



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI MILANO

SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE



# Elementi di procedura civile applicati alle impugnazioni del processo tributario

nr. 16. Mariacarla  
Giorgetti

Commissione  
Contenzioso Tributario 2005/2007

*i quaderni*



SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE





---

# Elementi di procedura civile applicati alle impugnazioni del processo tributario

nr. **16.** Mariacarla  
Giorgetti

Commissione  
Contenzioso Tributario 2005-2007

## I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

### **Comitato Istituzionale:**

Diana Bracco, Marcello Fontanesi, Mario Forchetti, Giuseppe Grechi, Luigi Martino, Francesco Miceli, Lorenzo Ornaghi, Angelo Provasoli.

### **Comitato Scientifico:**

Giuseppe Bernoni, Franco Dalla Sega, Rita Anna Di Gregorio, Felice Martinelli, Luigi Martino, Guido Marzorati, Renzo Nisi, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Antonio Tangorra, Stefania Totaro.

### **Comitato Editoriale:**

Claudio Badalotti, Aldo Camagni, Ciro D'Aries, Francesca Fieconi, Carlo Garbarino, Cesare Gerla, Luigi Martino, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Gian Battista Stoppani, Alesandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana.

### **Commissione Contenzioso Tributario 2005-2007:**

*Delegato del Consiglio:* Nicolino Cavalluzzo.

*Presidente della Commissione:* Guido Arturo Tedeschi.

*Componenti:* Gerolamo Albertazzi, Anna Alivernini, Marco Bassani, Jasmine Bettinelli, Angelo Biella, Francesca Bonalumi, Paolo Brecciaroli, Antonio Candido, Claudio Pietro Antonio Castellano, Giovanni Cerchiara, Cristina Chiesa, Emilia D'Aprile, Paola Maria Elvira Dalmiglio, Francesco De Franco, Augusto De Simoni, Claudia Del Re, Sandro La Ciacera, Patrizia La Rocca, Antonio Mallardo, Giovanni Masseroni, Marco Mastromattei, Salvatore Rino Messina, Paolo Miglio, Antonio Minervini, Filippo Nicolo', Fernando Olivieri, Antonio Palumbo, Vincenzo Paturzo, Nunzia Vittoria Radoia, Federico Ragazzini, Marco Razza, Mario Reggio, Matteo Rossi, Guido Sampietro, Francesco Sansalone, Davide Settembre, Francesco Spadaro, Vincenzo Trimarco, Emilio Vasile, Vladimiro Verduci, Carlo Veronese, Cesare Zafarana.

### **Direttore Responsabile:**

Patrizia Riva

### **Segreteria:**

Elena Cattaneo  
corso Europa, 11 • 20122 Milano  
tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

## INDICE

Le impugnazioni: principi generali .....	5
L'appello.....	17
La revocazione .....	27
Ricorso per Cassazione .....	37
Il giudizio di ottemperanza.....	47
I dubbi di ammissibilità del ricorso straordinario al Capo dello Stato .....	49



## LE IMPUGNAZIONI: PRINCIPI GENERALI

La disciplina delle impugnazioni del processo tributario è contenuta nel capo III del titolo II del decreto lgs. 31 dicembre 1992 n. 546. La prima di queste disposizioni rimanda, per quanto non espressamente disposto nel decreto, alla disciplina generale prevista per il processo civile. L'art. 49 infatti dispone che *alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II, del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*. Si pone pertanto il principio della generale applicabilità al processo tributario d'impugnazione delle norme previste per le impugnazioni nell'ordinario rito civile richiamando espressamente gli articoli compresi nel titolo II, capo I, libro II del codice di procedura civile e quindi gli articoli da 323 a 338 c.p.c.

A questo generale richiamo sono però posti *due limiti*: un primo che deriva dalla espressa esclusione dell'applicabilità dell'art. 337 c.p.c.; ed un secondo che si sostanzia nella generale esclusione delle norme che siano incompatibili con quanto disposto dal decreto stesso.

Occorre peraltro evidenziare che le norme richiamate dall'art. 49 sarebbero comunque risultate applicabili al processo tributario ai sensi della clausola generale già contenuta nell'art. 1, comma 2, del decreto. Inoltre, le disposizioni del codice di procedura civile in tema di impugnazioni erano ritenute applicabili già sotto la disciplina del D.P.R. n. 636/1972 secondo la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie.

Come accade nell'ordinario processo civile, anche nel contenzioso tributario i mezzi d'impugnazione sono *lo strumento giuridico che consente alla parte soccombente di contestare il provvedimento a contenuto decisorio - la sentenza - reso dal giudice a quo*, quando lo si ritiene illegittimo ovvero ingiusto: i mezzi d'impugnazione danno corso ad un nuovo giudizio il cui scopo è porre rimedio ai vizi della sentenza impugnata.

Con riferimento alla ragione della impugnazione si distinguono *mezzi a critica vincolata* con cui si fanno valere vizi del procedimento (*errores in procedendo* e *in iudicando*) e *mezzi a critica libera* quando con essi sia possibile lamentare la semplice ingiustizia della sentenza.

Con riferimento invece alla struttura del giudizio si distinguono due tipi fondamentali d'impugnazione: la rescindente e la sostitutiva. La prima assolve lo scopo di annullare (appunto cassare), senza sostituire, la decisione impugnata, mentre la seconda si propone di sostituire l'impugnanda sentenza con una del tutto nuova che decide sul medesimo oggetto del giudizio precedente.

Ne discende, allora, che rescindente è il ricorso per cassazione, con il quale la parte soccombente può sottoporre al giudice di legittimità eventuali vizi *ex lege* riscontrati nella pronuncia del giudice *a quo*; al contrario, tipica impugnazione sostitutiva è l'appello, che nel contenzioso tributario si svolge avanti le Commissioni tributarie regionali, e si propone di confermare, modificare o sostituire, in tutto o in parte, le decisioni provenienti dalle Commissioni tributarie provinciali. A seguito infatti della soppressione della Commissione tributaria centrale, le nuove Commissioni tributarie sono riordinate in due gradi di giudizio: il primo grado che si svolge davanti alla Commissione tributaria provinciale e il grado d'appello che si svolge di fronte alla Commissione tributaria regionale.

Il D.Lgs. 546/92 dedica interamente il proprio Capo III al sistema delle impugnazioni e comprende gli artt. da 49 a 67, distribuiti in quattro Sezioni riguardanti le impugnazioni in generale, il giudizio di appello, il ricorso per Cassazione ed infine la revocazione.

Lo scopo della riforma introdotta dall'ultimo legislatore è stato senza dubbio uniformare, armonizzare e semplificare l'intera procedura tributaria, adattandola ed integrandola con la disciplina tipica del processo civile: ed infatti, il primo degli articoli dedicato alle impugnazioni - l'art. 49 - fa espresso riferimento alle norme del codice di procedura civile che sono direttamente applicabili nei gradi d'impugnazione del processo tributario, vale a dire gli artt. da 324 a 338 c.p.c., con esclusione dell'art. 337 c.p.c. che disciplina l'immediata esecuzione della sentenza resa in primo grado di giudizio.

L'art. 49 individua quali norme del codice di procedura civile, concernenti il sistema delle impugnazioni nel processo ordinario di cognizione, sono applicabili nei giudizi innanzi le Commissioni tributarie e la Cassazione: le disposizioni oggetto del richiamo sono, come anticipato, gli artt. da 324 a 338 c.p.c. .

Occorre, tuttavia, premettere che *il richiamo contenuto nell'art. 49 non è integrale in quanto non riguarda tutte le norme comprese tra l'art. 323 c.p.c. e l'art. 338 c.p.c.*

La prima disposizione direttamente applicabile alle impugnazioni nel processo tributario, è l'art. **324** c.p.c., che dispone “*si intende passata in*



*giudicato la sentenza che non è più soggetta nè a regolamento di competenza, nè ad appello, nè a ricorso per cassazione, nè a revocazione per i motivi di cui ai nn. 4 e 5 dell'art. 395*". La norma in commento sicuramente applicabile al contenzioso tributario disciplina la *cosa giudicata formale*, fenomeno di rilevanza strettamente processuale cui corrisponde l'immutabilità della sentenza che consegue all'esaurimento della facoltà di esercizio delle impugnazioni c.d. ordinarie, di cui l'articolo fornisce l'elenco, che può derivare sia dalla inutile decorrenza dei termini posti a decadenza dell'esercizio delle impugnazioni sia dall'esercizio di tutti i mezzi che l'ordinamento mette a disposizione delle parti. Il giudicato formale, quale fenomeno strettamente processuale, determina per la sentenza un grado di stabilità che sebbene non assoluto - data la previsione di impugnazioni c.d. straordinarie esperibili anche contro una sentenza passata in giudicato ma al ricorrere di circostanze eccezionali espressamente previste dal legislatore - è tuttavia molto alto. Alla decisione giurisdizionale non più impugnabile con i rimedi ordinari conseguono determinati effetti sul piano delle certezze giuridiche che vengono definiti giudicato sostanziale di cui all'art. 2909 c.c. Il giudicato è un unico concetto che esplica i propri effetti su un duplice piano: sostanziale perchè reca certezza nei rapporti fra le parti e processuale giacchè impedisce che il risultato conseguito possa essere nuovamente posto in discussione.

