



CIRCOLARE N. 26/D

Roma, 4 aprile 2002

OGGETTO: Decreto legislativo 31.12.1992, n. 546 – Art. 12, comma 2, della legge 28.12.2001, n. 448 (legge finanziaria 2002) - il processo tributario dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

L'art. 12, comma 2, della legge 28.12.2001, n. 448, ha novellato la formulazione dell'art. 2 del D.lgs 31.12.1992, n. 546, estendendo la giurisdizione delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, di cui all'art. 1 del D.lgs 31.12.1992, n. 546, a tutte le vertenze aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, nonché le sanzioni amministrative irrogate dagli Uffici finanziari.

Per effetto di tale modifica normativa è radicalmente mutato il ruolo e l'attività contenziosa svolta dagli Uffici dell'Agenzia delle dogane i quali sono divenuti, oltre che autonome parti processuali, soggetti abilitati alla rappresentanza processuale di questo Ente dinanzi ai predetti Organi di giurisdizione amministrativa speciale.

Al fine di garantire una corretta e puntuale difesa dell' Agenzia dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali, si forniscono, di seguito, chiarimenti e direttive in ordine agli istituti fondamentali del rito tributario, utili per le istruzioni operative che ciascuna Direzione Regionale vorrà fornire agli Uffici dipendenti.

1.

La giurisdizione delle Commissioni tributarie e gli atti impugnabili dinanzi ad esse.

Per effetto di quanto disposto dall'art. 5 del cod. proc. civ., il momento determinativo della giurisdizione va fissato con riguardo allo stato di fatto ed alla legge vigente al tempo della proposizione della domanda giudiziale, senza che possano, successivamente, rilevare i mutamenti dello stato di fatto e/o delle norme eventualmente sopravvenute.

Conseguentemente, sono rimesse alla giurisdizione delle Commissioni tributarie provinciali tutte le **domande giudiziali proposte successivamente al 31.12.2001.**

Vale, tuttavia, osservare che la cognizione di impugnative proposte avverso provvedimenti emessi (*rectius*: notificati) dagli Uffici di questa Agenzia, nel corso di uno stesso giorno - e, comunque, anteriormente al 1°.1.2002 - può spettare ad Organi appartenenti a giurisdizioni diverse.

Infatti, in applicazione del sopra richiamato principio di cui all'art. 5 del cod. proc. civ., le vertenze scaturite dall'impugnazione di provvedimenti notificati ai contribuenti anteriormente all'entrata in vigore della suddetta legge n. 448/01, rientrano nella giurisdizione:

- del **Giudice ordinario**, se l'impugnazione è stata proposta anteriormente al 1°.1.2002;
- delle **Commissioni tributarie provinciali**, se l'impugnazione è stata proposta successivamente al 31.12.2001.

Le vertenze già pendenti dinanzi al Giudice ordinario alla data di entrata in vigore della legge n. 448/01 (1°1.2002) non subiscono alcun mutamento di giurisdizione.

In forza di quanto previsto dall'art. 19 del D.lgs n. 546/1992, sono impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali:

- l'avviso di accertamento del tributo;
- l'avviso di liquidazione del tributo;
- il provvedimento che irroga le sanzioni;
- il ruolo e la cartella di pagamento;
- l'avviso di mora;
- il rifiuto espresso o tacito di rimborso o sgravio di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

Tuttavia, per effetto dell'estensione della giurisdizione della Commissione tributaria, disposta dalla richiamata legge n. 448/01, "*a tutti i tributi di ogni genere e specie*", la sopra esposta elencazione assume un rilievo tutt'altro che tassativo; di talché sono suscettibili di gravame dinanzi al sopra menzionato Organo di giurisdizione speciale tutti i provvedimenti che possano essere assimilati per funzione o per natura a quelli indicati dall'art. 19 del più volte citato D.lgs n. 546/92.

Rientrano, altresì, fra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie le decisioni emesse dagli Uffici di vertice dell'Agenzia a seguito di ricorsi amministrativi, proposti - **anteriamente al 1° gennaio 2002** - ai sensi degli articoli:

- 5 del D.P.R. 24.11.1971, n. 1199;
- 18 del D.lgs 18.12.1997, n. 472;
- 56 e seguenti della legge 7.1.1929, n. 4;

nonché, le determinazioni assunte ai sensi dell' articolo 70 del D.P.R. 23.1.1973, n. 43 (TULD) a seguito della instaurazione dei procedimenti amministrativi per la risoluzione delle controversie doganali. A tale ultimo riguardo, si rende noto che si è in attesa di conoscere il parere dell'Ufficio del Coordinamento legislativo circa la "sopravvivenza" della predetta procedura di risoluzione delle controversie doganali, a seguito dell'entrata in vigore della predetta legge n. 448/01; si fa riserva, pertanto, di far conoscere, non appena possibile, il parere dell'interpellato Ufficio del Coordinamento legislativo – Finanze.

Relativamente alle decisioni emesse in base alla sopra richiamata normativa (art. 5 DPR n. 1199/71, art. 18 D.lgs n. 472/97, artt. 56 e segg. legge n. 4/29, art. 70 TULD), giova precisare che la

determinazione di “**parziale accoglimento**” dei predetti gravami o di “**riforma**” dell’atto oggetto di riesame è impugnabile dinanzi alla Commissione tributaria provinciale avente sede nella circoscrizione territoriale dove è ubicato l’ufficio di vertice (centrale o regionale) che l’ha emessa.

Diversamente, l’impugnazione della decisione con la quale è stato disposto il “**rigetto**” dei ricorsi proposti ai sensi delle sopra elencate disposizioni - decisione confermativa del provvedimento originario - deve essere proposta dinanzi alla Commissione tributaria provinciale territorialmente competente in relazione all’Ufficio periferico che ha emanato l’atto confermato. Si aderisce, pertanto, per tali fattispecie, all’orientamento del Consiglio di Stato secondo cui la decisione sul ricorso si affianca, senza assorbirlo, al provvedimento originario, essendo, quest’ultimo, l’atto concretamente e direttamente lesivo dell’interesse del privato (cfr. Cons. di St., Sez. VI, 16.12.1998, n. 1687).

A tal fine, le decisioni di rigetto adottate dagli Uffici di vertice in relazione ai predetti ricorsi amministrativi recheranno il seguente dispositivo e la correlata clausola impugnatoria:

... *omissis*

DETERMINA

*il rigetto del ricorso proposto in data da, pertanto il provvedimento n. ...
... del , emesso dall’Ufficio di, è confermato e contro lo stesso è
ammesso ricorso alla Commissione tributaria provinciale di, mediante
notifica al predetto Ufficio entro il termine di 60 giorni dalla acquisita conoscenza
legale del presente atto.*

La predetta determinazione dovrà essere trasmessa all’Ufficio periferico che ha adottato l’atto impugnato in sede amministrativa, il quale ne curerà la notifica alla parte ricorrente.

2.

La proposizione del ricorso

Il procedimento giurisdizionale tributario, in quanto procedimento di natura impugnatoria, si propone mediante ricorso entro il termine perentorio di **60 gg.** dalla notifica del provvedimento impugnato.

Il ricorso deve contenere l’indicazione:

- della Commissione tributaria cui è diretto;
- del nome e cognome del ricorrente e del suo legale rappresentante, della residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, del codice fiscale;
- dell’Ufficio dell’Agenzia delle Dogane avverso il quale è proposto;
- dell’atto impugnato e dell’oggetto della domanda;
- dei motivi di ricorso.

La mancanza di uno dei sopra elencati elementi può, in alcune ipotesi, causare l'**inammissibilità** del ricorso; in particolare, la giurisprudenza ha ritenuto che la mancanza o inesatta indicazione della Commissione adita comporta l'inammissibilità del ricorso (o dell'appello) nei casi in cui dal contenuto complessivo dell'atto processuale e dall'attività della parte resistente (quanto alla sua costituzione in giudizio) derivi l'assoluta incertezza sull'Organo cui lo stesso è diretto.

Nel caso di omessa indicazione delle generalità del ricorrente, il ricorso non è inammissibile laddove la sottoscrizione dell'atto, ove effettuata in maniera leggibile, ne consenta, comunque, l'esatta identificazione.

Per quanto concerne le persone giuridiche, è sufficiente che non sussistano dubbi ed incertezze sull'identità di chi agisce e che sia possibile, mediante la sottoscrizione, ovvero mediante il mandato alla difesa, individuare la persona fisica cui compete la rappresentanza. La proposizione del ricorso da parte di un soggetto fallito può essere legittimamente effettuata solo dal curatore, su autorizzazione, anche postuma, del Giudice delegato (cfr. art. 31 RD. 16.3.1942, n. 267, l. fall.).

In pendenza di concordato preventivo, la legittimazione a ricorrere spetta all'Amministratore e non al Commissario giudiziale; mentre nel caso di "amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi" la legittimazione a ricorrere compete al Commissario straordinario; nelle more della liquidazione volontaria d'impresa la legittimazione è attribuita al liquidatore al quale, essa, altresì, compete se la presentazione avviene dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese.

L'omessa indicazione della residenza, della sede legale e del domicilio eventualmente eletto, non determinano l'inammissibilità del ricorso, ma obbligano la segreteria e la controparte a notificare qualsivoglia successivo atto presso la segreteria della Commissione.

Per quanto concerne la mancata **indicazione** dell'Ufficio cui il ricorso è diretto, essa rileva esclusivamente nel caso in cui sia stata causa dell'omessa costituzione in giudizio dell'Ufficio.

Invero, se, nonostante l'omessa indicazione, l'atto introduttivo della vertenza sia stato, comunque, ritualmente e tempestivamente notificato all'Ufficio dotato di legittimazione processuale passiva, è opportuno che quest'ultimo provveda a costituirsi in giudizio.

Viceversa, se l'atto privo della predetta indicazione fosse genericamente notificato all'"Agenzia delle dogane", l'omessa costituzione in giudizio dell'Ufficio concorrerebbe in maniera decisiva all'emissione, da parte del Collegio, di una pronuncia di inammissibilità del ricorso; ciò in quanto nel nuovo processo tributario, la qualità di parte processuale dei giudizi di primo e di secondo grado è attribuita espressamente all'Ufficio territoriale che ha emesso il provvedimento impugnato o che lo avrebbe dovuto emanare.

L'omessa enunciazione del provvedimento impugnato non costituisce, di per sè, causa di inammissibilità del ricorso se il medesimo è altrimenti individuabile dalla lettura complessiva del ricorso o dall'allegazione documentale dell'attore.

Per quanto concerne, invece, l'omessa indicazione dell'oggetto della domanda, merita senz'altro pregio la pur diffusa notazione secondo la quale tale mancanza conduce necessariamente all'inammissibilità del ricorso. Considerato che la domanda, fra l'altro, radica e limita i poteri del Giudice in ordine al *thema decidendum* e alla decisione finale, la sua mancanza non può che condurre ad una sentenza di mero rito, non potendo il Collegio pronunciarsi su ciò che non è stato domandato (cfr. Cass., Sez. 3^a civ., n. 2221, del 27.2.1995).

Una particolare attenzione merita, altresì, l'esame dei motivi di ricorso, atteso che:

- l'**insufficienza sostanziale** degli stessi è causa di inammissibilità del ricorso;
- la loro **incompletezza** non è suscettibile di una successiva integrazione.

A tale ultimo riguardo, vale sottolineare che il ricorrente che non abbia sviluppato **tutti** i motivi di impugnazione nell'atto introduttivo di causa non può riaprire, successivamente, con memorie aggiuntive, l'ambito della vertenza; unica eccezione a tale divieto sussiste laddove a seguito della produzione in giudizio di documenti non noti ad opera di una delle parti, ovvero su richiesta del Collegio, la controparte rilevi, dal contenuto di tali documenti, nuovi motivi di impugnazione. In tal caso l'integrazione dei motivi deve essere effettuata entro il termine **perentorio di 60 giorni** dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia di tale deposito.

Si invitano, pertanto, gli Uffici ad esaminare con particolare attenzione l'atto introduttivo di causa, sotto un profilo sia sostanziale che formale, ed a prestare particolare attenzione al rispetto del predetto termine perentorio entro il quale il ricorrente può, eventualmente, disporre l'integrazione dei motivi.

L'Ufficio deve verificare attentamente l'esistenza e la specificità dei motivi di ricorso dedotti dal contribuente, poiché alla loro omessa esposizione consegue l'inammissibilità del ricorso; effetto che la Giurisprudenza ritiene si realizzi anche nelle ipotesi in cui il ricorso contenga affermazioni generalissime inerenti ad ipotetici vizi dell'atto impugnato e/o all'infondatezza del credito tributario e/o indicazioni di puro rinvio a motivi esposti in altri ricorsi o atti processuali.

Merita appena rilevare come, viceversa, l'erronea od omessa indicazione degli elementi di diritto funzionali alla riconduzione dei fatti ad una o più norme non determina l'inammissibilità del ricorso; ciò in quanto il Giudice non è vincolato, sotto questo profilo, alle prospettazioni della parte, essendo libero di scegliere la norma da applicare al caso sottoposto al suo esame.

Il ricorso e le eventuali successive memorie illustrative devono essere sottoscritte dal ricorrente, ovvero, laddove sia stato conferito mandato, dal suo difensore; la mancanza della sottoscrizione determina l'inammissibilità dell'atto.

La proposizione del ricorso avviene mediante notifica del medesimo all'Ufficio che ha emanato il provvedimento impugnato, ovvero che non ha emanato il provvedimento richiesto.

Le modalità con le quali può essere effettuata la notifica del ricorso, così come dell'appello, sono le seguenti:

- mediante ufficiale giudiziario, il quale effettua la consegna di copia del ricorso conforme all'originale, all'Ufficio che ha emanato il provvedimento impugnato (v. art. 137 cod. proc. civ. e ss.), sottoscritta dal ricorrente, o dal difensore incaricato;
- mediante consegna del ricorso, in forma originale e sottoscritto dal ricorrente, o dal difensore - sotto pena di nullità - all'Ufficio che ha emanato il provvedimento impugnato;
- mediante spedizione del ricorso, in forma originale e sottoscritto dal ricorrente, o dal difensore - sotto pena di nullità - a mezzo posta in plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento.

Sarà cura dell'Ufficio verificare che il ricorso sia stato ad esso notificato oltretutto tempestivamente (entro il predetto termine di 60 gg. dalla notifica del provvedimento impugnato), altresì, ritualmente, vale a dire mediante una delle procedure sopra descritte.

Il ricorso si considera temporalmente proposto il giorno in cui:

- ne viene effettuata la spedizione a mezzo posta (fa fede il timbro dell'Ufficio postale accettante);
- l'Ufficiale giudiziario ha consegnato l'atto all'Ufficio (come attestato nella relazione di notifica posta in calce al ricorso);
- il ricorso è stato consegnato direttamente all'Ufficio dal ricorrente, ovvero da persona da esso pur informalmente incaricata (in tal caso farà fede la data riportata sulla ricevuta rilasciata dall'Ufficio).

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

3.

La costituzione in giudizio.

3.1.

La costituzione del ricorrente.

Il ricorrente (così come l'appellante) si deve costituire in giudizio entro **30 giorni** dalla proposizione del ricorso mediante **deposito**, presso la segreteria della Commissione tributaria adita, del fascicolo di parte.

Affinché la costituzione in giudizio del ricorrente sia rituale, il fascicolo deve contenere:

- 1.** il ricorso;

2. le prove dell'avvenuta notifica del ricorso nei termini e secondo le modalità sopra indicate;
3. la procura *ad litem*, ove conferita, al difensore.

A tale ultimo riguardo merita sottolineare come la necessità che l'**atto di conferimento dell'incarico** sia allegato al fascicolo di parte trae legittimazione dal disposto dell'art. 165 del cod. proc. civ., il quale espressamente dispone che la costituzione deve avvenire mediante deposito, non solo dell'atto di citazione, ma anche della procura in originale.

