazione (ed opposizione di terzo, non prevista nel processo tributario).

Siffatta previsione ha **ribaltato la precedente procedura**, operando una sorta di generalizzazione della pronuncia camera di consiglio, limitando la partecipazione delle parti e del Pubblico Ministero, rispetto a quella riconosciuta per le questioni di maggiore rilevanza.

Punto di partenza del procedimento è sempre il decreto con cui il Primo presidente o il Presidente di sezione fissa la data dei ricorsi dinanzi alle sezioni unite o alla sezione semplice di cui è data comunicazione agli avvocati delle parti e al Pubblico Ministero almeno **sessanta giorni** prima dell'adunanza. Il pubblico Ministero può depositare le sue conclusioni scritte non oltre **venti giorni** prima dell'adunanza in camera di consiglio. Le parti possono depositare loro sintetiche memorie illustrative non oltre **dieci giorni** prima della stessa. La corte giudica senza l'intervento del Pubblico Ministero e delle parti. L'ordinanza, sinteticamente motivata, è depositata al termine della camera di consiglio, ma il collegio può riservarsi il deposito nel termine di **sessanta giorni**.

All'adunanza della sezione semplice può essere disposta, sempre con ordinanza, la rimessione della causa alle S.U. soltanto su richiesta de P.M. o d'ufficio (art. 376, comma 3, c.p.c.).

Sollezata avanti la S.C. la questione di legittimità costituzionale - in riferimento all'art. 24 Cost. - della pronuncia in camera di consiglio disciplinata dal precedente art. 380 *bis* (nel testo introdotto dal d.l. n. 168/2016), essa è stata ritenuta manifestamente infondata. La Corte ha ritenuto che costituisce non irragionevole esercizio del potere legislativo di conformazione degli istituti processuali la scelta di assicurare un contraddittorio solo cartolare alla decisione, in sede di legittimità, di questioni prive di rilievo nomofilattico **(40)**, quale esito di un bilanciamento, non irragionevolmente effettuato, tra le esigenze del diritto di difesa e quelle, del pari costituzionalmente rilevanti, di speditezza e concentrazione della decisione **(41)**.

### **14. SOSPENSIONE DELL'ESECUZIONE DELLA SENTENZA IMPUGNATA**

La riforma del 2015 (d.lgs. n.156/2015), con l'introduzione ell'art.62 *bis* del d.lgs. n. 546/1992, ha consentito alla parte che ha proposto ricorso per cassazione di chiedere alla corte di giustizia tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata di

sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile.

In coerenza con il principio di concentrazione nell'art. 47 della disciplina riguardante la sospensione cautelare degli atti impugnati e della relativa impugnabilità, dalla novella del 2023 è stata soppressa la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, già prevista dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 62 *bis*.

Il presupposto per la sospensione della sentenza impugnata è rappresentato dalla derivazione al soccombente di un “**danno grave e irreparabile**”, con formula che riproduce quella prevista dall'art. 373 c.p.c.

Tale formula conferisce al giudice un potere discrezionale ben più ridotto rispetto a quello riconosciuto al medesimo giudice per la sospensione della sentenza di primo grado (in relazione alla sussistenza di “*gravi e fondati motivi*”), soprattutto in relazione al *periculum*, riferito al tipo di danno richiesto. Il requisito della *gravità* esprime una connotazione prettamente quantitativa del danno, che comporta una valutazione della situazione personale, economica e patrimoniale del soggetto che viene compressa rispetto ai suoi normali *standards* di vita. Il requisito della *irreparabilità* tiene conto del rilievo che, in materia tributaria, il provvedimento di cui si chiede la sospensione comporta sempre l'obbligo del pagamento di somme di danaro, per cui, data la natura di bene fungibile del denaro, è sempre possibile la reintegra del danno per equivalente. Ed allora la irreparabilità non si riferisce a situazioni in cui il danno è riparabile mediante il successivo risarcimento, bensì a posizioni soggettive di carattere assoluto, principalmente attinenti alla sfera personale del soggetto, spesso anche dotate di rilevanza e tutela costituzionale (42).

Se entrambi i requisiti del *fumus* e del *periculum* devono sussistere ai fini della concessione della inibitoria, tuttavia non può non riconoscersi una **sorta di preferenza** che il giudice dovrebbe accordare, nella decisione dell'istanza, alla valutazione del *fumus boni iuris*, in quanto se l'appello risulta palesemente fondato, anche in presenza di un *periculum* più attenuato, si eviterà una esecuzione destinata a rivelarsi, con l'accoglimento del ricorso, ingiusta.

L'istanza di sospensione mette capo ad un **subprocedimento incidentale**, privo di autonomia rispetto al giudizio di cassazione, cui sono applicabili le norme dettate dall'art. 47, in quanto compatibili.