Anche nel contenzioso tributario, il giudicato esplica i propri effetti in modo definitivo tra le parti, cristallizzando il rapporto tributario, che è stato oggetto di accertamento, e comporta l'immutabilità del rapporto medesimo tra l'Amministrazione delle finanze ed il contribuente.

L'art. 327, comma 1, c.p.c., la cui applicabilità al processo tributario discende anche dall'espresso richiamo effettuato dall'art. 38, comma 3, del D.Lgs. n. 546/92, regola la *decadenza dall'impugnazione* qualora le parti cui non sia stata notificata la sentenza non abbiano proposto l'impugnazione decorso un anno dalla pubblicazione della sentenza. Il termine cui si riferisce la norma in commento, il termine c.d. lungo, si applica al processo tributario, come nel processo civile, solo per il caso in cui nessuna delle parti provveda alla notificazione della sentenza alle parti controinteressate che potrebbero impugnarla e va computato tenendo presente la sospensione dei termini stabilita dall'art. 1 della L. 7 ottobre 1969, n. 742. Il comma 2 dell'art. 327 c.p.c. dispone che *"la disposizione non si applica quando la parte contumace dimostra di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della citazione o della notificazione di essa, e per nullità della notificazione degli atti di cui all'art. 292"*. Con riferimento al *contumace del contenzioso tributario*, si ritiene che possa venire in essere l'ipotesi della

mancata conoscenza del processo per nullità dell'atto introduttivo, ma non anche la nullità delle notificazioni delle ordinanze che ammettono l'interrogatorio ed il giuramento, mezzi di prova che sono esclusi dal processo tributario.

Il richiamo all'art. 328 c.p.c. rende finalmente chiara la disciplina applicabile al contenzioso tributario in tema di *decadenza dei termini per impugnare* e seguito del verificarsi degli *eventi interruttivi del processo previsti dall'art. 299 c.p.c.* - morte o perdita della capacità di stare in giudizio della parte o del suo rappresentante legale o la cessazione della rappresentanza - il termine per impugnare è interrotto e il nuovo termine decorre dal giorno in cui la rinnovazione della sentenza è effettuata. Ai sensi del comma 3 della norma richiamata la stessa disciplina si applica se dopo sei mesi dalla pubblicazione della sentenza si verifica l'evento interruttivo e il termine inizia a decorrere dal giorno dell'evento. Giova ricordare che la Corte costituzionale con sentenza n. 41 del 3 marzo 1986 ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 328 c.p.c. nella parte in cui non prevedeva fra le ipotesi che provocavano l'interruzione del processo la morte, radiazione e sospensione dall'albo del procuratore costituito sopravvenuta nel corso del termine.

Parimenti applicabile è l'art. 329 c.p.c. che nel processo civile regola *l'acquiescenza totale o parziale della sentenza* emanata e, pertanto, anche nel contenzioso tributario pone nuovi ed ulteriori limiti alla proponibilità dell'impugnazione.

La dottrina e la giurisprudenza, che si sono confrontate sul tema, non hanno dubbi sull'applicabilità di questa norma nel processo che qui interessa: ne discende che, se il soggetto soccombente in primo o in secondo grado di giudizio (e, perciò, legittimato ad impugnare la sentenza) esprime la volontà, anche tacita a mezzo di comportamenti concludenti, di accettare la decisione del giudice *a quo*, l'impugnazione diviene di fatto improponibile, salvo il caso di un'acquiescenza parziale, la quale evidentemente non preclude un'impugnazione parimenti parziale.

Occorre, tuttavia, precisare che le ipotesi di acquiescenza totale della sentenza, sia espressa sia tacita, nel contenzioso tributario sono piuttosto rare rispetto a quanto accade nel processo civile: si può immaginare, ad esempio, che il soggetto passivo d'imposta, a seguito della sentenza a lui sfavorevole, decida di versare volontariamente le imposte accertate e dovute, oltre agli oneri accessori, onde evitare la procedura di esecuzione coatta; ovvero, si pensi all'accettazione espressa del dispositivo resa dalla parte personalmente oppure da un procuratore munito di mandato speciale, posto che - come è noto - l'acquiescenza della decisione emanata

non può mai essere manifestata dal difensore, ma soltanto dalla parte costituita o da un procuratore speciale.

Molto più frequente, invece, è l'ipotesi di un'acquiescenza parziale dell'emanata sentenza, la quale trova origine nell'impugnazione del dispositivo solo per determinati capi, con la conseguente accettazione implicita dei capi non contestati, che diventano irretrattabili in quanto coperti dal giudicato formale e sostanziale.

E, come ultimo corollario rispetto alla norma *de qua*, è opportuno ricordare che l'eventuale impugnazione di una sentenza, per la quale vi è stata acquiescenza espressa, deve essere eccepita in giudizio dalla controparte, mentre nel caso di un'acquiescenza parziale questa può essere rilevata anche d'ufficio dal giudice *ad quem*.

Proseguendo nell'indagine sulle disposizioni del codice di procedura civile, che trovano applicazione nel processo tributario, si riscontrano gli artt. 331 e 332 c.p.c., *dedicati al regime delle impugnazioni avverso sentenze rese in giudizi nei confronti di più parti*: anche in questo caso, la dottrina e la giurisprudenza non hanno dubbi sulla diretta applicabilità di queste norme. La *ratio* dell'art. 331 c.p.c. è di fare in modo che la sentenza, resa nei confronti di più soggetti (litisconsorti necessari) nell'ambito di un medesimo processo ovvero in processi tra loro dipendenti, sia impugnata nei confronti di tutte le parti (litisconsorzio necessario); ragione per la quale, in difetto spetta al giudice ordinare l'integrazione del contraddittorio a favore delle parti necessarie pretermesse, concedendo un termine perentorio per la notifica dell'atto d'impugnazione anche a costoro.

L'art. 332 c.p.c., invece, assolve lo scopo comunemente detto di *provocatio ad impugnandum*; esso regola la fase dell'impugnazione avverso sentenze rese nei confronti di più soggetti nelle cd. "cause scindibili" (litisconsorzio facoltativo): la norma dispone che se oggetto dell'impugnazione è una sentenza resa in una causa scindibile e se la stessa impugnazione è stata proposta solo nei confronti di alcune delle parti coinvolte nel precedente grado di giudizio, il giudice *ad quem* concede un termine per la notificazione dell'atto d'impugnazione anche alle parti pretermesse, onde evitare che ciascuna delle parti singolarmente impugni la sentenza, dando corso a tanti distinti procedimenti avverso la medesima decisione.

La differenza tra le due disposizioni è evidente: infatti, mentre nel caso di un litisconsorzio necessario, l'impugnazione proposta nei confronti di solo alcune delle parti processuali comporta l'inammissibilità del mezzo, nel caso del litisconsorzio facoltativo il processo d'impugnazione resta

necessariamente sospeso sia durante il termine fissato dal giudice per effettuare la rinotificazione, sia in difetto, finché non sono scaduti i termini per impugnare anche alle parti pretermesse.

Una particolare attenzione deve, poi, essere dedicata all'art. 335 c.p.c., secondo il quale *“tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza devono essere riunite, anche d'ufficio, in un unico processo”*. La norma *de qua* costituisce il logico e consequenziale corollario degli artt. 331-332 c.p.c. e trova, senza dubbio, applicazione nel contenzioso tributario: la sua *ratio* è quella di evitare che innanzi a giudici diversi pendano giudizi aventi ad oggetto la stessa sentenza.

Non è infrequente, infatti, che nel caso di un litisconsorzio facoltativo le parti, contro le quali la sentenza è stata pronunciata, non trovino un accordo per impugnarla contemporaneamente: ecco, dunque, che l'art. 335 c.p.c. attribuisce al giudice *ad quem*, che nella fattispecie è il Presidente della Commissione tributaria regionale, il potere di riunire d'ufficio, in un unico giudizio, tutte le impugnazioni principali distintamente proposte contro la stessa pronuncia, onde alleggerire il carico di lavoro dell'Autorità giudiziaria adita. Tuttavia, può anche accadere che nessuna delle parti chieda la riunione, né che il giudice del gravame la disponga d'ufficio; a questo proposito occorre, però, ricordare l'orientamento dominante della giurisprudenza di legittimità, secondo il quale in difetto della riunione di distinte impugnazioni contro la medesima sentenza, la prima pronuncia che interviene in sede di gravame comporta l'automatica improcedibilità delle altre impugnazioni proposte, a prescindere dalla data della loro proposizione.