Viceversa, l'omessa **indicazione**, nel ricorso, dell'avvenuto conferimento dell'incarico alla difesa non è espressamente sanzionata; il che si giustifica con il fatto che, ai sensi dell'art. 125, comma 2, del cod. proc. civ., è sufficiente che il mandato sia stato conferito anteriormente alla **costituzione** in giudizio della parte; tale omessa **indicazione**, pertanto, non merita di essere eccepita se l'incarico viene depositato, unitamente al ricorso, nel fascicolo di parte. Peraltro, il conferimento volontario dell'incarico - non quello effettuato su impulso del Collegio nei casi in cui l'assistenza tecnica è facoltativa (v. art. 12, comma 1, D.lgs n. 546/92) - non sana l'iniziale difetto di rappresentanza, attenendo questa all'esercizio dello *jus postulandi* e, quindi, alla validità ed efficacia dell'atto introduttivo del giudizio (cfr. Cass., Sez. 5^a civ., n. 7966, del 12.6.2000).

L'assistenza tecnica di un professionista abilitato è necessaria per tutti i giudizi il cui valore sia superiore a **€2582,28 (Lire 5.000.000.)**; il valore della lite è dato dall'importo del tributo, al netto degli interessi, nonché dall'ammontare delle sanzioni irrogate. Per i provvedimenti meramente irrogativi delle sanzioni esso è dato dall'importo delle stesse.

L'inammissibilità del ricorso, a seguito dell'omesso deposito dell'atto medesimo, del fascicolo processuale, della ricevuta di spedizione o di consegna dell'atto stesso, trae ragione dal fatto che, in assenza di tali documenti, il Collegio si viene a trovare nell'impossibilità oggettiva di verificare la tempestività dell'impugnazione.

Gli altri atti, quali la copia dell'atto impugnato ed i documenti prodotti dalla parte, sono destinati a confluire, per farne parte, nel fascicolo del ricorrente senza che, però, essi possano ritenersi essenziali ai fini della ritualità della costituzione. Entrambi i citati allegati possono essere depositati in copia fotostatica, salva, in tale ultimo caso, la facoltà del Collegio di chiedere l'esibizione degli originali.

La mancata allegazione del provvedimento impugnato, come anticipato, non costituisce causa di inammissibilità del ricorso; a tale omessa allegazione può, infatti, ovviare il giudice valendosi della facoltà, di cui agli artt. 7, comma 3, e 22, comma 5, del D.lg. n. 546/92, di ordinare il deposito di documenti; si raccomanda, in ogni caso, agli Uffici di eccepire tale omissione, stante la, pur minoritaria, presenza di una giurisprudenza orientata nel senso di ritenere requisito di ammissibilità del gravame la suesposta allegazione.

Il termine di costituzione in giudizio del ricorrente, così come il deposito presso la Commissione adita della procura alle liti e della prova dell'avvenuta proposizione del ricorso, sono previsti **a pena di**

inammissibilità; tale inammissibilità, oltreché rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio, non è sanabile neanche a seguito della successiva costituzione in giudizio dell'Ufficio.

E' opportuno sottolineare che il ricorso, parimenti all'appello, non può essere notificato o spedito alla segreteria della Commissione ma, solo ed esclusivamente, **depositato**.

Il ricorso depositato presso la segreteria della Commissione tributaria deve essere identico a quello notificato, consegnato o spedito all'Ufficio, pena l'inammissibilità dello stesso.

La suddetta conformità deve essere attestata dal ricorrente nell'atto depositato; eventuali difformità costituiscono causa d'inammissibilità del ricorso, solo se tali da incidere in maniera sostanziale sul contenuto essenziale del ricorso; sarà cura dell'Ufficio, pertanto, verificare la veridicità della predetta attestazione.

L'Ufficio dovrà, inoltre, farsi parte diligente e chiedere alla segreteria della Sezione, alla quale è assegnato il procedimento, copia dei documenti allegati al ricorso; il ricorrente infatti, non è tenuto a notificare tali documenti alla controparte.

L'esame di tali documenti può risultare determinante per la predisposizione di efficaci scritti difensivi.

3.2.

La costituzione in giudizio dell'Ufficio.

La costituzione in giudizio dell'Ufficio deve essere effettuata entro il termine di **60 giorni** da quello in cui il ricorso gli è stato notificato, consegnato o spedito; anche per tale termine vale, come per gli altri termini processuali, la sospensione per il periodo feriale, nel caso in cui esso venga a scadere o incominci a decorrere in un periodo compreso fra il 1° agosto ed il 15 settembre.

In tali circostanze i giorni maturati anteriormente al 1° agosto si sommano, ai fini del computo del termine di scadenza, con quelli successivi al 15 settembre, mentre, laddove il termine iniziale coincida con un giorno compreso tra il 1° agosto ed il 15 settembre, esso comincerà a decorrere solo dal 16 settembre.

La costituzione avviene mediante il deposito del fascicolo di parte presso la segreteria della Commissione; il fascicolo deve contenere le controdeduzioni ed i documenti che si intende offrire in comunicazione.

In via generale, i documenti devono essere elencati negli atti di parte ai quali sono allegati, ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie, in carta semplice, pari a quello delle altre parti.

Le controdeduzioni devono essere depositate in numero di copie pari alle parti in giudizio.

Con la memoria di costituzione e risposta l'Ufficio resistente espone le proprie difese, indica le prove di cui intende avvalersi, propone le eccezioni - processuali e di merito - ed effettua, ove necessario, la chiamata di terzi in causa.

Gli Uffici dovranno prestare particolare attenzione al modo in cui formuleranno le proprie difese in quanto la mancata proposizione di controdeduzioni avverse ai fatti eccepiti dal ricorrente potrebbe rendere non bisognosi di prova (e, quindi, in buona sostanza già provati) i fatti stessi.

Atteso che il processo tributario di cui al D.lgs n. 546/92 è sostanzialmente circoscritto al controllo della legittimità formale e sostanziale degli atti impositivi impugnati dal contribuente è esclusa, in esso, la proponibilità, da parte degli Uffici, di domande riconvenzionali secondo le previsioni di cui agli artt. 36 e 167 del cod. proc. civ., non potendosi richiedere al Giudice tributario una pronuncia che vada oltre il provvedimento impositivo.

E' consigliabile che l'Ufficio valuti tempestivamente, alla luce delle considerazioni svolte nel ricorso proposto dal contribuente, l'effettiva legittimità del provvedimento impugnato, al fine di disporre, in via di autotutela, l'annullamento di quest'ultimo, rappresentando tale decisione alla Direzione Regionale competente; ciò consentirà, al contempo, di evitare l'inutile prosecuzione del processo con la prevedibile condanna alle spese di lite, conseguenti all'eventuale soccombenza.

In tal caso, il motivato provvedimento di autotutela dovrà essere immediatamente comunicato al ricorrente ed alla segreteria della Commissione adita.

Laddove l'annullamento in autotutela riguardi provvedimenti impugnati, aventi ad oggetto tributi, sanzioni ed accessori di valore complessivo superiore ad **€516.456,89 (Lire 1.000.000.000)**, l'Ufficio deve necessariamente acquisire, ai sensi dell'art. 4 del DM. n. 37 dell'11.2.1997, il vincolante parere preventivo della Direzione Regionale territorialmente competente.

Diversamente, non ricorrendo tale ipotesi, **sarà sempre opportuno che l'Ufficio si costituisca in giudizio** al fine di assicurare la più ampia tutela, in sede giurisdizionale, degli interessi di quest'Agenzia. Si pone in evidenza che solo le parti costituite sono legittimate a ricevere la comunicazione o la notificazione dei seguenti atti:

1. l'avviso di fissazione della data di trattazione del ricorso (art. 31, comma 1, del D.lgs n. 546/92);
2. il reclamo contro i provvedimenti presidenziali (art. 28, comma 1, del D.lgs n. 546/92);
3. l'istanza di trattazione in pubblica udienza (art. 33, comma 1, del D.lgs n. 546/92);
4. l'ordinanza di differimento della trattazione a data fissa (art. 34, comma 3, del D.lgs n. 546/92);
5. il dispositivo della sentenza (art. 37, comma 2, del D.lgs n. 546/92);
6. la denuncia di variazione del domicilio (art. 17, comma 1, del D.lgs n. 546/92).

Sarà cura degli Uffici periferici informare, tempestivamente, la competente Direzione regionale dell'avvenuta notificazione di ricorsi in materie particolarmente complesse e/o rilevanti; ciò consentirà a quest'ultima di indicare strategie defensionali omogenee a tutti gli Uffici, per fattispecie analoghe, ovvero di avocare a sé la rappresentanza giudiziale dell'Agenzia nella singola vertenza.

3.3

La rappresentanza dell'Ufficio in giudizio.

Per quanto concerne l'individuazione del personale che può essere delegato a partecipare alle udienze in rappresentanza dell'Agenzia, si raccomanda che vengano, di volta in volta, prescelti funzionari con un'adeguata preparazione giuridica ed esperienza professionale, in grado di svolgere al meglio le funzioni delegate.

La sottoscrizione degli atti processuali di questa Agenzia compete, a seconda dei casi, al:

- **Direttore dell'Area Affari giuridici e contenzioso**, per le Direzioni regionali, limitatamente ai casi in cui le vertenze siano state da quest'ultime avocate;
- **Ricevitore**, per gli Uffici doganali;
- **Direttore dell'Ufficio**, per gli Uffici tecnici di finanza.

3.4

La costituzione tardiva.

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

- nel caso di trattazione della causa in camera di consiglio, entro il termine previsto per il deposito delle repliche (fino a 5 giorni liberi prima della data della camera di consiglio);
- nel caso di discussione della vertenza in pubblica udienza, fino all'inizio della discussione.

E' appena il caso di evidenziare che la parte non costituita non ha diritto ad essere destinataria degli atti e delle comunicazioni di cui ai punti da **1** a **4** del par. 3.2.; tali preclusioni appaiono di per sé tali da rendere disagevole la possibilità di conoscere le successive tappe processuali; esse, infatti, potranno essere conosciute dalla parte non costituita soltanto visionando, presso la segreteria della Commissione, il fascicolo processuale; di talché l'opportunità di procedere sempre alla costituzione in giudizio dell'Ufficio nel termine ordinario di **60** giorni dalla notifica del ricorso.

La tardiva costituzione in giudizio non comporta, come è invece previsto per il giudizio civile ordinario, la contumacia del resistente non costituito; tuttavia, per effetto della inosservanza del termine previsto per la costituzione in giudizio, la parte resistente, ove tardivamente costituitasi, non può effettuare la

chiamata di terzi in causa, nè proporre, in sede di eventuale successivo appello, le domande e le eccezioni non proposte nel primo grado di merito.

4.

Competenza territoriale delle Commissioni tributarie.

La competenza per territorio delle Commissioni tributarie provinciali è individuata in funzione della localizzazione nella provincia degli Uffici dell’Agenzia delle dogane.

Vale, al riguardo, evidenziare che la competenza per territorio delle Commissioni tributarie provinciali è, comunque, determinata alla stregua dell’ubicazione dell’Ufficio che ha, ovvero non ha, emanato il provvedimento impugnato, a prescindere dal fatto che:

- l’Ufficio era, o meno, competente o legittimato ad emetterlo, poiché tale vizio si ripercuote sulla legittimità del provvedimento ma non sulla competenza della Commissione tributaria a conoscerlo;
- il provvedimento rientri, o meno, fra quelli impugnabili con ricorso al Giudice tributario, trattandosi di un’eccezione attinente alla proponibilità della domanda, suscettibile, dunque, di essere definita dal Giudice territorialmente competente.

Ai sensi dell’art. 5 del D.lgs n. 546/92, la competenza territoriale delle Commissioni tributarie è inderogabile; conseguentemente non sono applicabili al processo tributario le disposizioni di cui agli artt. 29 e 30 del cod. proc. civ. per la fissazione del c.d. “foro dispositivo” (norme che consentono di derogare alla disciplina applicabile in via ordinaria alla competenza del Giudice).

E’ bene tenere in particolare evidenza che il difetto di competenza deve essere eccepito **nel grado al quale il vizio si riferisce**; non è, dunque, proponibile dinanzi alla Commissione tributaria regionale l’eccezione relativa alla incompetenza della Commissione tributaria provinciale se quest’ultima non sia già stata investita della medesima questione preliminare.

L’eccezione è, comunque, rilevabile anche d’ufficio (vale a dire dalla Commissione tributaria adita).

Va, tuttavia, evidenziato che la competenza nel processo tributario non può essere considerata un presupposto processuale e cioè una condizione d’ammissibilità della domanda giudiziale, giacché la proposizione di questa ad un Giudice incompetente è idonea, comunque, ad obbligare l’Organo giudiziario successivamente designato a pronunciarsi nel merito.

La proposizione dell’eccezione d’incompetenza è, peraltro, caratterizzata dai seguenti numerosi ed articolati limiti; spetta, pertanto, all’Ufficio tenere nella dovuta considerazione il fatto che tale eccezione:

1. deve essere deliberata e decisa dalla Commissione anche se la controparte aderisce alla eccezione d’incompetenza proposta in proprio danno;
2. laddove rinunciata dalle parti che l’hanno proposta, impedisce alle stesse di riproporla in appello, ma non preclude al Collegio di rilevarla e di dichiararla d’ufficio;

3. deve essere dedotta non oltre l'udienza pubblica di trattazione, ovvero entro 5 giorni liberi prima della trattazione in Camera di Consiglio;
4. può essere riproposta in appello, se respinta in primo grado, solo dalla parte che l'abbia ritualmente sollevata in tale prima fase;
5. non comporta l'obbligo dell'eccepente di indicare quale sia il Giudice competente, con la conseguenza che la sola formulazione dell'eccezione obbliga il Collegio a deciderla;
6. non può essere sollevata in via subordinata alla richiesta di accoglimento o di rigetto delle domande di merito avanzate dalle parti; ciò in ragione dell'infettibile carattere preliminare dell'eccezione stessa e della manifesta incompatibilità tra la richiesta di una pronuncia sul merito, in via principale – che presuppone la *potestas iudicandi* della Commissione tributaria adita – e la proposizione di un'eccezione d'incompetenza dello stesso Collegio.

Non è ammesso il ricorso all'istituto del “regolamento di competenza”.

Alla declaratoria d'incompetenza deve seguire la riassunzione del processo dinanzi la Commissione tributaria dichiarata competente; la riassunzione deve essere effettuata su istanza di parte nel termine fissato dalla sentenza, ovvero, in mancanza di tale indicazione, nel termine di 6 mesi decorrenti dalla comunicazione, a cura della segreteria, del dispositivo della sentenza.

La riassunzione del procedimento dinanzi al Giudice dichiarato competente equivale alla rinuncia ad ogni impugnazione della sentenza accertativa del vizio.

L'omessa riassunzione del processo entro il predetto termine ne cagiona l'automatica estinzione.

La riassunzione può essere effettuata da ciascuna parte, dunque, anche da quella che abbia sollevato l'eccezione d'incompetenza.

4.1.

La competenza territoriale delle Commissioni tributarie in caso di adozione di determinazioni, da parte degli Uffici di vertice dell'Agenzia, in ordine a ricorsi o a seguito di richieste di riesame.

Le determinazioni emesse ai sensi degli artt. 5 del D.P.R. 24.11.1971, n. 1199, 18 del D.lgs 18.12.1997, n. 472, 56 e seguenti della legge 7.1.1929, n. 4 e 70 del D.P.R. n. 43 del 23.1.1973 (TULD) dagli Uffici di vertice (centrali o regionali) dell'Agenzia, possono essere impugnate dinanzi alla Commissione tributaria provinciale del luogo in cui hanno sede gli:

- Uffici di vertice (centrali o regionali) che le hanno emesse, se di “riforma” dell'atto, ovvero di “accoglimento parziale” del gravame;
- Uffici periferici, se le determinazioni confermano integralmente i provvedimenti impugnati in sede amministrativa.

5.

L'esame preliminare del ricorso ed il reclamo avverso il conseguente provvedimento presidenziale.

Scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti, il Presidente della Commissione esamina preliminarmente il ricorso e, ove ne ricorrano i presupposti, dichiara l'inammissibilità dell'atto, ovvero la sospensione, l'interruzione o l'estinzione del procedimento.

I provvedimenti preliminari del Presidente della Commissione vengono emessi mediante decreto e sono soggetti a reclamo dinanzi all'Organo collegiale della Sezione di cui fa parte il Presidente che ha adottato il provvedimento reclamato.

Il reclamo deve essere proposto entro **30 giorni dalla comunicazione**, da parte della segreteria, del provvedimento presidenziale; l'inosservanza di tale termine rende inammissibile l'impugnativa. Esso va notificato, a cura e spese del reclamante, alle altre parti del giudizio e, successivamente, nel termine perentorio di **15 giorni decorrenti dall'ultima notificazione**, deve essere depositato nella segreteria della Commissione, nelle forme e nei modi previsti per la costituzione del ricorrente. L'inosservanza di detto termine provoca l'inammissibilità del reclamo, rilevabile sia d'ufficio che su eccezione di parte.

La parte non reclamante può controdedurre mediante il deposito di memorie entro i 15 giorni successivi alla notifica del reclamo.

Si invitano, pertanto, gli Uffici al rispetto dei termini e delle procedure previste per il reclamo, nonché alla proposizione, in sede di reclamo, delle eccezioni inerenti l'inosservanza degli stessi.

6.

La trattazione della causa.

Il Presidente della Sezione della Commissione tributaria cui è assegnato il ricorso, avvenuta la presentazione delle deduzioni dell'Ufficio, ovvero decorso il termine previsto per la costituzione in giudizio dell'Ufficio (60 giorni dalla notifica del ricorso), fissa l'udienza di discussione.

La data dell'udienza viene comunicata, a cura della Cancelleria della Sezione, ad entrambe le parti almeno **30 giorni liberi** prima; se il giorno di scadenza è festivo essa si deve considerare anticipata al giorno precedente non festivo. In questo caso, infatti, non opera la proroga prevista dall'art. 155, comma 4, del cod. proc. civ., ai sensi del quale "*se il giorno di scadenza è festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo*"; ciò al fine di non ridurre il termine - di trenta giorni - che si vuole assicurare alle parti prima dell'udienza.

Vale appena rammentare che nel computo del termine c.d. **libero** non deve essere considerato né il *dies a quo* (il giorno iniziale) né il *dies ad quem* (il giorno finale).

Il mancato rispetto del termine sopra indicato (30 giorni), da parte della segreteria della Commissione, determina la **nullità della comunicazione e di tutti i successivi atti consequenziali**, salva l'acquiescenza della parte interessata che, nelle proprie difese scritte, non sollevi tempestivamente l'eccezione, ovvero che comparendo alla pubblica udienza non eccepisca alcunché al riguardo.

La mancata o irregolare comunicazione dell'avviso di trattazione determina la nullità della sentenza emessa dalla Commissione provinciale per violazione del principio del contraddittorio, salvo la sanatoria ad opera della parte costituita che presentandosi all'udienza o in altro modo con atti scritti, abbia accettato il contraddittorio.

Deriva che, se una delle parti non partecipa all'udienza e manca la prova dell'avvenuta comunicazione, la sentenza è nulla ed il giudice d'appello, eventualmente adito, non potrà che rimettere la causa ad un'altra Sezione della Commissione provinciale per la rinnovazione del giudizio. Si invitano, pertanto, gli Uffici a prestare particolare attenzione alle modalità ed ai termini con i quali le segreterie delle Commissioni eseguono le predette comunicazioni.

In via ordinaria la vertenza è trattata in Camera di Consiglio, dunque, **in assenza di tutte le parti**. E', tuttavia, rimessa alla facoltà di ciascuna parte la possibilità di instare per la trattazione della vertenza in una pubblica udienza. A tale pubblica udienza, appare opportuno che gli Uffici vi partecipino sempre in quanto ciò consentirà a quest'ultimi di esporre, anche verbalmente, le proprie argomentazioni e di controdedurre, dinanzi al Collegio, alle deduzioni svolte, in quella sede, dalla controparte.

Si raccomanda, pertanto, agli Uffici di chiedere alla Commissione di trattare la causa in pubblica udienza e, conseguentemente, di assicurare la partecipazione all'udienza di un funzionario **munito di delega** da parte del Direttore dell'Ufficio di appartenenza; la trattazione in Camera di Consiglio dovrà riguardare esclusivamente le cause il cui valore della lite sia effettivamente modesto, sempre che la tematica trattata non costituisca, comunque, oggetto di particolare interesse per l'Agenzia.

L'istanza di trattazione in pubblica udienza deve essere depositata nella segreteria della Commissione e notificata alle altre parti costituite **almeno 10 giorni liberi** prima della data fissata per la trattazione. Gli Uffici dovranno, pertanto, redigere l'istanza in tanti esemplari quante sono le parti costituite, più uno per la segreteria del Collegio; dovranno, quindi, notificare le istanze a tutte le parti del procedimento (a mezzo racc. a/r, o con Uff. giudiz., ovvero mediante consegna) e, poi, depositare l'omologa istanza alla segreteria della Commissione, **unitamente al documento attestante l'avvenuta spedizione/consegna/notifica, ex art. 137 cod. proc. civ., dell'istanza alle parti costituite.**

Sarà cura del funzionario delegato a partecipare all'udienza munirsi **dell'avviso di ricevimento**, relativo alla predetta istanza spedita a mezzo posta, ovvero, laddove non ancora pervenuto, della documentazione attestante il giorno dell'**avvenuta spedizione** postale.

Laddove la difesa dell'Ufficio, a causa dell'imponente mole di documenti depositati, non possa essere esercitata adeguatamente entro il termine fissato per l'udienza, sarà onere del medesimo Ufficio richiedere, a mezzo istanza diretta al Presidente del Collegio, il rinvio dell'udienza ad altra data.

7.

Deposito di documenti e memorie illustrative.

Entrambe le parti possono depositare, presso la segreteria della Sezione, documenti fino a **venti giorni liberi** prima della data di trattazione.

Fino a **10 giorni liberi prima** della data di trattazione in pubblica udienza, ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti. Se la trattazione avviene in Camera di Consiglio, le parti possono produrre brevi repliche fino a **5 giorni liberi** prima della data fissata per la Camera di Consiglio.

Trattandosi di **giorni liberi**, il termine per il deposito dei documenti e delle memorie deve essere computato con esclusione sia del giorno della presentazione dei documenti, sia di quello della trattazione.

In assenza di una norma che preclude espressamente il diritto di effettuare il deposito di documenti alle parti non costituite, gli Uffici dovranno effettuare tale deposito anche contestualmente alla, pur non auspicata, costituzione tardiva.

Il deposito dei documenti deve avvenire unitamente ad una nota di deposito, appositamente sottoscritta, da depositare in originale per la Commissione ed in tante copie, in carta semplice, quante sono le parti.

Il termine previsto dall'art. 24 del D.lgs n. 546/92 per il deposito dei documenti e degli scritti difensivi è, ai sensi dell'art. 152 del cod. proc. civ., ordinatorio e non perentorio; conseguentemente i documenti, le memorie o le repliche prodotti tardivamente, possono essere presi in esame dalla Commissione, a meno che la tardività del deposito non sia sollevata dalla parte interessata.

Spetta, dunque, all'Ufficio oltretutto curare il tempestivo deposito di memorie, repliche e documenti, altresì, eccepire la tardività del deposito effettuato dalla controparte e, quindi, l'inosservanza del principio del contraddittorio; ciò al fine di ottenere la declaratoria di inammissibilità di quanto intempestivamente prodotto dalla controparte.

Le memorie (e le brevi repliche) non possono riportare nuove domande e nuove eccezioni, non essendo ammesso l'ampliamento dell'oggetto della controversia rispetto a quanto recato nella memoria di costituzione e risposta, per l'Ufficio resistente, e nel ricorso, per il contribuente; mediante tali scritti è possibile solo precisare, sviluppare ed arricchire le conclusioni già ritualmente formulate dalle parti con l'atto di costituzione in giudizio.

Nelle memorie illustrative, pertanto, le parti possono richiamare le posizioni già assunte con l'eventuale illustrazione di argomenti a sostegno derivanti da giurisprudenza o da interpretazioni ministeriali o dottrinali, possibilmente sopravvenute alla presentazione del ricorso.

7.1

La nota spese.

E' sempre necessario formulare, nel corso del giudizio, richiesta di condanna della controparte alle spese di lite; tale richiesta deve essere prodotta unitamente al deposito della memoria di comparsa e costituzione in giudizio (di 1° grado), e nell'atto di appello, ovvero di resistenza all'appello.

Le spese processuali devono essere riportate in modo dettagliato in un'apposita nota che, ai sensi dell'art. 75 delle disposizioni d'attuazione del cod. proc. civ., deve contenere, in modo distinto e specifico, gli onorari e tutti i costi sostenuti.

Ai sensi dell'art. 15, comma 2 *bis*, del D.lgs n. 546/92, la liquidazione delle spese a favore dell'Ufficio, se assistito da propri funzionari, deve essere effettuata applicando la tariffa vigente per gli avvocati¹, con la riduzione del 20% degli onorari *ivi* previsti; la riscossione avviene mediante l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

Si riporta, di seguito, un esempio di nota spese di lite.

¹ D.M. 5.10.1994, n. 585, pubblicato sulla G.U. Serie generale n. 247 del 21.10.1994.

Alla Commissione Tributaria (Provinciale o Regionale), Sez., di

.....
Trattazione del/..../....

Il sottoscritto Direttore dell'Ufficio di, nel processo N.R.G
....., pendente innanzi a codesta Commissione tributaria, promosso da
....., con ricorso n. o con atto di appello n. notificato il
....., presenta la sottoestesa

NOTA SPESE DI LITE

Valore della controversia

Euro

A. Giudizio di I grado

1.a. Onorari di avvocato (ridotti del venti per cento)

- studio della controversia	Euro
- redazione delle controdeduzioni	Euro
- partecip. udienza. discus. istanza sosp.	Euro
- redazione memoria difensiva	Euro
- redazione replica	Euro
- partecip. udienza trattaz.	Euro

TOTALE 1.a.

Euro

.....

2.a. Diritti procuratori

- formazione del fascicolo	Euro
- costituzione in giudizio	Euro
- deposito fascicolo	Euro
- redazione istanza trattaz. Pubbl. ud.	Euro
- notific. istanza trattaz.p pubbl. ud.	Euro
- partecipazione udienza	Euro
- deposito istanza trattaz.p pubbl. ud.	Euro
- redazione nota di deposito	Euro
- deposito nota documenti	Euro
- esame scritti difens. e doc. di controp.	Euro
- esame ordinanze e decreti	Euro
- redazione della nota spese	Euro
- deposito nota spese	Euro

TOTALE 2.a

Euro

3.a. Spese

- spese gen.li (10% totale 1.a + 2.a)	Euro
- spese document.te (es. spese di notificazione): (Causale)	Euro
“ ”	Euro
“ “	Euro

TOTALE 3.a. **Euro**

Riepilogo onorari, diritti e spese del giudizio di 1 grado:
(1.a. + 2.a. + 3.a.)

Euro

B. Giudizio di 2 grado**1.b. Onorari di avvocato (ridotti del venti per cento)**

Euro

..... - studio della controversia	Euro
..... - redazione dell'atto di appello	Euro
..... - redazione dell'atto di appello incidentale	Euro
..... - redazione delle controdeduzioni	Euro
..... - redazione memoria difensiva	Euro
..... - redazione replica	Euro
- partecip.ud. trattaz. non di mero rinvio	Euro

TOTALE 1.b **Euro**

2.b. Diritti procuratori

- richiesta copia sentenza	Euro.
- esame sentenza	Euro
- formazione del fascicolo	Euro
- costituzione in giudizio	Euro
- deposito fascicolo	Euro
- redazione istanza trattaz. Pubbl. ud.	Euro
- notific. istanza trattaz. Pubbl. ud.	Euro
- deposito ist. Trattaz. Pubbl. ud.	Euro
- redazione nota di deposito	Euro
- deposito nota documenti	Euro
- esame scritti difensivi e doc. di controparte	Euro
- esame ordinanze e decreti	Euro
- redazione della nota spese	Euro
- deposito nota spese	Euro

TOTALE 2.b. Euro

3.b. Spese

- spese generali (10% del totale 1.b. + 2.b.)	Euro
- spese documentate (es. spese di notificazione):	Euro
(Causale)	Euro
“ “	Euro
“ “	Euro

TOTALE 3.b. Euro

.....

Riepilogo onorari, diritti e spese 2° grado (**1.b.** + **2.b.** + **3.b.**) **Euro**

IL DIRETTORE DELL'UFFICIO

Ove il processo si dovesse concludere con la sola celebrazione del giudizio di 1 grado, la nota spesa di lite sarà compilata nella sola parte A, mentre, nella ipotesi di espletamento anche del 2 grado del giudizio, la nota spese dovrà essere redatta sia per la parte A che per la parte B, atteso che in tali ultime ipotesi il giudice tributario statuirà sulle spese di lite relative al doppio grado del giudizio.

8.

I procedimenti cautelare e conciliativo.

8.1

La sospensione dell'atto impugnato.

La disciplina del processo tributario di cui al più volte citato D.lgs n. 546/92, consente al ricorrente di chiedere al Giudice del 1° grado di merito la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato; condizioni fondamentali per la proposizione di tale richiesta sono l'esistenza:

- del pericolo di incorrere in un danno grave ed irreparabile, a seguito dell'esecuzione del provvedimento impugnato o impugnando (c.d. *periculum in mora*);
- dell'apparenza di un ricorso ammissibile e fondato (c.d. *fumus boni juris*);
- di un processo di merito incardinato, ovvero incardinando dinanzi al Giudice tributario.

Il Giudice competente a ricevere e decidere l'istanza di sospensione è la stessa Commissione tributaria competente a trattare la controversia principale.

Il provvedimento cautelare deve essere richiesto con istanza motivata, sia in ordine al “*fumus*” che al “*periculum*”; è, dunque, compito dell'Ufficio vigilare sulla completezza e specificità delle argomentazioni motivazionali svolte dal richiedente al fine di eccepirne, ove ricorra, l'incompletezza, ovvero la genericità.

L'istanza può essere proposta nello stesso ricorso o con atto separato, notificato alle altre parti e depositato in segreteria, nel rispetto di tutte le disposizioni previste per la costituzione in giudizio del ricorrente.

La trattazione dell'istanza viene fissata dal Presidente della Commissione alla prima Camera di Consiglio utile; la data viene comunicata alle parti almeno **10 giorni liberi** prima.

Diversamente dalla trattazione in Camera di Consiglio del merito della lite, la trattazione dell'istanza di sospensione avviene in Camera di Consiglio con la partecipazione delle parti; in tale fase, dunque, la partecipazione dell'Ufficio non è subordinata alla richiesta di pubblica udienza.

La decisione viene presa con ordinanza motivata e **non impugnabile**; nonostante l'autonomia che contraddistingue la fase cautelare da quella di trattazione del merito della causa, la decisione, presa in questa prima, eventuale, fase processuale, generalmente è destinata ad incidere sul convincimento

definitivo del Collegio; ciò in quanto il procedimento cautelare presuppone, comunque, la delibazione, pur sommaria, del merito della contesa.

Si raccomanda, pertanto, agli Uffici di partecipare sempre e comunque a tali procedimenti, anche al fine di ottenere, ove dovesse essere accolta l'istanza del contribuente, la prestazione di idonea garanzia (mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa) ai sensi dell'art. 47, comma 5, del D.Lgs. n. 546/92.

La sospensione può essere concessa anche in misura parziale.