La novella legislativa de 2023 (d.lgs. n.220/2023), al fine di accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo, prevede che il presidente fissi con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la **prima camera di consiglio** utile, che comunque dovrà tenersi entro trenta giorni dalla presentazione della stessa, dandone comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. In ogni caso la trattazione dell'istanza cautelare non potrà coincidere con la trattazione del merito della controversia.

In caso di eccezionale urgenza, il presidente del collegio, previa deliberazione del merito, *inaudita altera parte*, può disporre, con **decreto motivato**, la sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.

Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con **ordinanza non impugnabile**, avente carattere provvisorio e cautelare tale da non pregiudicare in nessun caso la decisione definitiva, fondata sulla piena cognizione di tutte le acquisizioni processuali, dalla quale è destinata ad essere assorbita (43). Il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza. La maniera più diretta è quella di darne lettura alle parti, se rimaste presenti.

Quanto alle **spese del cautelare**, l'ordinanza che decide sulla relativa istanza provvede alla liquidazione per tale fase, ai sensi dell'art. 15, comma 2-*quater*, del d.lgs. n. 546/1992. Tuttavia la regolamentazione di esse può essere anche disposta, al pari di quella concernente le spese del procedimento principale, con il provvedimento che chiude quest'ultimo, tenendo conto del suo esito complessivo. Pertanto, ove la sentenza impugnata sia stata riformata *in toto*, la liquidazione delle spese relative a tale subprocedimento non può essere esclusa sul presupposto che l'istanza di sospensione fosse stata, *medio tempore*, rigettata (44).

La sospensione può essere subordinata alla prestazione della **garanzia** di cui all'art. 69, comma 2, d.lgs n. 546/1992.

La pronuncia sull'istanza cautelare non può essere adottata se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza.

## 15. GIUDIZIO DI RINVIO

Tale fase di giudizio è regolata dall'art. 63 del d.lgs. n. 546/1992 e, per quanto non disposto e con esso compatibile, dagli artt. 393 e 394 c.p.c., in forza del richiamo contenuto nell'art. 62, comma 2, d.lgs. cit.

E' una fase che si apre a seguito della pronuncia della Corte di cassazione che accoglie il ricorso (*iudicium rescindens*) e rinvia la causa ad altro giudice perché emetta una nuova decisione, corretta dai vizi che hanno determinato il precedente annullamento.

La cognizione del giudice del rinvio è definita dalle questioni oggetto dell'annullamento.

Può investire l'intero giudizio in presenza di un *error in procedendo* che ne ha causato la nullità o un *error in iudicando* che ha precluso l'esame del merito, e cioè nei casi di cui all'art. 360, nn. 1, 2 e 4, c.p.c., nei quali il giudizio di fatto ricomincia daccapo e non trova applicazione la disciplina dettata dagli artt. 392 e 394 c.p.c. (**rinvio restitutorio** o improprio).

Può, invece, avere carattere prosecutorio nei casi di cui all'art. 360, nn. 3 e 5, c.p.c. nei quali il giudizio prosegue appunto davanti il giudice di rinvio per la nuova decisione in base ai principi giuridici ed ai criteri stabiliti dalla Corte (**rinvio prosecutorio** o proprio), in applicazione degli artt. 392 e 394 c.p.c.

Nella ipotesi di annullamento per **vizio di motivazione** (art. 360, n. 5, c.p.c.), non è fissato **alcun criterio vincolante** per il giudice di rinvio, il quale ha la stessa

ampiezza di poteri del primo giudice di merito, con l'unico limite di non incorrere nello stesso errore logico della decisione cassata, pertanto può esaminare gli stessi fatti già valutati, nel rispetto del giudicato, e, se del caso, pervenire alla stessa conclusione della decisione precedente.

Nei casi di cassazione per *error in iudicando*, il giudice di rinvio deve uniformarsi al **principio di diritto** indicato dalla Corte, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., attenendosi agli accertamenti di fatto della prima decisione. Tuttavia può disattendere il principio di diritto enunciato nei casi di *ius superveniens* e di dichiarazione sopravvenuta di **illegittimità costituzionale** della norma sulla quale il principio si fonda, che consentono nuove attività assertive e probatorie e, di conseguenza, nuove conclusioni.

In ragione dei suddetti limiti, si afferma che il giudizio di rinvio è un giudizio chiuso, tant'è che l'art. 394, nell'ammettere il giuramento decisorio (escluso nel processo tributario), **fa** divieto alle parti di prendere conclusioni diverse da quelle prese nel giudizio nel quale fu pronunciata la sentenza cassata, salvo chela necessità di nuove conclusioni sorga dalla sentenza di cassazione.