Come si è già avuto modo di precisare, è il Presidente della Commissione tributaria regionale adita a disporre la riunione delle distinte impugnazioni contro la stessa pronuncia, mentre in via subordinata questo potere può essere esercitato dai Presidenti delle singole sezioni o addirittura agli stessi Collegi giudicanti, d'ufficio o su istanza di parte.

Parimenti applicabile al contenzioso tributario è l'art. 336 c.p.c., che al primo comma dispone *“che la riforma o la cassazione parziale ha effetto anche sulle parti della sentenza dipendenti dalla parte riformata o cassata”*; mentre al secondo comma (per la verità scarsamente usato nel processo che qui interessa) dispone che *“la riforma o la cassazione estende i propri effetti ai provvedimenti ed agli atti dipendenti dalla sentenza riformata o cassata”*.

Quanto al contenzioso tributario, potrà ben accadere che a seguito della pronuncia in grado d'appello venga accertata un'imposta dovuta diversa rispetto a quella che era stata accertata in primo grado, e dunque maggiore o minore. Ne discende che per effetto dell'art. 336 c.p.c.

verranno travolte dalla nuova statuizione (principale) anche quei capi che necessariamente dipendono da quello riformato, e precisamente il capo relativo alla determinazione dei diritti e delle spese di procedura, nonché il capo relativo alle sanzioni accessorie ed agli interessi: se, ad esempio, in primo grado la Commissione tributaria provinciale aveva rigettato il ricorso del contribuente avverso un atto d'accertamento ritenuto ingiusto e/o illegittimo e gli aveva imputato tutte le spese di procedura oltre le eventuali sanzioni accessorie, una decisione favorevole in grado d'appello alla parte soccombente non può che portare ad una modifica anche delle statuizioni sulle spese e sulle sanzioni rispetto a quanto deciso nel precedente grado di giudizio.

Infine *norma di chiusura del capo dedicato alle impugnazioni in generale è l'art. 338 c.p.c. che regola gli effetti dell'estinzione del procedimento d'impugnazione* affermando che “*L'estinzione del procedimento d'appello o di revocazione nei casi previsti nei nn. 4 e 5 dell'art. 395 fa passare in giudicato la sentenza impugnata, salvo che ne siano stati modificati gli effetti con provvedimenti pronunciati nel procedimento estinto*”. La norma in esame è pacificamente applicabile al contenzioso tributario con l'avvertenza che in caso di estinzione del procedimento di appello o di revocazione ai sensi dell'art. 395, nn. 4 e 5 c.p.c., è sempre e solo la sentenza impugnata a diventare definitiva in quanto è esclusa per le Commissioni tributarie tanto in primo grado quanto in grado d'appello l'emanazione di sentenze non definitive, unici provvedimenti suscettibili di apportare modifiche alla sentenza impugnata ai sensi della disposizione commentata. La norma fa qui espresso riferimento alle ipotesi di revocazione ordinaria in quanto per la revocazione straordinaria il problema non si pone in quanto la sentenza impugnata è in quel caso già formalmente passata in giudicato. Infine in dottrina si è ritenuto che la norma trovi applicazione anche nel caso di estinzione per rinuncia agli atti del giudizio di Cassazione.

L'art. 49 *esclude espressamente l'applicabilità al contenzioso tributario dell'art. 337 c.p.c.*

Il primo comma della norma non richiamata è stata modificato dalla legge 26 novembre 1990 n. 353 in adeguamento al nuovo regime di esecutività provvisoria ed automatica della sentenza di primo grado *ex art. 282 c.p.c.* disponendo che “*l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa*”. È peraltro consentito ai sensi di questa norma che il giudice dell'appello - *ex art. 283 c.p.c.* - ovvero quello che ha pronunciato la sentenza impugnata con ricorso per cassazione - *ex art. 373 c.p.c.* - ovvero il giudice della revocazione - *ex art. 401 c.p.c.* - o infine il giudice dell'opposizione - *ex art. 407 c.p.c.* - sospenda in tutto o in parte l'efficacia

esecutiva o l'esecuzione della sentenza in contestazione, qualora la parte che ha proposto l'impugnazione faccia istanza in tal senso e ove ricorrano i requisiti dei gravi motivi o del grave e irreparabile danno a seconda dei casi.

Dal mancato richiamo della disciplina in tema di esecuzione della sentenza impugnata emerge che non vi è spazio nel processo tributario per la sospensione della suddetta efficacia delle pronunce assoggettate a impugnazione che quindi sono applicabili in via esclusiva gli artt. 68 e 69 del D.Lgs. 546/92 che regolano l'efficacia esecutiva delle sentenze delle Commissioni tributarie.

*Inapplicabile è pure il secondo comma dell'art. 337 c.p.c.* ai sensi del quale può essere sospeso un giudizio con riferimento al quale è stata invocata l'autorità di una sentenza sottoposta ad impugnazione: in questo senso peraltro già depone l'art. 39 che tra le tassative ipotesi di sospensione del giudizio tributario non menziona l'ipotesi summenzionata.

Occorre infine dare atto delle norme che seppur in via generale richiamate dalla norma in commento sono da ritenere non applicabili al contenzioso tributario in virtù di specifica disciplina contenuta nel D.Lgs. 546/92. Ci si riferisce, anzitutto, all'art. 323 c.p.c. che elenca i mezzi d'impugnazione esperibili nel processo civile e non si applica al processo tributario in quanto l'art. 50 del decreto ne individua puntualmente i mezzi di impugnazione esperibili. L'art. 325 c.p.c. che individua i termini d'impugnazione nel processo civile non si applica al contenzioso tributario, in ragione della specifica disciplina contemplata nell'art. 51. Lo stesso dicasi per l'art. 326 c.p.c. sulla decorrenza dei termini per le impugnazioni con l'avvertenza dell'applicabilità dei principi in via generale desumibili da tale norma in quanto non contrastanti con il disposto della normativa speciale di cui all'art. 51 del decreto.

L'art. 51 scandisce, insieme all'art. 38, i termini per impugnare le sentenze delle Commissioni tributarie. Ai sensi della disciplina che emerge dal combinato disposto delle norme richiamate, due sono i termini previsti dal legislatore per impugnare le sentenze delle commissioni tributarie. Un termine breve di sessanta giorni che decorre per i rimedi dell'appello e del ricorso in cassazione *decorre dal giorno della notificazione della sentenza* (per copia autentica ed in forma integrale a pena di nullità) ad istanza di parte e nei modi previsti dagli artt. 137 e ss. c.p.c. (CC 26 marzo 2002, n. 4333), mentre sono assolutamente esclusi strumenti di comunicazione alternativi, quali la spedizione a mezzo posta, la consegna del dispositivo all'ufficio fiscale ovvero all'ente locale impositore. In proposito, è di preliminare importanza rilevare che l'atto introduttivo del

giudizio d'impugnazione deve essere a sua volta notificato alla controparte, presso il domicilio eletto, entro e non oltre il suddetto termine di 60 gg., a nulla rilevando la data di consegna dell'atto all'Ufficiale giudiziario.

Il termine di 60 giorni per proporre appello ovvero ricorso in cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie è, senza dubbio, perentorio e la sua violazione può essere rilevata anche d'ufficio ai sensi dell'art. 326 c.p.c., che trova diretta applicazione nel contenzioso tributario: in altre parole, qualora il termine non fosse rispettato, il Presidente della Commissione regionale - nel caso di proposizione tardiva dell'appello - adita può eccepire la tardività dell'impugnazione in ogni stato e grado del giudizio, e dichiararla, altresì, inammissibile. Nel caso più specifico delle cause inscindibili, va detto che la notificazione della sentenza anche a solo una delle parti fa decorrere il termine per impugnare rispetto a tutte le altre; per cui, chiunque intendesse impugnare la pronuncia è tenuto a farlo nei confronti di tutti i litisconsorzi necessari nel termine di 60 giorni dalla notifica, fermo restando che in difetto sarà il Presidente della Commissione adita ad integrare il contraddittorio.

Un *regime particolare di decorrenza* è previsto ai sensi del secondo comma dell'art. 51 *per il caso di revocazione straordinaria* per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 c.p.c. data la particolare struttura di questo mezzo d'impugnazione: siccome il motivo di revocazione sopravviene alla sentenza, il termine che è sempre di sessanta giorni anche in questo caso decorre però dal giorno in cui è stato scoperto il dolo di una delle parti in danno dell'altra o sono state dichiarate false le prove in base alle quali si è giudicato o sono stati rinvenuti i documenti decisivi o ancora è passata in giudicato la sentenza che accerta il dolo del giudice

Ritorna invece *applicabile la disciplina ordinaria di cui al comma 1 per le ipotesi di revocazione ordinaria* di cui all'art. 395, comma 4 e 5, c.p.c. Trattandosi di vizi che si evincono dal tenore letterale della sentenza, la revocazione ordinaria sarà proponibile nel termine di sessanta giorni a far data della notificazione della sentenza. Anche in questo caso, per l'eventualità della mancata notificazione della sentenza, si applicherà il termine d'impugnazione c.d. lungo.