Non può essere invece proposta alla Commissione tributaria regionale istanza di sospensione della sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale in relazione alle *debenza* delle imposte, tasse, contributi e gravami fiscali da essa decisa; viceversa l'art. 19, comma 2, del D.lgs 18.12.1997, n. 472 ha espressamente sancito il potere della Commissione tributaria regionale di sospendere l'esecuzione della sentenza di 1° grado – limitatamente alla esecuzione delle sanzioni; ciò, ovviamente, presuppone l'esperimento di un giudizio cautelare in tutto identico a quello azionabile nel corso del precedente grado di merito.

Per quanto concerne la produzione ed il deposito di documenti e memorie, la normativa disciplinante tale fase cautelare non indica alcun termine da rispettare; deriva, pertanto, anche in ragione della ristrettezza dei termini previsti per la trattazione della istanza, l'applicabilità, in via analogica, del principio della libertà di forma previsto dall'art. 669 *sexies* del cod. proc. civ., ai sensi del quale “*il Giudice sentite le parti, omissa ogni formalità non essenziale, al contraddittorio, procede nel modo che ritiene più opportuno agli atti di istruzione indispensabili in relazione ai presupposti ed ai fini del provvedimento richiesto*”.

In relazione ai termini processuali inerenti alla fase cautelare *de qua*, merita senz'altro evidenziare che ai sensi dell'art. 5 della legge n. 742 del 7.10.1969, la sospensione feriale dei termini **non opera** in questo procedimento.

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

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

A tale ultimo riguardo si raccomanda, pertanto, agli Uffici di verificare la permanenza delle circostanze oggettive in cui si concreta, in ogni singolo caso, il c.d. “*periculum*”; ciò al fine di poter rappresentare al Collegio, ove ne ricorrano i presupposti, le mutate, ovvero, cessate condizioni di “*periculum*” e, quindi, invocare la revoca, ovvero la modifica del provvedimento cautelare.

La previsione di una fase processuale cautelare non impedisce, ovviamente, agli Uffici di questa Agenzia di concedere la sospensione del provvedimento, ricorrendo i presupposti previsti dalle singole leggi d'imposta.

La sospensione cautelare, in via amministrativa, dei provvedimenti concernenti le risorse proprie della Comunità europea soggiace alle previsioni recate dalla prevalente normativa comunitaria, la quale all'art. 244, commi 2 e 3, del Reg. CEE n. 2913/92 (CDC), dispone che:

- *“... l'Autorità doganale può sospendere in tutto o in parte l'esecuzione della decisione quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato.*
- *Quando la decisione impugnata abbia per effetto l'applicazione di dazi all'importazione o di dazi all'esportazione, la sospensione dell'esecuzione è **subordinata all'esistenza o alla costituzione di una garanzia**. Tuttavia non si può esigere detta garanzia qualora, a motivo della situazione del debitore, ciò possa provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale”.*

In relazione all'ambito applicativo del predetto art. 244 del CDC, giova ricordare che la Corte di Giustizia delle Comunità europee, con sentenza del 17.7.1997, resa nel procedimento C-130/95, ha precisato che:

- *“l'Autorità doganale può sospendere in tutto o in parte l'esecuzione di una decisione contestata quando, uno solo dei due presupposti indicati nella norma (fondati dubbi sulla conformità della decisione alla normativa doganale o danno irreparabile per l'interessato), è soddisfatto;*
- *il fatto che un danno irreparabile possa essere subito dall'interessato non impedisce all'Autorità doganale di subordinare la sospensione dell'esecuzione della decisione contestata alla costituzione di una garanzia. Tuttavia, se il fatto di esigere una garanzia, a causa della situazione del debitore, può provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale, l'Autorità doganale ha la facoltà di non esigere la costituzione di una garanzia;*
- *in linea di principio, l'importo della garanzia deve essere fissato in misura pari all'ammontare esatto dell'obbligazione, ai sensi dell'art. 192, n. 1 del CDC; tuttavia, qualora il fatto di chiedere una garanzia, possa provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale, l'importo della garanzia, può essere fissato, ai sensi dell'art. 192, n. 2 del CDC, tenuto conto della situazione finanziaria del debitore in misura inferiore all'importo globale dell'obbligazione”*

Alla luce della normativa comunitaria sopra richiamata, sarà, pertanto, onere degli Uffici, nel corso della fase cautelare del giudizio incardinato dal ricorrente dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali, instare affinché l'eventuale sospensione giudiziale del provvedimento concernente le “risorse proprie” avvenga mediante l'applicazione congiunta delle disposizioni recate dagli artt. 47, comma 5 del D.lgs n. 546/92 e 244, comma 3, del CDC; ciò al fine di subordinare la sospensione del provvedimento impugnato all'esistenza, ovvero alla costituzione di idonea garanzia, pur nei modi e con i limiti chiariti dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee.

8.2.

La conciliazione giudiziale.

La conciliazione giudiziale è lo strumento deflattivo introdotto dal Legislatore al fine di favorire una definizione concordataria della vertenza, realizzata direttamente in sede contenziosa anche attraverso la fattiva collaborazione ed incentivazione degli Organi giudicanti.

La conciliazione può aver luogo solo davanti la Commissione tributaria provinciale e non oltre la prima udienza.

L'intesa conciliativa è subordinata al sindacato di legittimità della Commissione tributaria provinciale, deputato ad accertare unicamente la regolarità della proposta e l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge.

L'Organo giudicante, espletto tale controllo, in caso di esito negativo, vale a dire di accertata inammissibilità della prospettata conciliazione, non ne dà corso e fissa, con decreto, la trattazione della causa.

Il perfezionamento dell'accordo conciliativo non produce alcun beneficio sull'eventuale procedimento penale che prosegue regolarmente.

A seguito della conciliazione giudiziale, le sanzioni devono essere applicate nella misura di 1/3 delle somme irrogabili, in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima e, comunque, in misura non inferiore ad 1/3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

La conciliazione può avvenire "in udienza", ovvero "fuori udienza" e, comunque, non oltre la prima udienza di trattazione.

La conciliazione, c.d. "in udienza", può avere luogo mediante uno dei seguenti atti procedurali:

1. la presentazione di una proposta di conciliazione, in udienza, ad opera di una delle parti, unitamente all'istanza di pubblica udienza, depositata nella segreteria della Commissione provinciale entro il termine di **10 giorni liberi** prima della data di trattazione del ricorso. Entro tale termine l'istanza deve, non solo essere depositata nella segreteria della Commissione, ma anche notificata alla parti costituite
2. l'invito formulato dalla Commissione tributaria adita alle parti a raggiungere un accordo conciliativo;
3. il deposito presso la segreteria del Collegio - **dopo la data di fissazione dell'udienza di trattazione** e prima che questa sia stata celebrata in Camera di consiglio o in pubblica udienza - di una proposta scritta dell'Ufficio, preconcordata con il ricorrente.

Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e l'altra non vi abbia aderito, la Commissione può stabilire un termine non superiore a 60 giorni per la formulazione di una nuova proposta; in tale ipotesi, ove dovesse successivamente formarsi l'accordo, l'Ufficio, prima della trattazione della causa, è tenuto a depositarlo alla segreteria della Commissione.

Ove l'accordo non sia ritenuto inammissibile dal Presidente, l'estinzione della controversia viene dichiarata con decreto, senza passare per il vaglio di una seconda udienza.

La conciliazione c.d. "in udienza" si formalizza mediante la redazione di un apposito verbale nel quale devono essere analiticamente indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e d'interessi.

La sottoscrizione del processo verbale di conciliazione - peraltro titolo per la riscossione delle predette somme - segna, dunque, la cessazione della materia del contendere, almeno limitatamente alle questioni conciliate; tale cessazione deve, però, essere dichiarata dalla Commissione con sentenza.

Il procedimento conciliativo, c.d. "fuori udienza", si instaura mediante il deposito, da parte dell'Ufficio - **prima della fissazione della data di trattazione** - di una proposta preconcordata con il contribuente; tale rito semplificato prosegue con la verifica dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità da parte del Giudice e, quindi, in caso positivo si conclude con decreto dichiarativo dell'estinzione del giudizio.

Il decreto, unitamente alla preconcordata proposta conciliativa, produce gli stessi effetti del processo verbale di conciliazione redatto "in udienza"; esso è, pertanto, titolo per la riscossione delle somme oggetto di conciliazione.

Il pagamento di quanto convenuto in sede conciliativa, può avvenire in un'unica soluzione, ovvero in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo; se l'importo supera **€51.645,69** (100 milioni di lire), previa prestazione di idonea garanzia, il pagamento può essere rateizzato fino ad un massimo di dodici rate trimestrali.

L'accordo conciliativo si perfeziona con il versamento, entro il termine di **venti giorni dalla data di redazione del verbale**, dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata.

Inoltre, la conciliazione può essere totale o parziale, a seconda che investa la lite nella sua globalità o in una sua parte. Essa, pertanto, si presta ad essere circoscritta ad alcuni aspetti dell'atto impugnato semprechè abbiano formato oggetto di contestazione nel ricorso; in tale ultimo caso nulla osta a che il giudizio prosegua sui punti per i quali non si è trovato l'accordo.

La possibilità di sottoporre a conciliazione giudiziale anche le vertenze aventi ad oggetto risorse proprie della Comunità europea, come indicate nella Decisione del Consiglio 29.9.2000, n. 597 Euratom,

richiamata nel Reg. (CE) Euratom n. 1150 del Consiglio del 22.5.2000 (dazi della Tariffa doganale comune, dazi compensatori, dazi antidumping, dazi CECA, dazi ed altri diritti fissati dall'Unione europea nel quadro dei negoziati commerciali multilaterali dell'Uruguay *round* della politica Agricola comune), non appare, allo stato, pacifica.

Conseguentemente, in attesa di conoscere, in merito, il parere dei competenti Servizi della Commissione europea, si invitano tutti gli Uffici a non aderire ed a non promuovere, nelle more, tali proposte conciliative.

Viceversa, non appare dubbia la possibilità di conciliare le vertenze aventi ad oggetto l'iva all'importazione.

Ricapitolando, è, pertanto, possibile, al momento, sottoporre a conciliazione giudiziale le vertenze scaturite da operazioni doganali, limitatamente:

- agli interessi di mora pretesi, laddove ricorrano i presupposti di cui all'art. 232 del Reg. CEE n. 2913/92 del 12.10.1992;
- ed all'iva all'importazione.

E' ammessa, invece, la conciliazione giudiziale delle vertenze aventi ad oggetto tutti gli altri tributi gestiti da questa Agenzia.

Tuttavia, occorre invitare gli Uffici ad utilizzare tale strumento, con estrema prudenza, esclusivamente nei casi in cui sussistano “**dubbi**” sulla legittimità e fondatezza del provvedimento impugnato e, quindi, sull'esito della vertenza; ferma la possibilità di agire in autotutela nei casi in cui dalla lettura del ricorso appaia “**certa**” l'infondatezza del predetto atto.

9.

L'onere della prova.

Il processo tributario non è soggetto alla rigida applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere della prova; in altri termini, non esiste, in questo processo una regola “assoluta” sul soggetto gravato dall'onere della prova, bensì esiste una regola “generale” che pone a carico dell'Ufficio, quale attore “sostanziale” del processo tributario, l'onere di provare la fondatezza dei fatti sui quali poggia la pretesa tributaria.

L'inesistenza di un criterio “assoluto” va ricondotta al rapporto che lega la motivazione del provvedimento impugnato con la prova della fondatezza dello stesso; l'Ufficio ben può ritenere assolto il proprio obbligo motivazionale mediante la mera indicazione dei presupposti di fatto e di diritto sui quali ha fondato il proprio provvedimento, salvo dover, poi, in un'eventuale sede giudiziale, corroborare tale motivazione con l'esibizione di concreti elementi probatori, pena l'annullamento del provvedimento impugnato.

Viceversa, se l'Ufficio adempie al proprio *onus probandi* già in sede amministrativa - corredando la motivazione del provvedimento impugnato con l'allegazione della prova della sussistenza dei concreti elementi di fatto che giustificano la pretesa tributaria – l'onere della prova grava esclusivamente nei confronti del soggetto che ha introdotto il giudizio.

9.1

L'istruzione probatoria.

Il processo tributario è fondato quasi esclusivamente sulle risultanze documentali prodotte dalle parti ovvero acquisite al giudizio su impulso della Commissione, la quale, nei limiti dei fatti dedotti in giudizio dalle parti, può:

- esercitare le medesime facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli Uffici tributari da ciascuna legge d'imposta;
- richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri Enti pubblici, ovvero disporre consulenza tecnica;
- ordinare alle parti il deposito dei documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

Sono esclusi, quali mezzi di prova, sia il giuramento che la prova testimoniale.

In linea con tale ultimo divieto, la giurisprudenza prevalente ha ritenuto i verbali di testimonianze acquisite in altri processi, così come le informative di terzi raccolti dall'Amministrazione finanziaria nel corso di indagini amministrative, prive dell'efficacia di prova; ciò in quanto diversamente sarebbe eluso il diritto alla formazione in contraddittorio delle prove costituenti.

Tuttavia, tali verbalizzazioni possono essere valutate dal Giudice tributario quali argomenti di prova ausiliari, in grado di contribuire all'apprezzamento, assieme a tutti gli altri elementi disponibili, dell'attendibilità delle prove ammesse al procedimento tributario.

Vorranno, pertanto, gli Uffici non tralasciare ogni elemento, pur latamente probatorio, evincibile da ambiti processuali anche diversi da quello tributario.

La dichiarazione effettuata da una parte del processo della verità di un fatto ad essa sfavorevole, e favorevole all'altra parte (confessione), pur avendo spazio come mezzo di prova nel processo tributario, non ha, tuttavia, l'efficacia di prova in senso pieno, come invece previsto nel processo civile; essa si presta alla libera valutazione del Giudice, il quale può attribuire alla confessione il valore di elemento idoneo a corroborare le altre risultanze istruttorie.

Fra le prove escluse sono ricomprese quelle coperte dal segreto istruttorio, fin quando tale segreto non sia cessato o il Giudice penale non abbia autorizzato la loro trasmissione all'Ufficio tributario.

10.

Sospensione, interruzione ed estinzione del processo.

10.1.

La sospensione del processo.

Il processo tributario, al verificarsi di determinate ipotesi, deve essere necessariamente sospeso; le cause di sospensione del processo tributario, espressamente previste dall'art. 39 del D.lgs n. 546/92, sono costituite dalla presentazione, nel corso del giudizio, di una querela di falso, ovvero dalla necessità di pervenire, in via pregiudiziale, alla soluzione di una questione inerente lo stato o la capacità delle persone.

Per la sospensione è necessario, in tema di querela di falso, che il documento impugnato sia rilevante ai fini della decisione o che la questione sullo stato o sulla capacità abbia rilevanza pregiudiziale sulla vertenza tributaria.

Quanto alle questioni di capacità, esse devono afferire alla idoneità di un soggetto ad essere titolare di posizioni giuridiche; sicché non rilevano, ai fini della sospensione, le questioni relative alla attribuibilità, in concreto, ad un soggetto di una determinata posizione giuridica.

Le questioni di stato legittimanti la sospensione sono quelle relative alla posizione soggettiva dell'individuo, quale cittadino e soggetto titolare di diritti personali e politici.

Legittimano, altresì, la sospensione del processo tributario:

- la domanda pregiudiziale rivolta, ai sensi dell'art. 234, n. 1, lett. a), comma 3, del Trattato istitutivo della CE, alla Corte di giustizia delle Comunità europee per l'interpretazione e/o la validità di una norma comunitaria;
- l'incidente di legittimità costituzionale di una norma, sollevato nel corso del processo, determinante per la soluzione della vertenza;
- la proposizione di un "regolamento di giurisdizione", ex art. 367 del cod. proc. civ.;
- l'instaurazione di un procedimento di ricusazione di un membro del Collegio.

Viceversa, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.lgs n. 546/92, come novellato dall'art. 12, comma 2, della più volte citata legge n. 448/01, qualora nel corso del giudizio incardinato dinanzi alla Commissione tributaria sorga una questione pregiudiziale la cui cognizione è rimessa ad altro Organo giurisdizionale, il Giudice tributario è legittimato a decidere *incidenter tantum* anche su tale questione; rimane, tuttavia, ferma l'impossibilità di risolvere in via incidentale le questioni afferenti alla querela di falso, ed allo stato o capacità delle persone (capacità diversa dalla capacità di stare in giudizio).