**Non rileva** sul giudizio di rinvio il **mutamento di giurisprudenza** concernente il principio di diritto enunciato dalla Corte, il quale è vincolante per il giudice *ad quem* anche se contrastante con il nuovo indirizzo.

**PROCEDIMENTO** - Ai sensi dell'art. 63, d.lgs. n. 546/1992, la Corte, allorché cassa la sentenza, rinvia la causa alla corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado, a seconda della decisione annullata. Può infatti accadere che il vizio abbia riguardato il giudizio di primo grado, come, ad esempio, nel caso in cui il contraddittorio non sia stato fin dall'inizio costituito regolarmente **(45)**.

La **riassunzione** deve avvenire entro il **termine perentorio di sei mesi** (diverso dal termine di tre mesi *ex art.* 392 c.p.c.) dalla pubblicazione della sentenza nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili. Inoltre va fatta **nei confronti di tutte le parti personalmente** e non mediante notifica alla parte presso il difensore, in linea con l'art. 392, comma 2, c.p.c., che considera il giudizio di rinvio come **fase autonoma del processo**.

Se la riassunzione non avviene entro il termine prescritto o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio, il processo si estingue e diventa definitivo l'atto impugnato. Tale definitività dell'atto impedisce l'instaurazione di un nuovo giudizio e, quindi, l'inapplicabilità della previsione dell'art. 393 c.p.c., in forza del quale la sentenza della Corte di Cassazione conserva il suo effetto vincolante nel nuovo processo che si instaura con la riproposizione della domanda.

In sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria a cui il processo è stato rinviato. A pena di inammissibilità deve essere prodotta **copia autentica della sentenza o dell'ordinanza decisoria di cassazione (46)**. La norma di cui al comma 3 dell'art. 63, d.lgs. n. 546/1992, è più severa di quella prevista nel processo civile dall'art. 394, comma 1, che, secondo

l'interpretazione della S.C. impone al giudice, per l'adempimento dell'onere di produrre la sentenza, l'assegnazione di un termine, pena l'estinzione del procedimento (47).

Ai sensi dell'art. 63, comma 4, d.lgs. n. 546/1992 le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione. Quindi non è consentita **nessuna attività assertiva o probatoria**.

Essendo sostanzialmente chiusa l'istruzione, è **preclusa l'acquisizione di nuove prove**, in particolare documentali, tranne che sia giustificata da fatti sopravvenuti riguardanti la controversia in decisione, da esigenze istruttorie derivanti dalla sentenza di annullamento o dall'impossibilità di produrli in precedenza per causa di forza maggiore(48).

Trova applicazione l'art. 389 c.p.c. (rubricato "*Domande conseguenti alla cassazione*"), per le **domande di restituzione** derivanti dalla sentenza di cassazione, in linea con quanto previsto dall'art. 68, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, che già prevede un obbligo restitutorio in relazione alla sentenza di primo grado non passata in cosa giudicata.

- 1) Cass., S.U., sent., 5992/2012; Cass., ord., 2818/2018;
- 2) Cass., sent., 17644/2007; ord., 23235/2013;
- 3) Cass., S.U., sent. 3116/2006; Cass., sent., 22889/2006; 1954/2020;
- 4) Cass., sent., 14740/2005; 1388/20290; 5) Cass., sent., 1905/1964;
- 5) Cass., sent., 1905/1964;
- 6) Tale disposizione in precedenza coincidente con quella analoga contenuta nell'art. 37 c.p.c., oggi rimane norma specifica del processo tributario a seguito dell'intervenuta sostituzione di tale articolo ad opera del d.lgs. n. 149/2022 che attualmente recita: "*Il difetto di giurisdizione del giudice ordinario nei confronti del giudice amministrativo o dei giudici speciali e' rilevato anche d'ufficio nel giudizio di primo grado. Nei giudizi di impugnazione puo' essere rilevato solo se oggetto di specifico motivo, ma l'attore non può impugnare la sentenza per denunciare il difetto di giudice dalui adito*";
- 7) Cass., S.U., sent., 24883/2008;
- 8) Cass., S.U., 2466/1996; 10243/2021;
- 9) La Corte Costituzionale, con sentenza n. 114 del 2018 ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 24 e 113, Cost., l'art. 57, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 602 del 1973, come sostituito dall'art. 16 del d.lgs. n. 46 del 1999, "*nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse posizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile*").
- 10) Cass., ord., 11140/2005; 18100/2013; 16210/2018;
- 11) Cass., sent., 18948/2006; 10839/2008;
- 12) Cass., sent., 1944/2001; 13990/2003; ord., 9745/2017;
- 13) Cass., S.U., sent., 8053/2014; Cass., sent., 23940/2017; ord., 27415/2018;
- 14) Cass., S.U., 8054/2014; Cas., sent., 23940/2017; ord. 7090/2022;
- 15) Cass., ord. 31191/2021;
- 16) Cass., S.U., 35466/2021;
- 17) Sull'applicabilità della "*doppia conforme*", ai sensi dell'art. 348 *ter* c.p.c., introdotta dall'art. 54 del d.l. n. 83/2012 al ricorso avverso la sentenza della CTR, la sentenza delle S.U. della

Cassazione hanno dato risposta positiva, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria non ha connotazione di specificità. L'art. 348 *ter* è stato abrogato dsl d.lgs. n. 149/2022 (riforma Cartabia).