Un termine lungo, previsto dall'art. 38, comma 3 del Decreto che è pari ad un anno e decorre dalla data di pubblicazione della sentenza per il caso in cui la notificazione ad istanza di parte non avvenga non facendo decorrere il termine breve.

Scaduto il termine di un anno dalla pubblicazione della sentenza, senza che vi sia stata impugnazione, la sentenza non impugnata passa in

giudicato. Unica eccezione a questa regola è sancita dall'ultima parte del terzo comma dell'art. 38 del decreto che fa salva la possibilità per le parti non costituite di dimostrare di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza. Seppure il soggetto, che propone impugnazione tardiva, deve fornire nell'atto introduttivo del giudizio le prove che dimostrano che egli è rimasto estraneo al processo e che non ne ha avuto conoscenza per causa a lui non imputabile, vale a dire per nullità di notifica o per nullità della comunicazione di fissazione dell'udienza (cfr. in tal senso CC, 2 maggio 1994, n. 4222; CC, 14 aprile 1985, n. 2581, in *Foro it.* 1985, I, c. 2934; *contra* CC, 2 ottobre 1991, n. 10248).

Viene così meno ogni rilievo della comunicazione del dispositivo della sentenza da impugnare, da parte della segreteria della commissione tributaria sulla decorrenza del termine per proporre gravame.

Infine l'art. 330 c.p.c. dedicato al luogo di notificazione della impugnazione non si ritiene debba applicarsi al contenzioso tributario in quanto espressamente dispone l'art. 17 in merito all'individuazione del luogo ove devono compiersi la comunicazioni e le notificazioni degli atti del processo tributario: tale norma inserita nel titolo primo del D.Lgs. 546/92 in tema di "disposizioni generali" sul processo tributario al secondo comma sancisce che "*l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i gradi successivi del giudizio*".

Con riferimento particolare al processo tributario occorre rammentare che a partire dal 1 gennaio 2001 le *Agenzie delle entrate*, in forza delle disposizioni del D.Lgs. n. 300 del 1999, sono subentrate al Ministero delle finanze (ora Ministero dell'economia e delle finanze) nei rapporti inerenti alle entrate tributarie, con le relative funzioni anche in sede contenziosa. Stante la mancata previsione da parte del legislatore di una disciplina transitoria volta a regolamentare la successione nei procedimenti giurisdizionali pendenti al 1 gennaio 2001 si è posto agli interpreti il problema di determinare se si versasse in una ipotesi di successione a titolo universale *ex* art. 110 oppure a titolo particolare *ex* art. 111 delle Agenzie delle entrate nelle controversie non ancora definite. Sul tema sono di recente intervenute le sezioni unite della cassazione (sentenza n. 6633 del 2003) che hanno ritenuto l'Agenzia delle entrate destinataria di un trasferimento di rapporti e attribuzioni determinati (seppur con formula ampia: tutti i rapporti inerenti alle entrate tributarie) e non della universalità dei rapporti facenti capo ad un soggetto non più esistente - come accade per l'ipotesi della successione universale - in quanto il Ministero delle finanze rimane in vita (seppur ora definito Ministero



dell'economia e delle finanze) e mantiene funzioni anche in materia di entrate di modo che nell'ambito dei processi pendenti l'Agenzia delle entrate è subentrata a titolo particolare nella titolarità del credito erariale controverso. Questo comporta - sempre secondo le sez. unite - che legittimati attivamente a proporre ricorso per Cassazione sono sia il Ministero delle finanze quale originario titolare del credito controverso sia la Agenzia delle entrate legittimata in quanto successore a titolo particolare. Quanto invece alla legittimazione passiva, alla luce di questa decisione, l'applicazione dell'art. 111 comporta la prosecuzione delle controversie già pendenti al 1 gennaio 2001 nei confronti del Ministero salva la possibilità per l'Agenzia delle entrate di intervenire in giudizio.



## L'APPELLO

La soccombenza in giudizio genera in chi perde l'interesse a proporre appello.

L'appello si propone all'autorità giudiziaria immediatamente superiore nella scala gerarchica, contro la decisione o la parte di essa sfavorevole, con l'intenzione di rovesciare il precedente responso.

La sentenza di primo grado è composta di varie statuizioni, tra loro scindibili, quante sono le domande o le eccezioni proposte: si tratta di elementi distinti della decisione che assumono rilievo autonomo anche e soprattutto con riguardo all'impugnazione. Il capo autonomo non investito dall'impugnazione passa in giudicato divenendo immodificabile.

L'art. 52 pone *il principio della generale appellabilità di tutte le sentenze delle Commissioni tributarie provinciali*. Ai sensi di quanto già previsto dall'art. 4 del d.lgs. 546/92 cui l'art. 52 rinvia, la competenza per il riesame della sentenza di primo grado è radicata nelle Commissioni tributarie regionali. Trattasi di competenza funzionale e inderogabile. Le Commissioni tributarie regionali sono competenti a conoscere delle impugnazioni proposte avverso le sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie provinciali aventi sede entro il territorio della regione. Sulle eventuali questioni di competenza decide la stessa Commissione tributaria regionale.

La *questione della competenza del giudice è questione preliminare* rispetto ad ogni altra e deve essere decisa previamente rispetto alla questione dell'ammissibilità dell'appello; onde la sentenza che dichiara l'incompetenza del giudice investito dell'appello lascia impregiudicata ogni altra questione sull'ammissibilità dell'impugnazione (in giurisprudenza CC 17 luglio 1953 n. 2369, in *Foro it.*, 1953, I, c. 1420). Pur se, va segnalato un recente orientamento che ritiene invece preliminare ad ogni altra questione, e quindi anche all'attinente alla competenza, il profilo dell'inammissibilità dell'appello (CC 15 marzo 1984, n. 1782, in *Giust. civ.*, 1984, I, p. 3371, con nota adesiva di FORNACIARI M., *Considerazioni in tema di rapporti tra ammissibilità e competenza nel giudizio d'appello*).

Un poco dubbia è anche l'individuazione delle *conseguenze che la proposizione del gravame a giudice incompetente* può avere sulla sopravvivenza dell'impugnativa medesima. Parte della dottrina ritiene che la proposizione dell'appello ritualmente proposto di fronte ad un giudice incompetente ha effetto conservativo sull'impugnazione quando il giudizio viene riassunto nel termine di sei mesi o nel termine enunciato nella sentenza che dichiara l'incompetenza, ai sensi dell'art. 50 c.p.c. La sentenza che dichiara l'incompetenza deve infatti dichiarare il giudice competente e il termine entro cui il giudizio deve essere riassunto di fronte a lui. In caso di riassunzione tempestiva poi la competenza del giudice diventa incontestabile. Altra dottrina ha invece sostenuto che in tal caso il gravame dovrebbe essere dichiarato inammissibile.

L'art. 52 comma 2 prevede poi una *condizione di proponibilità dell'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria*. La disposizione in commento peraltro non chiarisce in modo netto, peraltro, se *l'autorizzazione così richiesta deve essere considerata una condizione di ammissibilità dell'appello o piuttosto una condizione d'improcedibilità*. La distinzione non è di poco conto se si considera che qualora si tratti d'improcedibilità l'autorizzazione può anche mancare al momento della proposizione dell'appello e della costituzione dell'appellante, purchè sia presentantata prima della decisione. Viceversa qualora si concluda per la tesi dell'inammissibilità l'autorizzazione deve essere concessa sin dal momento della proposizione dell'appello, altrimenti si verifica un vizio di nullità insanabile. Al riguardo, Cass. 11321/2001 afferma doversi interpretare la disposizione conformemente alla espressa previsione contenuta nella legge di delegazione 413/1991, art. 30, comma 1, lett. g), n. 5 nel senso che la mancata autorizzazione 'de qua' è causa di *inammissibilità* dell'appello, rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio, perché determina la mancanza di un presupposto processuale. Nella stessa ottica si è affermato che la mera affermazione da parte dell'Ufficio dell'esistenza dell'autorizzazione, non supportata dalla produzione della relativa prova, non è sufficiente a far ritenere la sussistenza della 'legitimatio ad processum' (CC 10239/2001); che in dipendenza della necessità di dimostrazione documentale del presupposto processuale in questione ha dichiarato l'irrilevanza della (assenta) "materiale redazione" del gravame da parte dell'organo competente, fermo restando che l'autorizzazione deve intervenire anteriormente alla notifica dell'appello (CC 7023/2001); infine si è ammessa la produzione anche nel corso del giudizio dell'autorizzazione intervenuta prima della notifica dell'appello (CC 10242/2001).

La *prova della sussistenza dell'autorizzazione* alla proposizione dell'appello deve essere fornita dalla parte interessata e pertanto la mera affermazione

dell'Ufficio dell'esistenza dell'autorizzazione non corredata dalla produzione della relativa prova non è sufficiente a far ritenere il ricorrere della *legitimatio ad processum* (CC, 26 luglio 2001, n. 10239, cit.)