Si invitano, pertanto, gli Uffici a svolgere puntuali ed articolate attività defensionali anche in ordine ad eventuali questioni incidentali, ciò al fine di fornire al Giudice tributario il massimo contributo istruttorio, anche in materie normalmente sottratte alla competenza specialistica di tale Organo giudicante.

Nel periodo in cui il processo è sospeso, non possono essere compiuti atti processuali. I termini processuali sono **interrotti e ricominciano a decorrere dal giorno in cui il processo viene ripreso.**

Venute meno le circostanze che hanno determinato la sospensione della causa, il processo può continuare previa proposizione - ad opera di una delle parti - di un'istanza di trattazione al Presidente di Sezione della Commissione.

L'istanza di trattazione deve essere presentata entro **sei mesi** dal giorno in cui sono cessate le cause determinative della sospensione.

10.2.

L'interruzione del processo.

L'istituto dell'interruzione del processo assolve alla funzione di garantire, in ogni circostanza, l'effettiva attuazione del principio del contraddittorio. A tal fine e' stata prevista l'interruzione dell'attività processuale al verificarsi di alcune circostanze, oggettivamente ostative alla tempestiva ed adeguata partecipazione del contribuente al giudizio.

In particolare, costituiscono causa d'interruzione del processo tributario:

- a) il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza, ovvero l'estinzione della persona giuridica;
- b) la morte, la radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati a sensi dell'articolo 12 del D.Lgs. 546/92.

L'interruzione coincide temporalmente con il momento in cui l'evento si è verificato se la parte sta in giudizio personalmente ed in tutti i casi sopra rappresentati alla lettera b) del presente paragrafo; l'effetto interruttivo, in tali ipotesi, è immediato.

In ogni altro caso, l'interruzione si verifica quando l'evento e' dichiarato in pubblica udienza o per iscritto con apposita comunicazione del difensore della parte a cui l'evento si riferisce.

Se uno degli eventi causativi della interruzione si avvera dopo l'ultimo giorno utile per il deposito di memorie prima della trattazione della controversia in Camera di Consiglio (5 giorni liberi), ovvero dopo la chiusura della discussione in pubblica udienza, esso non produce effetti interruttivi; salvo che la commissione, anziché pronunciare la sentenza, faccia proseguire il processo, con la conseguente necessità di ripristinare il contraddittorio.

Se il procedimento si conclude con una sentenza e questa viene impugnata dalla parte non interessata dagli eventi di cui alle sopra elencate lettere a) e b), il procedimento d'appello è soggetto ad interruzione.

Se viene meno, per morte o altre cause, la capacità di stare in giudizio di una delle parti – ovviamente diversa dall'Ufficio - o del suo legale rappresentante, ovvero cessa tale rappresentanza durante il termine per la proposizione del ricorso, il termine è prorogato di sei mesi a decorrere dalla data dell'evento. Si applica anche a questi termini la sospensione prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742.

L'interruzione del processo può essere disposta a condizione che l'evento "interruttivo" si sia verificato:

- dopo la proposizione del ricorso (cioè successivamente alla notifica di tale atto, ai sensi dell'articolo 16 del D.lgs n. 546/92);

ovvero,

- alla data di spedizione del ricorso (risultante dal timbro postale apposto sulla raccomandata); comunque, prima della conclusione del processo.

I fatti che riguardano la persona del legale rappresentante (nei casi di interdetto, di inabilitato o di minore) non rivestono alcuna rilevanza nel caso colpiscano il rappresentante volontario.

Parimenti, non assume rilievo alcuno la cessazione di tale rappresentanza.

La "messa in liquidazione" di una società non determina l'interruzione del processo tributario; la persona giuridica che versa in tale *status* continua ad esistere fino alla definizione di tutti i rapporti giuridici che ad essa facevano capo, quindi, anche, e soprattutto, se *sub iudice*.

Per effetto dell'interruzione del processo i termini processuali ricominciano a decorrere dal giorno in cui la causa viene riassunta.

La causa è riassunta se entro sei mesi dalla dichiarazione di interruzione la parte colpita dall'evento, ovvero i suoi successori, o qualsiasi altra parte presentano al Presidente di Sezione della Commissione adita istanza di trattazione della causa.

10.3.

L'estinzione del processo.

Le cause di estinzione del processo tributario sono identificabili nelle seguenti tre *macro* categorie:

- la rinuncia al ricorso;
- l'inattività delle parti;

- la cessazione della materia del contendere.

10.3.1

L'estinzione del giudizio per rinuncia al ricorso.

Al fine di individuare i presupposti legittimanti l'estinzione del giudizio per "rinuncia", è necessario distinguere la rinuncia al ricorso, rispetto alla rinuncia alla domanda; ciò in quanto, mentre la prima non preclude la riproponibilità di un ricorso che contenga la stessa domanda, la seconda implica l'estinzione, per rinuncia, della pretesa vantata con il ricorso.

L'efficacia estintiva della rinuncia al ricorso è subordinata all'accettazione delle altre parti costituite che abbiano un effettivo interesse alla prosecuzione del processo.

Tale interesse, secondo la giurisprudenza, si deve ravvisare ogni qualvolta sia possibile ottenere dal giudizio un risultato utile e giuridicamente apprezzabile e cioè sia possibile conseguire "*un'utilità considerata dalla legge meritevole di tutela e non già qualsiasi utilità di fatto*" (Cass. 1°.2.1995, n. 1168).

L'estinzione del giudizio conseguente alla rinuncia al ricorso proposto dal contribuente alla Commissione provinciale, poiché causativa dell'inoppugnabilità del provvedimento amministrativo, rende superflua l'accettazione dell'Ufficio.

Nel caso di litisconsorzio necessario attivo, l'effetto estintivo è condizionato sospensivamente alla rinuncia di tutti i litisconsorzi costituiti.

La rinuncia, poiché *actus legitimus*, non può essere assoggettata a termine o condizione e deve essere redatta in forma scritta; essa deve essere sottoscritta dalla parte personalmente o da un suo procuratore speciale, ancorché il ricorrente abbia designato un difensore tecnico, il quale, in tale qualità, non ha il potere di disporre del diritto controverso.

Tuttavia, alla sottoscrizione della parte o del suo procuratore speciale, deve aggiungersi quella del difensore.

La rinuncia potrà essere sottoscritta direttamente dal solo difensore se, nella procura, sia espressamente conferito al difensore tale potere.

L'accettazione della rinuncia è soggetta alle medesime regole formali cui soggiace l'atto di rinuncia.

La rinuncia produce effetto dal giorno in cui è dichiarata; la dichiarazione avviene con decreto, reclamabile, del Presidente della Sezione, se non è stata ancora fissata l'udienza di trattazione, ovvero con sentenza della Commissione, se l'udienza è stata già fissata.

Salvo diverso accordo intervenuto, stragiudizialmente, tra le parti, il rinunciante è gravato, *ex lege*, dal pagamento delle spese di lite; il decreto, ovvero la sentenza dichiarativa della estinzione per rinuncia devono contenere, altresì, la liquidazione delle spese di lite spettanti alle parti diverse dal ricorrente che le abbiano chieste e documentate, nonché di condanna del rinunciante al pagamento in favore delle parti che ne abbiano diritto.

10.3.2.

L'estinzione del giudizio per inattività delle parti.

Il processo tributario, poiché fondato sul principio c.d. dispositivo, si estingue a seguito dell'inattività delle parti; essa, tuttavia, per avere efficacia estintiva deve concretarsi nelle seguenti omissioni:

- mancata, ovvero intempestiva, richiesta di ripresa del processo sospeso;
- mancata, ovvero intempestiva, richiesta di ripresa del processo interrotto;
- mancata, ovvero intempestiva, integrazione del contraddittorio nel termine perentorio fissato dalla legge o dal Collegio;
- mancata, ovvero intempestiva, riassunzione del processo dinanzi la Commissione tributaria competente, a seguito della incompetenza territoriale dichiarata da quella adita.

La dichiarazione di estinzione del processo può essere effettuata con decreto, reclamabile, del Presidente della Sezione, se non è stata ancora fissata l'udienza di trattazione, ovvero con sentenza della Commissione, se l'udienza è stata già fissata.

L'inattività può essere eccepita da una delle parti, ovvero rilevata d'ufficio; essa, tuttavia, produce effetti solo se dichiarata nel grado di giudizio in cui si verifica.

Le spese processuali, in caso di estinzione per inattività delle parti, restano a carico di chi le ha sostenute.

10.3.3

L'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

Il giudizio si estingue per cessata materia del contendere; tale causa estintiva viene in considerazione ogni qualvolta sopravvenga una circostanza, riconosciuta ed ammessa da entrambe le parti, che, eliminando le posizioni di contrasto, abbia fatto venir meno la necessità di una pronuncia del Giudice (cfr. Cass., 7.9.1993, n. 9401).

La cessazione della materia del contendere è dichiarata dal Presidente della Sezione con decreto reclamabile, ovvero dalla Commissione tributaria con sentenza.

Nel processo regolato dal D.lgs n. 546/92, l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere si verifica allorquando l'Ufficio, riconoscendo la fondatezza dei motivi di ricorso, ritira o riforma l'atto impugnato in modo conforme all'istanza del ricorrente, ovvero dispone la restituzione del tributo da quest'ultimo chiesto a rimborso; il contribuente, riconoscendo l'infondatezza della propria pretesa, decide di abbandonare la domanda giudiziale adempiendo a quanto contestato dall'Ufficio.

L'estinzione del giudizio si verifica, altresì, allorquando il contribuente abbia aderito alle proposte di definizione delle liti fiscali previste – *una tantum* - dalla legge (condoni, sanatorie, ecc.).

Le spese di lite restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

11.

Luogo delle notificazioni e delle comunicazioni.

Le comunicazioni e le notificazioni, salva l'ipotesi di consegna in mani proprie, sono fatte nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio; l'elezione di domicilio consiste in una dichiarazione con la quale la parte indica un recapito presso il quale indirizzare gli atti.

Nell'ipotesi di cancellazione dall'Albo professionale del difensore domiciliatario, viene meno l'elezione di domicilio; conseguentemente la notifica eseguita presso quest'ultimo è nulla (cfr. Cass., 22.4.1997, n. 3468).

Nel caso in cui il domiciliatario muoia, l'elezione di domicilio diviene automaticamente inefficace; conseguentemente le notifiche devono essere effettuate come se la domiciliazione non fosse mai stata effettuata (cfr. Cass., 11.6.1981, n. 3786).

La residenza, propria solo delle persone fisiche, è costituita dal luogo dove la persona ha la dimora abituale.

La sede è il luogo ove l'Ente, la persona giuridica, l'impresa o l'associazione fisicamente esiste con la propria organizzazione.

L'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo.

La variazione della residenza, della sede o del domicilio eletto devono essere notificate sia alla segreteria della Commissione che alle altre parti costituite; le variazioni hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sono state effettuate le predette notifiche.

La comunicazione o la notificazione presso la Segreteria della Commissione è prevista per:

- la mancata elezione di domicilio;
- la mancata dichiarazione di residenza o della sede nel territorio dello Stato;
- l’assoluta incertezza dell’elezione di domicilio o della dichiarazione di residenza o di sede, che rende impossibile la comunicazione o la notificazione.

Nelle ipotesi di c.d. fittizietà del domicilio eletto o della residenza dichiarata, che pregiudicano la possibilità di effettuare valide notifiche degli atti, le notificazioni devono essere effettuate, ai sensi dell’art. 143 del cod. proc. civ., “*mediante deposito alla casa comunale dell’ultima residenza o, se questa è ignota, in quella del luogo di nascita del destinatario, e mediante affissione di altra copia nell’albo dell’Ufficio giudiziario davanti al quale si procede*”; nelle ipotesi in cui tali dati risultino fittizi l’effettuazione delle notifiche non può essere effettuata presso la segreteria, come, invece, per le ipotesi in cui il domicilio, la residenza o la sede manchino.

Tuttavia, considerato che nel processo tributario “*i Giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto non disposto e con esse compatibili, le norme del c.p.c.*”, l’inosservanza delle regole sul luogo della notifica realizza un vizio che ai sensi dell’art. 156, ultimo comma, del cod. proc. civ. è sanato con efficacia *ex tunc* anche quando la conoscenza dell’atto notificato sia stata, comunque, realizzata.

In tali circostanze, infatti, la tempestiva costituzione in giudizio dell’Ufficio che ha emanato il provvedimento impugnato, sana in radice la nullità della notifica, avendo il ricorso raggiunto, comunque, l’obiettivo cui è normativamente deputato: la *vocatio in ius* dell’Ufficio.

12.

L’esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie.

Le disposizioni recate nell’art. 68 del D.lgs n. 546/92 prevedono una sorta di provvisoria e parziale esecuzione delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie; in forza di tali previsioni il Legislatore ha inteso graduare la determinazione degli importi da versare in relazione all’esito della decisione ed al grado dell’Organo giudicante.

Tali disposizioni, tuttavia, non trovano applicazione nei processi tributari aventi ad oggetto quei tributi gestiti da questa Agenzia per i quali, diversamente da quanto richiesto dal citato art. 68 del D.lgs n. 546/92, non è prevista la riscossione frazionata (dazi doganali, accise sugli oli minerali, nonché sull’alcole e sulle bevande alcoliche ed imposte di consumo sugli oli lubrificanti e sui bitumi di petroli).

Per quanto concerne, invece, i tributi soggetti a riscossione frazionata, la citata norma dispone che:

- dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale con la quale e' stato respinto il ricorso, il ricorrente deve versare i due terzi del tributo, con i relativi interessi (per determinare l’importo dovuto occorre tenere presente, da una parte, il *quantum* del debito d’imposta, come accertato dalla Commissione tributaria provinciale – e calcolare i 2/3 di tale somma e dei relativi interessi di mora – dall’altra, tutte le somme già versate dal contribuente prima della pronuncia di 1° grado);

- in caso di accoglimento del ricorso deve essere versato l'ammontare risultante dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, e, comunque, non più dei due terzi del tributo preteso con il provvedimento impugnato, se l'accoglimento del ricorso è parziale;
- all'esito del giudizio d'appello deve essere versato il residuo ammontare determinato nella sentenza della Commissione tributaria regionale.

In caso di decisione favorevole al contribuente, il tributo corrisposto in eccedenza con i relativi interessi deve essere rimborsato d'ufficio, cioè senza la necessità di un'istanza di rimborso, nel termine di 90 giorni dalla notificazione della sentenza.

Le sanzioni pecuniarie sono corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata, o impugnabile solo con ricorso per cassazione; ciò significa che dette somme sono esigibili solo dopo che la sentenza della Commissione tributaria provinciale è divenuta definitiva, oppure dopo la pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria regionale.

13.

Le impugnazioni.

Ai sensi dell'art. 50 del D.lgs n. 546/92 *“i mezzi per impugnare le sentenze delle Commissioni tributarie sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione”*.

La sentenza emessa al termine del 1° grado di merito è suscettibile di essere appellata; il giudizio di appello assicurando il riesame del giudizio di primo grado, sia sotto il profilo formale che sostanziale, realizza il c.d. principio del doppio grado di giurisdizione, sottostante, nel nostro ordinamento giuridico, sia al processo civile che a quello penale ed amministrativo.

Si richiama l'attenzione degli Uffici in ordine alla necessità di subordinare la proposizione dell'appello principale alla preventiva autorizzazione della competente Direzione Regionale.

La richiesta di autorizzazione deve essere corredata da una puntuale prospettazione dei motivi che rendono opportuna la prosecuzione del giudizio.