18) Cass., S.U., sent., 14916/2016;

19) Cass., sent., 15582/2010; 4595/2017; ord. 32060/2022;

20) Cass., sent., 10578/2010; 4430/2013; 7940/2016;

21) Cass., sent., 33895/2019; ord., 11949/2923;

22) Cass., sent., 5698/2012;

23) Cass., sent., 20292/2004;

24) Cass., sent., 27444/2005;

25) Cass., sent., 19776/2008; 18421/2009; 20028/2011;

26) Cass., S.U., sent., 16628/2009; Cass., sent. 1625472012, ord., 1180572021,

27) Cass., sent., 244572005: *“In tema di ricorso per cassazione, ai fini dell'osservanza di quanto imposto, a pena di improcedibilità, dall'art. 369, comma 2 n. 2, c.p.c., nel caso in cui la sentenza impugnata sia stata redatta in formato digitale e notificata tramite PEC, l'attestazione di conformità della copia analogica predisposta per la Corte di cassazione può essere effettuata, ai sensi dell'art. 9, commi 1 bis e 1 ter della l. n. 53 del 1994, anche dal difensore che ha assistito la parte nel precedente grado di giudizio, i cui poteri processuali e di rappresentanza permangono anche quando il cliente ha conferito il mandato alle liti per il giudizio di legittimità ad un altro difensore.”*

In relazione al deposito telematico, v. Cass., ord., 2472/2023: *“Il ricorso per cassazione non è improcedibile ex art. 369, comma 2, n. 2, c.p.c., per omesso deposito della sentenza impugnata nel fascicolo informatico, ove il ricorrente alleggi e dimostri l'impossibilità del deposito per cause dovute ad un malfunzionamento del sistema e formuli istanza di rimessione in termini ex art. 153, comma 2, c.p.c., entro un termine ragionevolmente contenuto e rispettoso del principio della durata ragionevole del processo. (Nella specie, la S.C. ha dichiarato l'improcedibilità”;*

28) Cass., S.U., sent., 22726/2011; Cass., sent., 195/2016; ord., 2575/2015;

29) Cass., sent., 29221/2023: nella specie, il documento dimostrava la nullità della sentenza emessa a seguito di gravame interposto da società estinta;

30) Cass., S.U., 477/2006; 1206/2006: principio applicabile anche al processo telematico;

31) Cass., sent., 5400/2006;

32) Cass., sent., 27887/2009; 16501; 2014;

33) Cass., S.U., sent., 5456/2009; 7381/2013; Cass., ord., 6138/2018;

34) Cass., sent., 23215/2010; 15969/2014;

35) Cass., S.U., ord. 19051/2010; sent., 8923/2011; 5941/2012;

36) Cass., S.U. 7155/2017; Cass., ord., 29629/2020;

37) Cass., sent., 18551/2012;

38) Cass., sent., 22341/2017;

39) Cass., sent., 11642/2010; 15032/2014; 9375/2023

40) Cass., ord., 395/2017;

41) Cass., ord. 5371/2017;

42) Quali: il diritto ad un'esistenza libera e dignitosa ex art 36 Cost., nel caso l'esecuzione venga a privare il contribuente dei mezzi di sostentamento proprio e della famiglia; il diritto alla salute ex art. 32 Cost., nel caso l'esecuzione gli precluda l'accesso a trattamenti sanitari che richiedano esborsi non trascurabili; diritto alla libertà d'impresa ex art. 41 Cost., allorché l'esecuzione comprometta i programmi di sviluppo, determinando una situazione di illiquidità o insolvenza, foriera di una procedura concorsuale; diritto all'onore, alla reputazione, all'immagine, se l'esecuzione abbia a gettare discredito sulla persona del contribuente o sulla sua attività nell'ambito territoriale in cui questa abitualmente si svolge (v. TESAURO, con riferimento alla divulgazione di un avviso di accertamento);

43) Cass., sent. 4024/2007;

44) Cass., ord., 2671/2013;

- 45) Cass., sent. 23564/2019;
- 46) Cass., ord., 3250/2020;
- 47) Cass., sent. 11180/2001;
- 48) Da ultimo, v. Cass., ord. 28976/2023.

