La sola eccezione è riconosciuta in favore delle Direzioni generali delle entrate e delle relative sezioni distaccate che possono proporre appello avverso le sentenze delle Commissioni tributarie provinciali senza necessità di alcuna autorizzazione (così CC, 26 luglio 2001, n. 10240, in *Foro it.*, 2000, I, c. 2763).l'appello alla commissione regionale, di secondo grado, è pienamente devolutivo nel limite dell'impugnazione proposta.

La ricordata caratteristica significa che - in relazione alle parti o ai punti della sentenza contestati dall'appellante, o all'intera sentenza - il giudice superiore ha la facoltà di riesaminare ogni aspetto della controversia sia in relazione al fatto sia in relazione alla disciplina normativa, sebbene l'impugnante non abbia ripreso espressamente tutti i punti discussi. La commissione d'appello rinnova completamente il giudizio ed esercita tutti i poteri strumentali che la legge attribuisce al giudice di primo e secondo grado.

Il ricorso in appello è un atto scritto con il quale la parte assolvendo all'onere dell'impulso processuale pone al giudice del grado superiore, in via d'impugnazione della sentenza di primo grado, la domanda del riesame in tutto o in parte dell'operato dei primi giudici e delle statuizioni conseguenti.

Il primo comma della norma in commento si occupa dei requisiti che il ricorso in appello deve contenere a pena di nullità, per il caso in cui difettino o siano assolutamente incerti. Si tratta di indicazioni indispensabili per consentire sia alle controparti, sia alla Commissione regionale di individuare la sentenza che si chiede di riformare e le ragioni per cui si chiede la riforma.

È in primo luogo richiesta la *specificazione della Commissione tributaria che si intende adire*, non solo la generica indicazione del giudice chiamato a giudicare in secondo grado. La norma prosegue richiedendo *l'indicazione dell'appellante e delle altre parti* nei cui confronti è proposto che deve essere interpretata nel senso che è richiesta l'indicazione della parte o delle parti che si sono costituite nel primo grado di giudizio anche se poi non siano state materialmente presenti in giudizio; si tratta quindi della o delle parti nei confronti delle quali vi è una contrapposizione di interessi e nella cui sfera giuridica possono prodursi gli effetti della riforma della sentenza appellata.

Devono essere indicati gli estremi della *sentenza impugnata* di cui non va peraltro effettuata l'allegazione, come avviene invece nel processo civile

ordinario, in quanto l'originale della stessa è già in possesso della Commissione provinciale (vedi CC, 26 aprile 2001, n. 6084, che ha ritenuto che l'erronea indicazione nel ricorso degli estremi della sentenza impugnata non comporta l'inammissibilità dell'impugnazione allorché sia possibile attraverso l'esame del contenuto del ricorso, individuare con certezza il provvedimento oggetto dell'impugnazione) la quale, ai sensi dell'ultimo comma della norma, è tenuta a trasmetterla alla segreteria della Commissione tributaria regionale che ne abbia fatto richiesta.

Non è più necessaria rispetto al ricorso in primo grado l'indicazione dell'atto impugnato e *l'oggetto della domanda* deve essere oggi inteso come richiesta di riforma ovvero di annullamento della sentenza di primo grado impugnata.

Con riferimento alla *determinazione del thema decidendum* di cui si investe il giudice dell'impugnazione, la norma richiede *l'esposizione dei fatti* che devono essere individuati nelle circostanze necessarie e sufficienti per consentire il riesame della controversia nei limiti dedotti; tale indicazione deve, peraltro, essere corredata della storia processuale della lite al fine di poter individuare le eventuali cause di nullità della decisione. Seppure, ai sensi della norma l'esposizione dei fatti può essere sommaria, quindi anche solo concisa ed essenziale.

La norma in esame richiede, poi, l'indicazione dell'*oggetto della domanda*, cioè il bene o il risultato sperato dal processo, il *quantum appellatum*. L'oggetto della domanda può essere indicato in capo o in calce all'atto o nel più generale contesto del ricorso stesso, quel che rileva è che l'oggetto sia sufficientemente specificato sì da consentirne una chiara percezione sia da parte del giudice, sia dalla controparte.

La *sottoscrizione del ricorso* costituisce un presupposto di esistenza del ricorso stesso e non una condizione di ammissibilità, al pari di tutte le condizioni suesposte. Ne consegue che, in mancanza di tale sottoscrizione, il ricorso deve ritenersi giuridicamente inesistente (Comm. Trib. Basilicata 11 gennaio 2000, cit., che ha ritenuto il ricorso privo della sottoscrizione affetto da nullità assoluta; per l'affermazione che il vizio dà luogo ad inammissibilità dell'impugnativa si veda, invece, CC 21 marzo 2001, n. 4051, in *Foro it., rep. voce Tributi in genere*, 2001, n. 94; sul tema cfr. poi LANGELLA R.D., *Appello nel processo tributario sottoscritto da avvocato extra districtum*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, p. 1358).

Il ricorso in appello deve pure contenere, a pena d'inammissibilità, *l'indicazione specifica dei motivi d'impugnazione*.

Di recente si è affermato che è inammissibile l'appello proposto alla Commissione tributaria di secondo grado in cui non sono esposti i motivi

d'impugnazione o lo sono in modo tale da renderne assolutamente incerta l'identificazione; l'enunciazione di tali motivi deve essere articolata con un grado di specificità tale da consentire sia l'individuazione dei capi del provvedimento contestato revocati in discussione sia le ragioni di fatto e di diritto dedotte per chiedere la relativa eliminazione, senza che possa ritenersi tal fine bastante il mero richiamo delle difese e delle argomentazioni già svolte nel precedente grado di giudizio essendo del pari da escludere la facoltà di successiva integrazione dei motivi stessi (così CC, 3 marzo 2001, n. 3128). *L'enunciazione dei motivi deve essere articolata con un tasso di specificità tale da consentire sia l'individuazione dei capi del provvedimento contestato revocati in discussione, sia le ragioni, di fatto e di diritto, addotte per chiedere la relativa eliminazione* (CC. 11273/2001), senza che possa bastare, a tal fine, il mero richiamo alle difese ed alle argomentazioni già svolte nel precedente grado di giudizio, ed essendo del pari da escludere la facoltà di successiva integrazione dei motivi stessi. L'appello proposto alla Commissione tributaria regionale, col quale l'appellante si limiti a dedurre vizi di rito, è ammissibile solo se i vizi denunciati, risultando fondati, comportino la rimessione alla commissione provinciale ai sensi dell'art. 59, comma 1; nelle ipotesi in cui, invece, il vizio denunciato non rientri in uno dei casi in detta norma tassativamente fissati, è necessario che l'appellante deduca anche le questioni di merito, dovendo altrimenti l'appello ritenersi inammissibile, oltre che per difetto di interesse, per la non rispondenza al modello legale di impugnazione (CC 2455/2001).

E il medesimo requisito della specificità dei motivi è ormai considerato necessario anche dalla dottrina. I motivi devono chiarire l'ambito cognitivo del giudice d'appello sulla base della motivazione della sentenza di primo grado, ond'è che la loro indicazione dovrà essere tanto più puntuale e articolata quanto lo sia la suddetta motivazione.

L'appello si configura sempre come un gravame caratterizzato dall'*effetto devolutivo*: la causa decisa in primo grado passa alla piena cognizione del giudice d'appello nei limiti delle impugnazioni proposte dalle parti soccombenti e delle questioni ed eccezioni, non accolte nella prima fase e riproposte ad opera delle parti vittoriose. L'atto d'appello fissa dunque definitivamente i limiti della devoluzione della controversia al giudice di secondo grado, senza che sia in alcun modo possibile integrare tale atto con successive censure o motivi di doglianza. E, in applicazione di questo enunciato, si è ritenuto che l'atto d'impugnazione consuma il diritto d'appello.

I poteri cognitori del giudice d'appello, ad eccezione delle questioni rilevabili d'ufficio sono circoscritti all'iniziativa della parte istante, in

quanto essa è gravata dell'onere di attivarsi per la riforma delle decisioni sfavorevoli contenute nella sentenza di primo grado. Anche nel processo tributario trova dunque applicazione la regola, pacifica nel processo civile, secondo cui dall'atto di appello deve essere possibile identificare i punti e i capi impugnati e le ragioni di fatto e di diritto in base alle quali viene richiesta la riforma; la cui *ratio* va ravvisata nell'intento del legislatore di intendere l'appello come *revisio prioris instantiae* piuttosto che come *novum iudicium*. Il giudizio d'appello introduce, pertanto, un riesame della controversia nella sua integrità ma nei limiti della domanda e rappresenta la conseguenza di una scelta processuale della parte, in tutto o in parte soccombente, volta a richiedere un nuovo giudizio sull'oggetto della domanda già proposta, nei limiti segnati da ragioni che devono essere enunciate in modo puntuale e il più possibile circostanziato. Qualora peraltro imotivi di appello denunciino vizi dell'atto impositivo impugnato diversi da quelli del giudizio di primo grado, non devono essere esaminati dal giudice di appello, atteso che il dovere di pronunciarsi su tutti i motivi posti a fondamento del gravame trova il proprio limite nella ammissibilità dei motivi, con la conseguenza che essi, non potendo essere proposti, neppure devono essere esaminati (CC 11369/2001).