La Direzione regionale, in sede di evasione della predetta richiesta di autorizzazione, può decidere di avocare a sé la causa e, quindi, di partecipare, tramite propri funzionari, al 2° grado di giudizio; in tali circostanze gli Uffici periferici forniranno la massima collaborazione alla Direzione regionale, mediante la predisposizione di articolate e documentate relazioni.

Ai sensi dell'art. 10 del Protocollo d'intesa sottoscritto il 10.5.2001 tra questa Agenzia e l'Avvocatura dello Stato, *“avanti le Commissioni tributarie regionali, ..., anche in sede di rinvio dalla Corte di Cassazione, l'Avvocatura presta, a richiesta della Direzione regionale, alle strutture dell'Agenzia l'assistenza nelle controversie particolarmente rilevanti in considerazione dell'ammontare della pretesa fiscale in discussione e/o del principio di diritto in discussione”*.

E' auspicabile che le Direzioni Regionali in sede di valutazione del prosieguo da dare alle vertenze conclusesi, in 1° grado, con una pronuncia sfavorevole si confrontino, se necessario anche per le vie brevi, con le locali Avvocature dello Stato.

13.1.

La competenza della Commissione tributaria regionale.

L'appello deve essere proposto dinanzi alla Commissione tributaria regionale presso la cui circoscrizione ha sede la Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza da impugnare.

Per quanto concerne la competenza del Giudice di secondo grado vale quanto evidenziato con riferimento al giudizio di primo grado; ad ogni buon conto si rammenta, in proposito, che:

- la competenza della Commissione tributaria regionale è oltretutto funzionale, altresì, inderogabile;
- l'eccezione d'incompetenza può essere sollevata - anche d'ufficio - solo nel giudizio in corso dinanzi alla Commissione tributaria regionale ritenuta priva di competenza;
- l'incompetenza è dichiarata con sentenza recante l'indicazione della Commissione tributaria regionale competente;
- la sentenza con la quale viene dichiarata l'incompetenza della Commissione tributaria regionale è incontestabile (sia in ordine alla incompetenza che alla designazione del Collegio competente) dinanzi alla Commissione tributaria dichiarata competente da quella erroneamente adita, qualora il processo sia stato riassunto dinanzi a quest'ultima entro il termine indicato in sentenza, ovvero, in difetto, entro sei mesi dalla comunicazione della sentenza stessa.

13.2.

I termini per l'impugnazione.

L'impugnazione deve essere effettuata entro il termine perentorio di sessanta giorni decorrenti dalla data in cui la sentenza è stata notificata ad istanza di una delle parti; in caso di omessa notificazione della sentenza il termine per la tempestiva impugnazione della stessa è quello di cui all'art. 327, comma 1, del cod. proc. civ., vale a dire un anno dalla pubblicazione della sentenza. In entrambi i casi, inoltre, si applica la sospensione feriale dei termini processuali prevista dall'art. 1, comma 1, della legge 7.10.1969, n. 742.

Il Collegio rende pubblica la sentenza depositandola presso la segreteria della Commissione tributaria in forma integrale, datata e munita della sottoscrizione del Segretario.

Di tale evento ne viene data comunicazione, a cura della segreteria, alle sole parti costituite, unitamente al dispositivo.

Si invitano gli Uffici a verificare attentamente l'esito delle notificazioni effettuate alle parti e dalle parti, nonché delle comunicazioni ricevute, atteso che ai sensi del combinato disposto degli artt. 51, comma 2,

38, comma 3, del D.lgs n. 546/92 e 327 del cod. proc. civ., la decadenza dall'impugnazione non opera nei casi in cui la parte contumace (rectius: non costituita) "*dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza*".

13.3.

La proposizione dell'appello.

Il 2° grado di merito prende avvio con la notificazione alla controparte del ricorso in appello, il quale deve essere proposto negli stessi termini e con le medesime modalità previste per la proposizione del ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

La notifica dell'atto di gravame deve essere effettuata a tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado; se l'appello viene notificato solo ad una od alcune di dette parti, il contraddittorio sul gravame deve essere reintegrato su impulso di parte ovvero *ope judicis*; la tempestività dell'appello è, tuttavia, salva se l'atto d'impugnazione viene notificato, entro i termini di decadenza previsti dalla legge, ad almeno uno dei partecipanti al giudizio di primo grado.

Si invitano gli Uffici a prestare molta attenzione alla corretta e completa formazione del contraddittorio, posto che l'omessa integrazione dello stesso rende la sentenza d'appello *inutiliter data* nei confronti delle parti pretermesse; quest'ultime non sarebbero certamente legittimate ad impugnare per cassazione la pronuncia emessa al termine del 2° grado di merito, tuttavia la Corte di Cassazione, qualora investita di ricorso da uno dei partecipanti all'appello, potrebbe rilevare d'ufficio il difetto di contraddittorio del giudizio di appello, laddove risultante dagli atti (cfr. Cass. 22.6.1995, n. 7083).

Entro il termine perentorio di 30 giorni dall'effettuazione dell'ultima notifica, l'originale del ricorso notificato a norma degli artt. 137 ss. cod. proc. civ., ovvero la copia del ricorso consegnato o spedito per posta, deve essere depositato, unitamente al fascicolo (contenente i medesimi documenti richiesti per l'ammissibilità del ricorso in 1° grado), presso la segreteria della Commissione tributaria regionale adita.

Subito dopo il deposito del ricorso in appello la segreteria della predetta Commissione tributaria chiede a quella della Commissione tributaria provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza.

Si evidenzia, tuttavia, che qualora l'atto d'appello venga erroneamente depositato presso una Commissione tributaria regionale diversa da quella competente ed indicata nell'atto medesimo, il gravame è, comunque, ammissibile a condizione che venga fatto pervenire (ad opera della segreteria della Commissione incompetente) a quella giusta entro il termine tassativo di 30 giorni dall'avvenuta notificazione (cfr. Cass., n. 990, del 7.2.1996).

13.4.

Il contenuto dell'atto di appello.

Il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi essenziali di seguito elencati:

- l'indicazione della Commissione tributaria cui l'appello è diretto;
- l'indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto l'appello;
- gli estremi della sentenza impugnata;
- l'esposizione sommaria dei fatti;
- l'oggetto della domanda;
- i motivi specifici dell'impugnazione;
- la sottoscrizione del difensore dell'appellante e l'indicazione dell'incarico al difensore.

Quanto ai criteri di valutazione della incertezza delle indicazioni inerenti i sopra esposti elementi essenziali dell'appello, vale quanto già rappresentato relativamente al ricorso dinanzi la Commissione tributaria provinciale.

13.4.1.

Indicazione della Commissione tributaria cui l'appello è diretto.

Qualora sia stata erroneamente indicata una diversa Commissione ma l'atto sia stato comunque depositato presso quella competente a conoscere del ricorso e l'intento di pervenire alla riforma della pronuncia appellata emerga in maniera inequivocabile dall'atto, l'errore, poiché meramente materiale e tale da non ingenerare *assoluta incertezza*, non determina l'inammissibilità del gravame.

13.4.2.

Indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto l'appello.

Vale quanto già affermato, al riguardo, in relazione al ricorso introduttivo del giudizio.

13.4.3.

L'esposizione sommaria dei fatti.

Affinché l'impugnativa sia, sotto un profilo formale, legittima, i fatti devono essere esposti in modo chiaro e preciso. Va, comunque, osservato che secondo un orientamento giurisprudenziale l'appello non è inammissibile se nell'atto d'impugnazione manca una parte espressamente dedicata alla narrativa dei fatti di causa, ma questi ultimi siano, comunque, desumibili dall'enunciazione dei motivi dell'impugnazione (cfr. Cass. 18.11.1995, n. 11971).

13.4.4.

L'oggetto della domanda.

Tale elemento deve consistere nella richiesta di riforma della sentenza impugnata (ed anche di annullamento della sentenza nelle ipotesi di rimessione della causa dinanzi la Commissione tributaria provinciale); la richiesta di riforma può essere anche parziale vale a dire afferente solo ad alcuni, individuati, capi della pronuncia gravata d'appello.

Per distinguere l'oggetto della domanda dai motivi d'impugnazione merita rilevare che, mentre il primo vale ad individuare le singole pronunce – di cui è composta la sentenza – delle quali viene chiesta la riforma, i motivi di gravame consistono nelle censure che la parte soccombente muove alla sentenza impugnata; mediante quest'ultime è possibile ravvisare le diverse questioni, in fatto ed in diritto, sottoposte all'esame del secondo Giudice, suscettibili di condurre all'auspicata revisione della decisione medesima.

L'effetto devolutivo dell'appello preclude al Collegio l'indagine sui punti della sentenza impugnata non specificatamente investiti dal gravame stesso; conseguentemente la sentenza, in relazione a quegli aspetti di essa non specificatamente impugnati, diventa definitiva.

Nel giudizio d'appello non sono ammesse domande nuove e, se proposte, esse sono dichiarate inammissibili d'ufficio; tale divieto vale ad impedire la proposizione di domande aventi un nuovo oggetto, ovvero basate su motivi diversi ed ulteriori rispetto a quelli dedotti nel primo grado del processo, dal momento che esse determinerebbero l'ampliamento del *thema decidendum* del primo grado attraverso la sottoposizione al Giudice dell'appello di fatti e questioni non vagliati dalla Commissione provinciale.

Tuttavia, il divieto in questione non opera:

- ove lo *ius superveniens* abbia interessato la materia del contendere in primo grado e purché la situazione di fatto cui l'innovazione normativa ha riguardo sia stata già evidenziata e dedotta; in altri termini è consentito far valere in appello richieste nuove e fondate sul diritto sopravvenuto a condizione che ciò non determini alcun ampliamento dei fatti di causa;
- in presenza di una diversa qualificazione giuridica dei medesimi fatti controversi, già ritualmente dedotti nel giudizio di 1° grado;
- in presenza di una richiesta applicazione di norme diverse rispetto a quelle invocate dinanzi la Commissione tributaria provinciale, in ordine ai medesimi fatti controversi;
- se la richiesta formulata in appello abbia un oggetto ridotto rispetto a quello fatto valere nella pregressa fase;
- laddove le domande proposte in appello riguardano istanze già “assorbite” nel giudizio di 1° grado, ovvero domande non esaminate da parte dei Giudici del 1° grado di merito;
- in presenza di una mera precisazione del *quantum* oggetto del *petitum* se dipendente da un fatto sopravvenuto nelle more del giudizio di 2° grado.

Non costituisce domanda nuova e, dunque, può essere legittimamente proposta in fase d'appello, la richiesta di condanna della controparte al pagamento degli interessi maturati dopo la sentenza impugnata; al riguardo, la Suprema Corte di Cassazione ha statuito che *“la domanda degli interessi maturati dopo la sentenza di 1° grado si può proporre in appello, anche quando in primo grado non siano stati richiesti gli interessi maturati prima della sentenza stessa”* (12.5.1992, n. 5641).

Parimenti a quanto previsto dall'art. 345 del cod. proc. civ., l'art. 57 del D.lgs n. 546/92 esclude espressamente la possibilità di proporre, in sede d'appello, eccezioni nuove che non siano rilevabili anche d'ufficio.

Sarà, pertanto, onere degli Uffici prospettare al Giudice d'appello fatti costituenti prova di eccezioni rilevabili anche d'ufficio, laddove non ancora presi in considerazione dal Collegio.

Vale appena ricordare che il divieto in questione non riguarda, ovviamente, le c.d.d. *“eccezioni in senso improprio”*, ossia quelle argomentazioni difensive volte ad infirmare la fondatezza delle tesi avversarie e ad avvalorare quelle sostenute; tali argomentazioni, infatti, possono essere proposte in termini anche del tutto nuovi rispetto alle modalità di rappresentazione utilizzate nel precedente grado di merito.

13.4.5.

I motivi specifici dell'impugnazione.

La necessità dell'enunciazione dei motivi specifici dell'impugnazione assolve alla duplice funzione di delimitare l'estensione del riesame e di indicare le ragioni concrete della impugnazione, sicché non è sufficiente il generico richiamo alle deduzioni svolte nel corso del precedente grado di merito (cfr. Cass, S.U. 25.2.1992, n. 2303).

Al fine di valutare l'avvenuto rispetto dell'onere di esposizione dei motivi specifici di appello, gli Uffici – laddove parti appellate - dovranno porre a confronto le doglianze esposte nell'atto d'impugnazione e le ragioni in forza delle quali l'Organo giudicante ha ritenuto fondata quella parte della pronuncia contenuta nella sentenza di primo grado, specifico oggetto di gravame; secondo la giurisprudenza costante della Cassazione *“è inammissibile l'appello con il quale la parte, nel riprodurre un'eccezione disattesa dal primo Giudice, non prenda in considerazione le ragioni del rigetto e non fornisca un'adeguata critica, intesa come supporto argomentativo idoneo a contrastare la motivazione offerta dal Giudice di primo grado”* (Cass. 18.11.1995, n. 11934).

Non è, peraltro, neppure possibile fare riserva di presentare i motivi d'appello in un momento successivo o, addirittura, nella eventuale fase di discussione in pubblica udienza.

13.4.6.

La sottoscrizione del difensore dell'appellante e l'indicazione dell'incarico al difensore.

L'atto di appello deve essere sottoscritto – sia l'originale che la copia conforme all'originale – dal difensore abilitato, o dal contribuente (quando l'assistenza tecnica non è obbligatoria); nei ricorsi in

appello proposti dagli Uffici la sottoscrizione deve essere posta dal funzionario responsabile del servizio contenzioso ovvero dall'Avvocato dello Stato che assiste e rappresenta l'Ufficio.

Nel caso in cui il mandato alle liti sia stato conferito, *ex art. 83, comma 4, del cod. proc. civ.*, per tutti gli stati e gradi di giudizio, l'atto d'appello del contribuente dovrà contenere l'espreso rinvio a quanto riportato nella procura conferita nel corso del primo grado di merito (dunque non è necessario il conferimento di un nuovo incarico); sarà, in questi casi, sufficiente indicare l'atto giudiziario sul quale è stata apposta la procura *ad litem*, oppure gli estremi dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata con cui l'interessato l'ha rilasciata, ovvero fare menzione del verbale di pubblica udienza nel corso della quale si è dato atto dell'incarico conferito oralmente.

13.5.

La costituzione in giudizio dell'appellato e l'appello incidentale.

La parte c.d. "appellata" si costituisce in giudizio nei modi e nei termini previsti per la costituzione della parte resistente nel corso del 1° grado di merito, mediante il deposito di un atto di controdeduzioni.

L'appellato che sia risultato, al termine del primo grado di giudizio, parte parzialmente soccombente, può perseguire la riforma di quella parte della sentenza ad esso sfavorevole proponendo appello "incidentale", a pena d'inammissibilità, contestualmente all'atto di costituzione in giudizio.

L'unico criterio in grado di attribuire all'appello la natura di "principale", ovvero "incidentale" è quello cronologico; sicché deve considerarsi "principale" l'impugnazione proposta per prima.

Con i motivi dell'appello – principale o incidentale – si consuma il potere d'impugnazione delle parti e si cristallizza l'ambito del riesame che il giudice del gravame è chiamato a svolgere.

13.6.

I poteri e limiti istruttori nel giudizio d'appello.

Nel corso del giudizio di 2° grado non sono ammesse prove nuove; tuttavia, in deroga a tale divieto, il Giudice può disporre di prove nuove solo se:

- le ritiene necessarie ai fini della decisione;
- la parte che ne chiede l'ammissione riesce a dimostrare di non averle potute fornire, nel precedente grado di giudizio, per causa ad essa non imputabile.

Al riguardo, è opportuno chiarire che non è considerata "prova nuova" quella di cui sia stata già fatta rituale richiesta alla Commissione tributaria provinciale, ma che quest'ultima non ha ammesso al giudizio; l'istanza di ammissione di tale prova può essere riproposta in appello senza alcuna limitazione.

Vale, comunque, osservare che il divieto di proposizione di prove nuove si riduce, in concreto, a ben poco, posto che nel processo tributario d'appello è sempre ammessa - dunque anche per la prima volta - la produzione di documenti, strumento probatorio fondamentale di tale rito.