Quanto alle *modalità di proposizione del ricorso in appello* la differenza più rilevante rispetto a quanto avveniva sotto il vigore della disciplina precedente risiede nel fatto che il ricorso in appello non va più proposto mediante deposito presso la Segreteria della commissione che ha emesso la decisione sottoposta a gravame, bensì attraverso la notifica a tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado. Quanto a tale ultimo requisito va detto che, nel processo tributario, il termine partecipazione deve essere riferito all'avvenuta costituzione e quindi non ha rilievo l'eventuale assenza della parte costituita all'udienza pubblica di trattazione. Più precisamente le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado sono non solo quelle che siano in questo comparse personalmente o assistite da difensore, svolgendo attività difensiva, ma tutte coloro cui è stato notificato il ricorso introduttivo atteso che costoro anche se assenti hanno partecipato al giudizio e nei loro confronti la pronuncia resa è certamente opponibile.

La *notificazione del ricorso in appello* costituisce l'elemento di riferimento per la verifica del rispetto dei termini per la proposizione del gravame di cui all'art. 51 del decreto (v. *ex plurimis* Comm. Trib. Prov. Bergamo, 12 maggio 2000, in *Vita not.*, 2000, p. 1047, che ha ritenuto inammissibile il ricorso proposto oltre il termine di 60 giorni dalla data di notificazione del provvedimento impugnato).



L'atto d'appello deve essere notificato alle controparti alternativamente o tramite ufficiale giudiziario - ai sensi degli art. 137 e ss. c.p.c. - o mediante raccomandata con avviso di ricevimento o con consegna diretta a mani, anche se tale ipotesi è ammessa per il solo caso in cui l'appellato sia l'Amministrazione delle finanze o l'ente locale impositore (per l'affermazione che l'art. 16 del d.lgs. 546/1992 ha natura di norma generale e regola le modalità delle notificazioni degli atti del processo tributario e si applica anche alla notificazione del ricorso in appello v. CC 12 novembre 2001, n. 13696).

Se la data della notifica del ricorso in appello è determinante ai fini di accertare l'avvenuto rispetto dei termini per impugnare, occorre poi che l'atto di ricorso sia depositato presso la segreteria della commissione regionale con la modalità e nei termini previsti dall'art. 22 comma 1, 2 e 3, e quindi entro trenta giorni dalla data in cui è stato proposto a mezzo della notifica.

Il ricorrente, così come in primo grado, dovrà costituirsi in segreteria. Non occorre che il promotore dell'appello produca copia autentica della sentenza impugnata poiché questa è trasmessa d'ufficio dalla segreteria della commissione di primo grado unitamente al fascicolo di causa, contenente gli atti ed i documenti della procedura, su richiesta del giudice di grado superiore (art. 53 comma 3<sup>o</sup>). Anche le parti convenute dovranno costituirsi depositando un atto contenente le loro deduzioni e proponendo a loro volta con il medesimo atto eventuale *appello incidentale*.

Le difese dell'appellato sono affidate - ai sensi dell'art. 54 - pertanto ad un atto apposito, con onere di riproporre le questioni ed eccezioni non accolte in primo grado comma. Si tratta di un atto processuale mutuato dalla comparsa di risposta nel giudizio civile (art. 343 c.p.c.). In particolare, per quanto direttamente interessa, *la parte totalmente vittoriosa non* è tenuta a proporre gravame incidentale (che risulterebbe anzi inammissibile), essendole sufficiente richiamare le precedenti censure e ribadire tutti i motivi già esposti in prime cure (Cass. 5495/1999, 14196/2000).

Diversamente avviene nel caso della cd. *soccombenza ripartita*, che si verifica quando le parti contrapposte siano rimaste reciprocamente soccombenti su distinti capi della sentenza. Mentre, in caso di appelli separati (che acquisteranno le qualifiche di principale ed incidentale unicamente 'ratione temporis'), la riunione dei gravami avverso la medesima sentenza è resa obbligatoria dall'art. 335 c.p.c., richiamato dall'art. 49, in ipotesi di proposizione di un primo gravame (principale), l'altra parte dovrà proporre appello incidentale con l'atto di controdeduzione, ancora una volta secondo lo schema regolato dal codice

di procedura civile (art. 343, comma 1, con esclusione di quello successivo).

Con riguardo alla possibilità di appello incidentale *tardivo*, già ritenuto ammissibile nel processo tributario sotto il previgente regime (Cass. 6197/1981), non possono sussistere dubbi, in relazione al rinvio contenuto nell'art. 49 cit., che certo ricomprende l'art. 334 c.p.c., non incompatibile con la formulazione dell'art. 54 (Cass. 11349/2001). Va solo ricordato che, in questo caso, l'inammissibilità dell'impugnazione principale fa perdere efficacia a quella incidentale.

Le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado e non riproposte in appello s'intendono rinunciata conformemente al rito civile. Così in appello vi è il divieto di proporre domande nuove o sollevare nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio; le une e le altre devono essere dichiarate inammissibili. Come già chiarito i poteri del giudice tributario d'appello risultano circoscritti, per così dire 'ab origine', dai limiti della impugnativa dell'atto impositivo (in senso ampio: comprensivo quindi del silenzio rifiuto sulla istanza di rimborso) e delle controdeduzioni dell'ufficio (CC. 11369/2001). Essi sono, poi, ulteriormente racchiusi entro l'ambito del 'devolutum', vale a dire, in caso di mancato accoglimento in prime cure, nella *specifica riproposizione in appello*, senza la quale, a termini dell'art. 56 cit., *s'intendono rinunciate*.

Nella definizione di tali poteri, si è affermato in giurisprudenza (CC 7907/2000) che il 'thema decidendum' sul quale il giudice dell'appello è chiamato, e deve limitarsi, a pronunciare, concerne, oltre alle questioni rilevabili di ufficio, quelle sollevate specificamente dall'appellante coi motivi d'impugnazione, quelle oggetto di eccezioni esaminate e ritenute fondate dal primo giudice, quelle nuove che l'appellato sia tuttora legittimato a sollevare in procedimenti svoltisi in primo grado nella vigenza del D.P.R. 636 del 1972 - si tratta della disciplina intertemporale fissata nell'art. 79, comma 1 -, e, se ed in quanto espressamente riproposte dall'appellato, quelle non esaminate o non accolte da detto giudice.

In stretta correlazione, e simmetricamente, le "questioni" (la sostituzione del termine "domande" del codice di procedura è giustificata soprattutto dalla peculiarità del processo tributario, in cui l'onere della prova della pretesa impositiva incombe al fisco, ma attore, nel senso di autore della impugnativa dell'atto di imposizione, è il contribuente) non accolte debbono formare oggetto di impugnazione, altrimenti, verificatasi preclusione processuale, non è possibile il loro rilievo di ufficio. Parimenti è esclusa dal rilievo di ufficio l'omissione di pronuncia, che deve, essa pure, costituire materia di gravame.

La rilevabilità di ufficio finirà per riguardare le questioni di ammissibilità del ricorso, di giurisdizione, di nullità di atti, di decadenza in favore della Amministrazione finanziaria (art. 2969 c.c.). Peraltro, fermo il limite del giudicato interno, la più recente disciplina delle eccezioni (art. 57, comma 2, in relaz. all'art. 345, comma 2, c.p.c.), precludendo anche in appello l'esame di fatti diversi da quelli propriamente costitutivi della pretesa, finisce per restringere lo stesso campo della rilevabilità di ufficio.

In relazione a tanto, si rammenta Cass. 8466/2000, che ha affermato non proponibili per la prima volta in sede di legittimità nuove questioni di diritto, anche se rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, quando esse presuppongano nuovi accertamenti di fatto (è il caso della decadenza, eccitata dall'Amministrazione in sede di legittimità, in assenza di riscontri nella sentenza impugnata). Il principio, infatti, tornerebbe applicabile anche nella nuova prospettiva segnalata.

L'art. 60 dispone che "*L'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge*".

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità, formatosi in relazione al processo civile, è nel senso che rimane ferma la possibilità di riproporre la impugnazione, finché non sia intervenuta una *pronuncia giudiziale* di inammissibilità (o di improcedibilità); ma, se la sentenza impugnata non sia stata notificata, la rinnovazione *deve* avvenire - in virtù della cd. efficacia riflessa della notifica in capo allo stesso notificante - entro il *termine breve, decorrente dalla data della prima impugnazione* (CC., Sez. un., 3111/1982, con indirizzo consolidatosi: v., fra le più recenti, CC. 9569/2000, 12149 e 9475/1999). *Queste conclusioni valgono anche nel processo tributario nel quale l'impulso del processo è rimesso esclusivamente alle parti.*

Il processo in appello si svolge secondo le medesime regole proprie del giudizio di primo grado.

I vizi della sentenza di primo grado vengono, a seguito dell'impugnazione, emendati con la sentenza di appello. Conseguentemente, allorché viene rilevata una nullità, il giudice di appello che la accerta decide senz'altro nel merito ordinando, se del caso, la rinnovazione degli atti nulli. Vi sono però dei vizi che la legge ritiene di una gravità tale da imporre la remissione della causa al giudice di primo grado al fine di evitare che venga di fatto perso un grado di giurisdizione.

I casi in cui la Commissione regionale deve rimettere la causa alla Commissione provinciale sono tassativamente indicati nell'art. 59 d.lgs. 546/92 che si presenta però più ampio rispetto alla normativa previgente ed alla corrispondente norma del codice di procedura civile. Il giudice

d'appello può rimettere la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata, qualora:

- dichiarare la competenza o la giurisdizione negata dal primo giudice;
- rilevare l'imperfetta costituzione o integrazione del contraddittorio nel precedente giudizio;
- constatare che il processo è stato infondatamente dichiarato estinto dalla commissione in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;
- accertare l'illegittima composizione del collegio giudicante in primo grado;
- rilevare la mancata sottoscrizione del primo giudice.

In virtù del terzo comma dell'art. 59 d.lgs. 546/92, ed a differenza di quanto statuito dall'art. 353 c.p.c. per il processo civile, non è necessario che la causa venga riassunta, ma, dopo che la sentenza di rimessione della causa in primo grado è passata in giudicato, la segreteria della Commissione tributaria regionale nei successivi trenta giorni trasmette di ufficio il fascicolo del processo alla segreteria della Commissione tributaria provinciale. Non si verifica, così, la possibilità che il processo si estingua per inattività delle parti dopo la sentenza di rimessione come avviene, invece, nel processo civile in virtù del disposto del terzo comma dell'art. 307 c.p.c., con conseguente eliminazione di tutti i problemi che ne derivavano e che nel processo civile tuttora permangono a causa della insolita formulazione del quarto comma dell'art. 307 c.p.c.

Secondo l'art. 58 D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546, *il giudice non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile.*

Tuttavia, se si tiene conto delle prove che sono ammissibili, la modificazione viene notevolmente ridimensionata. Infatti, non essendo ammessi nel processo tributario né il giuramento né la prova testimoniale né l'interrogatorio della parte, e potendo la parte, ai sensi dell'art. 58.2 DLgs 31 dicembre 1992, n. 546, produrre nuovi documenti anche in appello, la preclusione di prove nuove si riduce a ben poca cosa, cioè a quegli accertamenti che sono descritti nell'art. 7.1 3 DLgs 31 dicembre 1992, n. 546, i quali sono oggetto di un potere discrezionale ufficioso del giudice.

## LA REVOCAZIONE

Si tratta d'impugnazione che affianca gli altri rimedi sul presupposto che talune circostanze - che costituiscono i motivi di revocazione - possono aver alterato in modo profondo il giudizio. Ciò lascia supporre che l'eliminazione di tali elementi vizianti possa indurre il giudice a mutare convincimento.

Si tratta di un *mezzo estremo di impugnazione*, 'a critica vincolata' o 'limitata', in quanto proponibile solo con riferimento ai motivi tassativamente indicati dalla legge. La revocazione può consistere nella ripetizione del giudizio di appello, la cui sentenza si riveli frutto di vizi particolarmente gravi, o nella riapertura del processo di primo o di secondo grado già coperto dal giudicato, quando, in forza di fatti sopravvenuti, la sentenza si mostri particolarmente ingiusta. La revocazione si atteggia come un mezzo di impugnazione *ordinario* nel caso in cui i vizi della decisione sottoposta a gravame siano palesi e la sua proposizione sia idonea ad impedire in passaggio in giudicato nella sentenza, oppure *straordinario*, potendosi proporre anche dopo la formazione del giudicato, ove sia invece dato rinvenire vizi occulti e, come tali, non conosciuti, né conoscibili, sino al momento in cui se ne sia fatta la scoperta. Sono palesi, cioè, i vizi di cui la parte può avere conoscenza sin dal giorno di pubblicazione della sentenza; occulti, quelli che discendono dal rinvenimento di documenti o da fatti ignorati nel corso del procedimento conclusosi con la decisione di cui si chiede la riforma.

La revocazione straordinaria si atteggia anche nel processo tributario come rimedio eccezionale, implicante un'importante deroga alle conseguenze del passaggio in giudicato.

A norma dell'art. 64, tale istituto si applica a sentenze delle commissioni tributarie che involgono questioni di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate. Tuttavia è da ritenere che siano revocabili anche sentenze che abbiano risolto contrasti di diritto.

Con la revocazione vengono fatti valere vizi attinenti al merito della controversia, ma in qualche modo ad essa estranei, per cui è palese la

distinzione fra questo mezzo di impugnazione e il ricorso per cassazione, con cui viene invece denunciata la violazione ovvero la falsa applicazione di norme sostanziali o processuali.

*Revocazione e ricorso per cassazione* debbono pertanto essere visti come mezzi di impugnazione fra loro concorrenti: la revocazione è consentita esclusivamente se la sentenza impugnata ha svolto un accertamento in punto di fatto. Con essa non possono invece esser semplicemente rimessi in discussione accertamenti già eseguiti: il mezzo di impugnazione non consente infatti un riesame di quanto è già stato conosciuto e deciso in sentenza.

I provvedimenti revocabili consistono esclusivamente nelle “sentenze” delle commissioni tributarie, provinciali e regionali, ossia degli unici organi speciali di giurisdizione sopravvissuti alla riforma, essendo stata soppressa, con decorrenza dal 31 dicembre 1995 e fatta salva la definizione dei processi ancora pendenti avanti ad essa, la commissione tributaria centrale. Diversa è la disciplina prevista con riferimento alle sentenze dell'uno e dell'altro giudice.

Più complessa è la regolamentazione del *ricorso relativo alle sentenze delle commissioni tributarie provinciali*, ossia dei giudici tributari di prima istanza.

Con riferimento ad esse, occorre distinguere l'ipotesi in cui non sia ancora spirato il termine per l'appello da quella in cui tale termine sia invece già decorso.

In quest'ultima ipotesi, le sentenze delle commissioni provinciali sono revocabili solo per i motivi che danno luogo a revocazione straordinaria, *ex art. 396 c.p.c.* ossia per i motivi resi espliciti dai nn. 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 c.p.c.

Queste decisioni non sono cioè, su un piano generale, soggette a revocazione ordinaria *ex art. 395, nn. 4 e 5, c.p.c.* ferma restando tuttavia la possibilità di fruire, anche per esse, di tale mezzo di impugnazione nel caso in cui la parte interessata dimostri di aver avuto conoscenza del motivo di revocazione solo dopo il decorso del termine per la proposizione dell'appello.

Diversamente, contro quelle sentenze dovrà proporsi il gravame principale, ossia appunto l'appello.

Alla medesima conclusione si perviene allorché la scoperta dell'errore si verifichi mentre è ancora pendente il termine richiamato. In tale ipotesi, i motivi di revocazione andranno semplicemente a commutarsi in motivi di appello; appello che potrà essere proposto con il beneficio dell'ampliamento dei termini processuali ai sensi del terzo comma della norma in commento.

Viene così a confermarsi la valenza sussidiaria della revocazione rispetto all'appello.

Per le sentenze delle commissioni tributarie regionali, ossia per le decisioni del giudice di secondo grado, ivi comprese quelle pronunziate in sede di rinvio, non sono invece previste limitazioni di sorta, e dunque contro di esse è esperibile tanto la revocazione ordinaria quanto la straordinaria.

La maggior estensione dei motivi di revocazione delle sentenze delle commissioni regionali viene giustificata considerando che i motivi di cui ai nn. 4 e 5 dell'art. 395 c.p.c. sono palesi sino dal momento in cui il gravame sarebbe astrattamente esperibile - e infatti, si convertono in motivi di appello delle sentenze di primo grado - ma, poiché fondati su ragioni di fatto, non possono esser dedotti quali motivi di ricorso per cassazione. Soggetta a revocazione in tutte le ipotesi previste dall'art. 395 c.p.c. è anche la sentenza pronunciata nel procedimento di definizione preventiva dell'art. 48, ove non sia ammesso reclamo alla commissione regionale, pur restando, peraltro, da stabilire se il reclamo per errore materiale previsto dal quinto co. della norma ora richiamata debba essere inteso in un significato allargato, posto che per l'errore materiale vero e proprio è ammissibile la correzione a norma dell'art. 287 c.p.c.