13.7.

Rimessione della causa al Giudice del 1° grado di merito.

Il Giudice d'appello non può decidere la controversia nel merito, ma è tenuto ad annullare la sentenza impugnata e rimettere il processo al giudizio della Commissione tributaria provinciale, allorquando:

- dichiarare erroneamente declinata la competenza o negata la giurisdizione del primo Giudice;
- riconosca che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non sia stato regolarmente costituito o integrato (l'omessa partecipazione al giudizio di 1° grado di un liticonsorte necessario determina la nullità radicale della sentenza appellata, che viene a tutti gli effetti considerata come *inutiliter data*);
- riconosca che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale (in altri termini, se la Commissione tributaria regionale rileva che quella provinciale, in occasione del reclamo proposto avverso il provvedimento presidenziale dichiarativo dell'estinzione del giudizio, lo ha erroneamente confermato, deve rimettere la causa dinanzi al Collegio del 1° grado di giudizio, poiché diversamente, se il Giudice d'Appello si pronunciasse nel merito della causa si produrrebbe l'effetto di omettere un grado di giurisdizione, [cioè il primo]);
- riconosca che il collegio della Commissione tributaria provinciale non era legittimamente composto (casi di illegittima composizione del Collegio sono: 1) la presenza di un numero superiore ovvero inferiore di Giudici; 2) la mancata partecipazione alla deliberazione del Presidente, ovvero del Vicepresidente; 3) la presenza nel Collegio di un membro decaduto; 4) la partecipazione alla deliberazione di un membro di altra Sezione non autorizzato dal Presidente della Commissione; 5) la partecipazione alla deliberazione di un soggetto del tutto estraneo all'Organo giurisdizionale);
- rilevi l'omessa sottoscrizione della sentenza da parte del Giudice di primo grado (l'omessa sottoscrizione della sentenza impugnata in appello da parte del Presidente o dell'estensore, costituendo causa di nullità che invalida in radice la pronuncia e la fase processuale che l'ha preceduta, impone il rinvio della vertenza alla Commissione tributaria provinciale per il rinnovo della trattazione).

Naturalmente, i casi precitati costituiscono delle eccezioni in quanto normalmente il Giudice di secondo grado decide il merito della controversia ordinando, qualora lo ritenesse necessario, la rinnovazione degli atti nulli compiuti in primo grado.

Dopo che la sentenza di rimessione della causa al primo grado è formalmente passata in giudicato, la segreteria della commissione tributaria regionale, nei successivi trenta giorni, trasmette d'ufficio il fascicolo del processo alla segreteria della commissione tributaria provinciale, senza necessità di riassunzione ad istanza di parte.

Gli Uffici dovranno prestare attenzione affinché il Giudice d'Appello, unitamente alla sollecitata rimessione del processo alla Commissione tributaria provinciale, si pronunci anche in ordine alle spese del giudizio, *“non potendosi rinviare la relativa pronuncia ad un momento successivo in quanto il Giudice d'Appello, con la indicata sentenza, chiude il processo dinanzi a sé”* (Cass., S.U. 15.11.1994, n. 9594).

13.8.

Non riproponibilità dell'appello dichiarato inammissibile.

Parimenti a quanto previsto dall'art. 358 del cod. proc. civ., l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine decadenziale stabilito dalla legge.

Tale divieto introduce anche nel processo tributario il principio della c.d. "consumazione dell'impugnazione", il quale si traduce, per l'appunto, nella regola che preclude la riproposizione dell'appello dichiarato inammissibile.

Il principio opera esclusivamente rispetto al medesimo mezzo di gravame e solo nei confronti delle parti che lo hanno proposto, ovvero subito.

13.9.

Norme applicabili al procedimento d'appello.

Nel 2° grado di giudizio si osservano, in quanto applicabili, le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni dettate per il giudizio d'appello.

In altri termini, parimenti a quanto previsto per il procedimento dinanzi la Commissione tributaria provinciale:

- l'appello si propone secondo i termini e con le modalità previste per la proposizione del ricorso di primo grado;
- i termini previsti per la costituzione della parte resistente valgono anche per la costituzione in giudizio della parte appellata;
- i termini e le condizioni previste per l'esercizio delle prerogative defensionali, successivamente alla costituzione in giudizio (produzione documentale, deposito memorie illustrative e repliche) sono disciplinati in modo identico a quanto previsto per il giudizio di 1° grado;
- la trattazione in appello avviene, di regola, nella forma camerale, salvo richiesta di discussione in pubblica udienza formulata, *ex art. 34, comma 3, del D.lgs n. 546/92*, da una delle parti.

14.

Il ricorso per cassazione.

La sentenza della Commissione tributaria regionale può essere gravata di ricorso per cassazione per vizi di legittimità; in particolare, i motivi legittimanti la cassazione della sentenza emessa dal Giudice del 2° grado di merito sono quelli di cui ai numeri da 1 a 5 dell'articolo 360, comma 1, del cod. proc. civ..

Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal cod. proc. civ. in quanto compatibili con quelle recate dal D.lgs n. 546/92.

Il termine per proporre tempestivo ricorso per Cassazione è di 60 giorni dalla notifica della sentenza; in caso di mancata notifica, si applica il termine c.d. “lungo” di cui all'articolo 327, 1° comma, del cod. proc. civ.. Per effetto di quanto previsto dall'art. 1 della legge 7.10.1969, n. 742, la decorrenza di entrambi i sopra indicati termini processuali è sospesa di diritto dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione; inoltre, ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo.

Il ricorso per Cassazione, a differenza dell'appello, non dà luogo ad una ulteriore valutazione di merito della causa, ma ad una revisione:

- delle attività processuali che hanno portato alla sentenza impugnata;
- del giudizio di diritto reso con la sentenza stessa.

La Corte di Cassazione è giudice supremo della “legalità” delle sentenze emesse dai giudici di merito, sicché la cognizione di essa è limitata al giudizio di diritto, sostanziale e processuale, ed è rivolta alla eliminazione degli errori di diritto che viciano la sentenza impugnata.

L'elencazione dei motivi di ricorso contenuta nell'articolo 360 cod. proc. civ. è analitica e tassativa, dunque, non sono ammessi ricorsi per cassazione animati da ulteriori e diversi motivi.

Come anticipato, il ricorso per cassazione è ammesso solo contro gli errori di diritto contenuti nella sentenza; tali errori possono essere raggruppati nelle seguenti due *macro* categorie:

- *errores in iudicando* (vizi di giudizio), che sono gli errori in cui è incorso il Giudice nel giudizio di diritto;
- *errores in procedendo*, che sono gli errori di carattere procedurale.

In particolare, ai sensi dell'art. 360 del cod. proc. civ., le sentenze emanate dalle Commissioni tributarie regionali possono essere impugnate, con ricorso per cassazione, soltanto per:

- motivi attinenti alla giurisdizione;
- violazione delle norme sulla competenza;
- violazione o falsa applicazione di norme di diritto (trattasi di un caso di errore *in iudicando*);

- nullità della sentenza o del procedimento;
- omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio.

L'errore di diritto compiuto dal Giudice di merito può essere cassato dal Giudice di legittimità al fine di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge.

Tale errore può consistere o nella errata individuazione della norma che deve essere applicata, oppure nella errata sussunzione della fattispecie nell'ambito di una norma correttamente individuata ed interpretata.

Quando la Cassazione accoglie il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto enuncia il principio di diritto al quale il Giudice di rinvio deve uniformarsi, ovvero decide il merito della causa qualora ritenga che non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto.

Il principio di diritto è vincolante per il giudice di rinvio.

14.1.

Valutazione dell'opportunità di proporre ricorso per cassazione.

L'opportunità di proporre ricorso per Cassazione avverso le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie regionali deve essere valutata dall'Area Affari Giuridici e Contenzioso delle Direzioni Regionali, ciò in linea con le competenze delineate dagli articoli 9 e 8, rispettivamente, delle determinazioni n. 495/UD e n. 496/UD del 26.03.2001, entrambe attuative, fra l'altro, del principio del “*decentramento delle responsabilità operative*”, di cui all'art. 66 del D.Lgs. 30.07.1999, n. 300.

Conseguentemente, appare inopportuno e superato l'esame, in via ordinaria, della proponibilità dei sopra indicati gravami da parte dell'Area centrale Affari Giuridici e Contenzioso; ciò anche in ragione del fatto che tale criterio organizzativo risponde all'esigenza di pervenire all'ottimizzazione dell'impiego delle risorse, allo snellimento delle procedure ed all'eliminazione di duplicazioni funzionali, senz'altro ostative ad una gestione delle problematiche operative ispirata ai criteri di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa.

Le Direzioni Regionali di questa Agenzia, pertanto, opereranno la predetta valutazione anche e soprattutto avvalendosi della preziosa collaborazione delle locali Avvocature dello Stato, le quali, per le cause già da esse patrocinare, potranno concertare con il generale Organo legale le attività necessarie per il prosieguo delle vertenze, se opportuno.

Diversamente, nei casi in cui le locali Avvocature non abbiano rappresentato l'Agenzia nel secondo grado di merito, le Direzioni Regionali - avvalendosi, preventivamente, ove necessario, dell'attività consultiva delle competenti Avvocature distrettuali - anche in sede di incontri periodici - valuteranno la opportunità del ricorso per Cassazione e, nel caso in cui siano orientate in senso favorevole

all'impugnazione, investiranno direttamente l'Avvocatura Generale (informando, per conoscenza, l'Area Centrale Affari Giuridici e Contenzioso) del gravame, esprimendo il proprio motivato parere ed inoltrando tutta la documentazione della causa.

Si raccomanda alle Direzioni regionali di investire l'Organo legale della prosecuzione della vertenza con la **massima sollecitudine**, ciò al fine di evitare che termini "troppo stretti" pregiudichino la possibilità di predisporre tempestive ed articolate difese.

Tuttavia, si invitano gli Uffici regionali di vertice ad interessare, comunque, della valutazione circa la condotta processuale in questione la predetta Area Centrale, nei casi in cui le proposte di ricorso per cassazione siano relative a giudizi afferenti ad almeno una delle fattispecie di seguito elencate:

- valore complessivo della vertenza superiore a €516.456,89 (Lire 1.000.000.000);
- notevole rilevanza dei principi di diritto in discussione;
- persistente e grave contrasto fra direttive impartite dall'Agencia ed orientamenti giurisprudenziali;
- connessione con processi penali nei quali questo Ente si sia costituito parte civile;
- parere discordante dell'Avvocatura circa l'opportunità di proseguire la controversia;
- apprezzabile consistenza numerica delle liti inerenti ad una medesima fattispecie.

In tali casi, le Direzioni Regionali dovranno trasmettere tempestivamente all'Area centrale un circostanziato e documentato rapporto sulla vertenza, corredato da un articolato parere circa l'opportunità o meno di proseguire la causa .

15.

Inapplicabilità, al processo tributario, dell'art. 373 cod. proc. civ., inerente alla sospensione dell'esecuzione delle sentenze impugnate per cassazione.

Nel processo tributario non è prevista la possibilità di pervenire ad una pronuncia cautelare sospensiva dell'esecutività della sentenza di 2° grado impugnata per cassazione.

Al riguardo vale sottolineare che, nonostante l'art. 1, comma 2, del D.lgs n. 546/92 prevede che "*I giudici tributari applicano le norme del presente Decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura*", la mancata previsione – nel citato D.lgs n. 546/92 - di una tutela cautelare successiva all'esito del 1° grado di merito non conduce all'applicazione dell'art. 373 del cod. proc. civ..

Invero, il rinvio alle norme del c.p.c., di cui all'art. 1, comma 2, del D.lgs 546/1992, è subordinato alla constatata esistenza delle seguenti due condizioni:

- che nessuna norma del D.lgs n. 546/1992 disciplini la fattispecie, sia pure mediante interpretazione estensiva;

- che la norma processualcivilistica, astrattamente applicabile alla fattispecie, sia compatibile con quelle recate dal predetto D.lgs n. 546/92.

Con riferimento alla questione in esame, appare evidente la preclusione di cui al punto b), posto che l'art. 47 del D.lgs n. 546/1992, statuendo, al comma 7, che "*Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado*", limita espressamente la tutela cautelare al primo grado di giudizio, fatta eccezione, come detto, per le sole sanzioni pecuniarie.

Va, peraltro, aggiunto che l'art. 49 del D.lgs n. 546/99 esclude inequivocabilmente l'applicabilità dell'art. 337 cod. proc. civ. e, quindi, anche delle norme da quest'ultimo richiamate (tra le quali vi è, anche, l'art. 373 del cod. proc. civ.).

Tale indirizzo interpretativo è stato di recente confermato dalla Corte Costituzionale la quale è stata chiamata a valutare la legittimità costituzionale della disciplina recata dai sopra citati artt. 47 e 49 del D.lgs n. 546/92 in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

In particolare, la Consulta, con sentenza 25 maggio 2000, n. 165, ha confermato che la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione, ma ha, altresì, statuito che, nel processo tributario, "*la tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito che accolga, con efficacia esecutiva, la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e, dunque, il presupposto stesso della invocata tutela*".

D'altra parte, tale peculiarità rientra nella discrezionalità del Legislatore, costantemente ammessa dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale la quale, sul punto, ha escluso l'esistenza di un principio, costituzionalmente rilevante, di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo (cfr. Cost. n. 82/1996 e n. 18/2000).

Sarà, pertanto, compito degli Uffici rilevare, dinanzi la Commissione tributaria regionale adita dal contribuente per la sospensione della sentenza di 1° grado, l'inammissibilità del procedimento; fermo dover, altresì, controdedurre, in via del tutto subordinata, nel merito in ordine al *fumus boni iuris* ed al *periculum in mora*.

16.

Giudizio di rinvio.

La Corte di Cassazione, a seconda dei casi, cassa senza rinvio oppure cassa con rinvio, ed il processo, in tale ultima ipotesi, prosegue innanzi ad un altro Giudice.

La Corte di Cassazione rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale che ha pronunciato la sentenza cassata o rinvia alla Commissione tributaria provinciale quando rileva una nullità del giudizio di primo grado per cui il Giudice di appello avrebbe dovuto rimettere le parti al primo Giudice.

Se la cassazione con rinvio è determinata dalla riscontrata violazione o falsa applicazione di norme di diritto, la Corte enuncia il principio al quale il giudice di rinvio deve uniformarsi.

La riassunzione della causa rinviata dalla Corte di Cassazione alla cognizione della Commissione tributaria provinciale o regionale deve essere effettuata nei confronti personali di tutte le parti entro il termine perentorio di un anno dalla pubblicazione della sentenza; le modalità sono quelle previste rispettivamente per i giudizi di primo e di secondo grado, in quanto applicabili. In ogni caso, a pena d'inammissibilità, deve essere prodotta – in sede di costituzione nel giudizio di riassunzione – copia autentica della sentenza di cassazione che ha disposto il rinvio.

Se la riassunzione non avviene entro il termine di un anno (più ulteriori 45 giorni di sospensione feriale *ex art. 1 della legge n. 742/69*), - o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio - l'intero processo si estingue.

In sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato.

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 avanzate in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione.

La segreteria della Commissione tributaria adita, successivamente all'avvenuto deposito dell'atto di riassunzione, richiede alla cancelleria della Corte di Cassazione la trasmissione del fascicolo del processo.

17.

La revocazione.

La revocazione è il mezzo d'impugnazione di cui dispone la parte soccombente per eccepire allo stesso Giudice che ha emesso la sentenza gli errori in cui è incorso nel giudicare in fatto.

La domanda di revocazione è una impugnazione a critica vincolata, proponibile soltanto nei casi espressamente previsti dalla legge, in particolare dall'art. 395 del cod. proc. civ.; tale peculiarità comporta l'inammissibilità di ogni censura non compresa in detta tassativa elencazione, ed esclude di conseguenza anche la deduzione di motivi di nullità afferenti alle pregresse fasi processuali, che restano deducibili con le ordinarie impugnazioni.

Ai sensi dell'art. 395 c.p.c., può essere proposta domanda di revocazione laddove la sentenza sia stata:

- l'effetto del dolo di una delle parti in danno dell'altra;

- emessa in base a prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza, oppure che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza;
- emessa prima del ritrovamento di uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario;
- l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa;
- contraria ad altra precedente avente tra le parti l'autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione;
- l'effetto del dolo del Giudice, accertato con sentenza passata in giudicato.

La revocazione, in forza di quanto previsto dagli artt. 395 cod. proc. civ., 396 cod. proc. civ. e 64 del D.lgs n. 546/92, si distingue in ordinaria e straordinaria.

La domanda di revocazione c.d. ordinaria, afferente ai motivi riportati nei punti nn. 4 e 5 dell'articolo 395 del cod. proc. civ., può essere proposta anteriormente al passaggio in giudicato della sentenza, mentre quella c.d. straordinaria, inerente ai motivi di cui ai punti nn. 1, 2, 3 e 6 dell'articolo 395 del cod. proc. civ., è, invece, proponibile anche dopo la formazione del giudicato.

Mentre i motivi per i quali può essere proposta la revocazione c.d. ordinaria sono palesi, i motivi di revocazione c.d. straordinaria sono occulti; invero, si parla di revocazione c.d. straordinaria quando dal testo della sentenza non è dato scorgere il vizio revocatorio, con la conseguenza che ove esso sia divenuto noto dopo la formazione del giudicato, la revocazione sarà l'unico mezzo esperibile; viceversa se il vizio è conosciuto in pendenza del termine per l'appello, sarà quest'ultimo l'unico mezzo d'impugnazione utilizzabile per eccepire l'esistenza dello stesso.

17.1.

Art. 395, comma 1, n. 1), cod. proc. civ. :

dolo di una parte a danno dell'altra.

Tale ipotesi si verifica allorché una parte abbia posto in essere, nel corso del processo, artifici o raggiri soggettivamente diretti ed oggettivamente idonei, anche sotto forma di silenzio o di mendacio, a paralizzare la difesa avversaria ed a impedire al Giudice l'accertamento della verità (cfr. Cass. 10.5.1995, n. 5068).

Laddove il dolo consista nell'uso di un documento o di una testimonianza falsa, è pregiudiziale l'accertamento della falsità, per un principio generale desumibile da quanto previsto dall'art. 395, n. 2), del cod. proc. civ., applicabile estensivamente anche alla ipotesi considerata, in quanto espressivo della comune esigenza di evitare che il processo di revocazione si converta in una successiva istanza (cfr. Cass. 29.5.1995, n. 6028).

17.2.

Art. 395, comma 1, n. 2), cod. proc. civ.:

prove riconosciute o dichiarate false.

Come anticipato, la prova della falsità, *ex* articolo 395, comma 1, n. 2), cod. proc. civ., materiale ovvero ideologica, deve essere precostituita alla domanda di revocazione; pertanto, la falsità della prova deve essere:

- accertata giudizialmente e, quindi, dichiarata in una sentenza passata in giudicato prima della domanda di revocazione;

ovvero:

- riconosciuta dalla parte a cui vantaggio la prova è stata utilizzata.

La prova affetta da falsità deve aver concorso a formare il convincimento del Giudice (essa può inerire anche alle relazioni o alle consulenze tecniche previste dall'art. 7, del D.lgs n. 546/92); pertanto, il concetto di prova va inteso in senso strumentale rispetto alle domande ed eccezioni proposte dalle parti, sicché non è utilizzabile in ordine ad attività meramente processuali (es. falsità della relata di notifica).

17.3.

Articolo 395, comma 1, n. 3), cod. proc. civ.:

ritrovamento, dopo la sentenza, di uno o più documenti decisivi.

Tale motivo di revocazione della sentenza pertiene al ritrovamento di documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per "causa di forza maggiore" o per "fatto dell'avversario".

L'onere della prova incombe, ovviamente, alla parte che agisce per revocazione.

L'impossibilità della produzione di tali documenti, durante il giudizio, non deve essere imputabile ad una condotta colposa ovvero negligente della parte che intende avvalersene.

E', comunque, necessario che il documento sia stato formato prima della decisione impugnata (Cass. 18.8.1997, n. 7653).

17.4.

Articolo 395, comma 1, n. 4) del cod. proc. civ.:

errore di fatto risultante da atti o documenti della causa.

E' ammessa revocazione quando la decisione è fondata sulla supposizione di un "fatto" la cui verità è incontestabilmente esclusa o, viceversa, quando è supposta l'inesistenza di un "fatto" la cui verità è positivamente stabilita.

L'errore di "fatto" consiste in una falsa percezione della realtà, in una svista materiale tangibilmente constatabile *ex actis*, che cada su un fatto estraneo al giudizio e sia idonea a condizionarlo.

E' richiesto, tuttavia, che il "fatto" non deve aver costituito un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciarsi.

L'errore di "fatto", in quanto tale, non può riguardare:

- norme giuridiche (non afferisce, pertanto, al significato attribuito ad una espressione usata dalla norma);
- l'erronea interpretazione di un contratto;
- l'erronea interpretazione della domanda giudiziale.

Non è ammessa la revocazione se la relativa domanda inerisce ad errori di "fatto" incidenti su fatti che, non decisivi in se stessi, devono essere valutati in un ampio contesto probatorio (cfr. Cass. 13.7.1996, n. 6367).

17.5.

Art. 395, comma 1, n. 5), cod. proc. civ.:

contrasto con precedente giudicato.

E', altresì, motivo di revocazione il fatto che la sentenza sia contraria ad altra precedente avente tra le parti autorità di cosa giudicata, purchè non abbia pronunciato sulla relativa eccezione.

Tale motivo opera nel caso in cui tra i due giudizi esista sia identità di soggetti che di oggetto, intesa come ontologica e strutturale concordanza degli elementi sui quali si sono formati i due accertamenti giudiziali.

La contrarietà ad un precedente giudicato costituisce causa di revocazione della nuova sentenza solo se si tratti di giudicato c.d. esterno, risultante, cioè, da un separato giudizio.

17.6.

Art. 395, comma 1, n. 6), cod. proc. civ.: il dolo del Giudice.

La sentenza emessa per effetto del dolo del Giudice, accertato con decisione passata in giudicato, è suscettibile di revocazione.

Il dolo del giudice deve essere accertato con sentenza (penale) passata in giudicato, onde la revocazione segue senza che vi sia bisogno di alcun ulteriore accertamento.

Tale motivo consiste nella consapevole ed illegittima violazione, da parte del Giudice, del dovere d'imparzialità; ciò non costituisce, comunque, motivo di nullità della sentenza e lascia alla parte lesa anche la possibilità di esperire azione di risarcimento danni, *ex art. 2, legge 13.4.1988, n. 117.*

18.

Proposizione della domanda di revocazione.

Giudice competente a pronunciare la revocazione è la stessa Commissione tributaria che ha emesso la sentenza impugnata.

Il ricorso per revocazione deve contenere, a pena di inammissibilità:

- gli stessi elementi che contraddistinguono il ricorso in appello (l'indicazione della Commissione tributaria a cui è diretto, l'indicazione del ricorrente e delle altre parti del giudizio, gli estremi della sentenza impugnata);
- la specifica indicazione del motivo di revocazione;
- l'indicazione della prova dei fatti di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'articolo 395 del cod. proc. civ.;
- l'indicazione del giorno della scoperta o della falsità dichiarata o del recupero del documento.

Il ricorso per revocazione deve essere proposto e depositato secondo le stesse modalità e gli stessi termini previsti per l'appello.

L'impugnazione – per revocazione - delle sentenze per le quali è scaduto il termine per proporre appello può essere proposta entro sessanta giorni, decorrenti dalla scoperta del dolo o della falsità dichiarata o dal recupero del documento o dal passaggio in giudicato della sentenza di cui al numero 6) dell'articolo 395 del cod. proc. civ.

Se i fatti-motivo di revocazione si verificano mentre sono ancora in corso i termini per proporre appello, il termine stesso (60 giorni) ricomincia a decorrere da tale giorno.

Il ricorso deve essere depositato, a pena d'inammissibilità, entro trenta giorni dalla proposizione nella segreteria della Commissione tributaria adita.

E' richiesto il deposito dell'originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

Il giudizio di revocazione si sostanzia in due fasi: una nella quale si valuta la fondatezza dei motivi di revocazione e l'altra in cui la controversia viene (ri)valutata nel merito.

Ove ricorrano i motivi di cui all'articolo 395 del c.p.c., la Commissione tributaria decide con sentenza il merito della causa e adotta i necessari provvedimenti di attuazione; in altri termini, il giudizio di revocazione culmina in due disposizioni: una che dispone la revoca della sentenza e l'altra che sostituisce la sentenza revocata.

Contro la sentenza che decide il giudizio di revocazione sono ammessi i mezzi d'impugnazione ai quali era originariamente soggetta la sentenza impugnata per revocazione.

19.

Attività di indirizzo, coordinamento e monitoraggio del contenzioso nazionale.

Al fine di consentire all'Area centrale Affari Giuridici e Contenzioso di svolgere attività d'indirizzo, di coordinamento e di monitoraggio volta a promuovere strategie processuali univoche e non contraddittorie, sarà compito di tutte le Direzioni regionali trasmettere (preferibilmente a mezzo posta elettronica) una argomentata relazione trimestrale, sull'andamento delle vertenze.

Mediante tale relazione – che le Direzioni Regionali sono invitate ad inoltrare immediatamente dopo la fine di ogni trimestre - l'Area centrale Affari Giuridici e Contenzioso dovrà essere resa edotta degli esiti delle cause, **ripartite per macro categorie in ragione delle materie oggetto del contendere (rami d'imposta e/o sanzioni)**, nonché delle strategie processuali adottate per la difesa degli interessi di questa Agenzia.

Inoltre, in attesa della predisposizione di procedure informatiche di rilevazione statistica, le Direzioni Regionali dovranno fornire, entro il mese di gennaio di ogni anno, i seguenti dati, distinti per tributi doganali, accise ed imposte di consumo, nonché per sanzioni, relativi all'anno precedente:

- numero di ricorsi giurisdizionali proposti nell'anno;
- numero di vertenze concluse nell'anno di riferimento con indicazione del periodo in cui sono state incardinate;
- percentuale di soccombenza annua, ripartita per grado di giudizio;
- spese processuali sostenute/da sostenere a seguito di pronunce sfavorevoli emesse nel periodo di riferimento (spese di lite, C.T.U., ecc.);
- sorte capitale ed accessori rimborsati/da rimborsare a seguito delle suddette pronunce;
- conciliazioni giudiziali concluse nel corso dell'anno.

* * *

Si invitano le Direzioni regionali in indirizzo a volersi attenere scrupolosamente alle disposizioni impartite con la presente circolare, curandone la diffusione e diramando, contemporaneamente, le conseguenti ed opportune istruzioni operative.

Il Direttore

(Dott. Mario Andrea Guaiana)

INDICE

1.	La giurisdizione delle Commissioni tributarie e gli atti impugnabili dinanzi a loro.	pag.	2
2.	La proposizione del ricorso.	pag.	4
3.	La costituzione in giudizio.	pag.	7
	<i>3.1. La costituzione del ricorrente.</i>	pag.	7
	<i>3.2. La costituzione in giudizio dell'Ufficio.</i>	pag.	9
	<i>3.3. La rappresentanza dell'Ufficio in giudizio.</i>	pag.	11
	<i>3.4. La costituzione tardiva.</i>	pag.	11
4.	Competenza territoriale delle Commissioni tributarie.	pag.	12
	<i>4.1. La competenza territoriale delle Commissioni tributarie in caso di adozione di determinazioni, da parte degli Uffici di vertice dell'Agenzia, in ordine a ricorsi o a seguito di richieste di riesame.</i>	pag.	13
5.	L'esame preliminare del ricorso ed il reclamo avverso il conseguente provvedimento presidenziale.	pag.	14
6.	La trattazione della causa.	pag.	14
7.	Deposito di documenti e memorie illustrative.	pag.	16
	<i>7.1. La nota spese.</i>	pag.	17
8.	I procedimenti cautelare e conciliativo.	pag.	21
	<i>8.1. La sospensione dell'atto impugnato.</i>	pag.	21
	<i>8.2. La conciliazione giudiziale.</i>	pag.	24
9.	L'onere della prova.	pag.	26
	<i>9.1. L'istruzione probatoria.</i>	pag.	27
10.	Sospensione, interruzione ed estinzione del processo.	pag.	28
	<i>10.1. La sospensione del processo.</i>	pag.	28
	<i>10.2. L'interruzione del processo.</i>	pag.	29
	<i>10.3. L'estinzione del processo.</i>	pag.	30
	<i>10.3.1. L'estinzione del giudizio per rinuncia al ricorso.</i>	pag.	31
	<i>10.3.2. L'estinzione del giudizio per inattività delle parti.</i>	pag.	32
	<i>10.3.3. L'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.</i>	pag.	32

11.	Luogo delle notificazioni e delle comunicazioni.	pag.	33
12.	L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie.	pag.	34
13.	Le impugnazioni.	pag.	35
	<i>13.1. La competenza della Commissione tributaria regionale.</i>	pag.	36
	<i>13.2. I termini per l'impugnazione.</i>	pag.	36
	<i>13.3. La proposizione dell'appello.</i>	pag.	37
	<i>13.4. Il contenuto dell'atto di appello.</i>	pag.	37
	<i>13.4.1. Indicazione della Commissione tributaria cui l'appello è diretto.</i>	pag.	38
	<i>13.4.2. Indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto l'appello.</i>	pag.	38
	<i>13.4.3. L'esposizione sommaria dei fatti.</i>	pag.	38
	<i>13.4.4. L'oggetto della domanda.</i>	pag.	39
	<i>13.4.5. I motivi specifici dell'impugnazione.</i>	pag.	40
	<i>13.4.6. La sottoscrizione del difensore dell'appellante e l'indicazione dell'incarico al difensore.</i>	pag.	40
	<i>13.5. La costituzione in giudizio dell'appellato e l'appello incidentale.</i>	pag.	41
	<i>13.6. I poteri e limiti istruttori nel giudizio d'appello.</i>	pag.	41
	<i>13.7. Rimessione della causa al Giudice del 1° grado di merito.</i>	pag.	42
	<i>13.8. Non riproponibilità dell'appello dichiarato inammissibile.</i>	pag.	43
	<i>13.9. Norme applicabili al procedimento d'appello.</i>	pag.	43
14.	Il ricorso per cassazione.	pag.	44
	<i>14.1. Valutazione dell'opportunità di proporre ricorso per cassazione.</i>	pag.	45
15.	Inapplicabilità, al processo tributario, dell'art. 373 cod. proc. civ., inerente alla sospensione dell'esecuzione delle sentenze impugnate per cassazione.	pag.	46
16.	Giudizio di rinvio.	pag.	47
17.	La revocazione.	pag.	48

<i>17.1. Art. 395, comma 1, n.1), cod. proc. civ. : dolo di una parte a danno dell'altra.</i>	pag.	49
<i>17.2. Art. 395, comma 1, n.2), cod. proc. civ. : prove riconosciute o dichiarate false.</i>	pag.	49
<i>17.3. Art. 395, comma 1, n.3), cod. proc. civ. : ritrovamento, dopo la sentenza, di uno o più documenti decisivi.</i>	pag.	50
<i>17.4. Art. 395, comma 1, n.4), cod. proc. civ. : errore di fatto risultante da atti o documenti della causa.</i>	pag.	50
<i>17.5. Art. 395, comma 1, n.5), cod. proc. civ. : contrasto con precedente giudicato.</i>	pag.	51
<i>17.6. Art. 395, comma 1, n.6), cod. proc. civ. : il dolo del Giudice.</i>	pag.	51
18. Proposizione della domanda di revocazione.	pag.	52
19. Attività di indirizzo, coordinamento e monitoraggio del contenzioso nazionale.	pag.	53