Si è poi ritenuta ammissibile la revocazione, sia ordinaria che straordinaria, della sentenza resa in esito al giudizio di ottemperanza regolato dall'art. 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ove quest'ultimo rechi illegittimamente statuizioni di merito che integrino il giudicato di cui è stata chiesta, appunto, l'ottemperanza.

Inammissibile deve invece essere ritenuta la domanda di revocazione dell'ordinanza pronunciata dalla commissione tributaria provinciale all'interno del procedimento promosso per la sospensione dell'atto impugnato di cui all'art. 47, D.Lgs. n. 546 *cit.*, poiché il provvedimento è espressamente ed inequivocabilmente definito "non impugnabile" dal quarto co. di quella disposizione.

La Corte Costituzionale ha reso infine impugnabili per revocazione ordinaria *ex* n. 4 art. 395 c.p.c., previa declaratoria di parziale incostituzionalità della norma, nella parte in cui non prevede la revocazione delle sentenze della corte di cassazione, rese su ricorsi basati sul n. 4 dell'art. 360 c.p.c., e affette dall'errore menzionato nel n. 4 dell'art. 395 c.p.c. le decisioni della Suprema Corte rese in punto di nullità della sentenza o del procedimento e nelle ipotesi in cui sia dedotto e sussista un errore di fatto nella lettura degli atti interni al giudizio là svoltosi.

Aderendo a questo orientamento, la l. 26 novembre 1990, n. 353, introducendo l'art. 391 *bis* c.p.c. ha esteso la revocazione *ex* n. 4 art. 395

(da proporsi, secondo quanto già veduto, entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla notificazione della sentenza, o di un anno dalla pubblicazione della stessa), a tutte le sentenze rese dalla corte di legittimità e dunque anche alle sentenze di quel giudice in materia tributaria.

Le Sentenze delle commissioni tributarie sono revocabili ai sensi dell'art. 395 cod. proc. civ. se:

*a. Dolo di una delle parti in danno dell'altra.*

Ai sensi del n. 1 dell'art. 395 c.p.c. possono essere impugnate per revocazione le sentenze pronunciate in grado di appello oppure in unico grado “se sono l'effetto del dolo di una delle parti in danno dell'altra”.

Si tratta di un'ipotesi di revocazione straordinaria.

Secondo l'opinione prevalente, si richiede che il dolo si concretizzi o in artifici o raggiri di solito extraprocessuali, deliberatamente posti in essere, e tali da pregiudicare la difesa avversaria o da sviarla, facendo apparire una situazione diversa da quella reale ed impedire pertanto al giudice la conoscenza della realtà. Si è poi precisato che il dolo della parte rilevante ai fini della revocazione della sentenza, ai sensi dell'art. 395 n. 1 c.p.c. è quello che ha “avuto un'influenza decisiva sul convincimento del giudice”. Esso si deve risolvere in “un comportamento concreto ben individuato dalla parte che lo fa valere non potendosene rinvenire gli estremi nel semplice silenzio o altri atteggiamenti simili” [CC, 26 settembre 2000, n. 12756, in *Foro it.*, Mass., 2000, c. 1142. Secondo CC, 14 aprile 1999, n. 3684, in *Giust. Civ.*, Mass., 1999, p. 849, la falsità di un atto del processo (nel caso di specie, concernente la relazione di notificazione dello scritto introduttivo del giudizio di primo grado), che faccia apparire come esistente un elemento in realtà mancante, può configurare dolo revocatorio della sentenza, ai sensi dell'art. 395 n. 1 c.p.c. solo ove si inserisca in una macchinazione fraudolenta che “abbia concretamente inciso sul principio del contraddittorio e diritto di difesa, o comunque sull'accertamento della verità”].

*b. Prove riconosciute o dichiarate false*

Ai sensi del capoverso n. 2 dell'art. 395 c.p.c. sono revocabili le sentenze pronunciate in grado di appello o in unico grado se si è giudicato in base a prove riconosciute o dichiarate false dopo la sentenza, oppure che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza (la “dichiarazione” è opera dell'organo giudicante; il “riconoscimento” proviene dalla parte).



Anche in questo caso si tratta di un'ipotesi di revocazione straordinaria. Occorre che le prove abbiano avuto un'efficacia determinante ai fini della formazione del convincimento del giudice. È necessario peraltro che quelle stesse prove siano state successivamente riconosciute (o ammesse o confessate) per false dalla parte che se ne è avvalsa in giudizio o che comunque siano state dichiarate false con sentenza civile o penale, passata in giudicato, mentre non è sufficiente che la falsità sia ammessa dall'autore della prova: cfr. CC, 29 agosto 1994, n. 7576, in *Foro it.*, Mass., 1994, c. 713; sul punto anche CC, 19 luglio 1982, n. 4237, in *Giust. Civ.*, 1983, I, p. 521, nonché CC, 5 febbraio 1975, n. 426, in *Foro it.*, Mass., 1975, cc. 102 e 103).

La prova è decisiva quando attiene a fatti rilevanti posti a sostegno della fondatezza della domanda, oppure quando si riferisce all'esistenza o all'inesistenza del diritto fatto valere dall'attore, così come a fatti che riguardano il potere del giudice di pronunciarsi sul merito, in particolare sull'ammissibilità della domanda.

Nel processo tributario, assume particolare rilevanza la falsità materiale e ideologica dei documenti (in quanto essi, alla luce della cartolarità del procedimento in discorso, costituiscono la principale, spesso la sola, fonte di prova) unitamente all'eventuale falsa consulenza tecnica, che a stretto rigore, peraltro, non è un mezzo di prova, ma uno strumento per la valutazione delle prove offerte nella controversia, di cui il giudice abbia ritenuto di fruire in corso di giudizio.

Il giudice della revocazione ha, naturalmente, ampia autonomia nel valutare se la falsità dedotta è idonea a determinare la revocazione della pronuncia. Egli è cioè completamente libero nell'apprezzare se esiste realmente il necessario rapporto di causalità fra sentenza in contestazione e falsità delle prove allegate a suffragio della tesi della parte vittoriosa (cfr. ancora CC, 19 luglio 1982, n. 4237, *cit.*).

### *c. Rinvenimento di documenti decisivi.*

Al n. 3 dell'art. 395 c.p.c. si prevede come terzo motivo di revocazione straordinaria, il reperimento di documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore, oppure per fatto dello avversario.

Secondo l'orientamento costante della Suprema Corte, questa ipotesi revocatoria implica la sussistenza di tre requisiti: in primo luogo, l'esistenza di prova documentale relativa ai fatti oggetto della controversia; quindi l'impossibilità di produrre tale prova nel corso del precedente

giudizio di merito, per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario; infine, la decisività del documento o dei documenti che il giudice non ha potuto a suo tempo esaminare (per tutte CC, ST, 17 marzo 2000, n. 3116, in *Giur. it.*, 2000, Diritto tributario, pp. 1958 e 1959).

*d. Errore di fatto risultante dagli atti o dai documenti di causa.*

Dispone l'art. 395, c. p.c., al n. 4, che ricorre questo errore quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta la inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita e, sia nell'uno che nell'altro caso, a condizione che il fatto stesso non abbia costituito un punto controverso su cui la sentenza ebbe a pronunciare.

Si tratta del primo motivo di revocazione ordinaria previsto dal codice di rito civile.

Secondo la lettera della norma, l'errore risultante dagli atti o dai documenti di causa non deve quindi essere costituito da un argomento già sottoposto alla valutazione del giudice di prime cure, poiché in tal caso potrebbe, semmai, ove eventualmente se ne rinvercano i presupposti, essere esperito il rimedio del ricorso per cassazione *ex* art. 360, n. 5, c.p.c.

La distinzione fra il concetto di errore di fatto e il concetto di errore di diritto è netta.

Il primo consiste in una falsa percezione della realtà oggettiva, per svista o mero equivoco, che in nessun modo coinvolge l'attività valutativa del giudice, e che cade su situazioni, avvenimenti e vicende, cioè sul substrato materiale dei fatti dedotti in giudizio (v. per tutte, CC, 6 luglio 1990, n. 7155, in *Foro it.*, Rep., 1990, voce *Revocazione (giudizio di)*, n. 28, p. 2807).

La giurisprudenza afferma in modo univoco che non sono integrati gli estremi dell'errore di fatto, né dalla erronea valutazione in punto di diritto di una situazione processuale, né dall'inesatto apprezzamento delle risultanze del processo, né dalla valutazione di atti o di documenti, di prove o allegazioni difensive operata dal giudice in modo difforme rispetto a quanto sostenuto dalle parti, né dalla erronea interpretazione della domanda, né infine dall'omessa pronuncia su un motivo d'appello o sull'intera impugnazione.

Il travisamento di fatto che si sostanzia in un errore circa un elemento della fattispecie formale del processo costituisce infatti un'indiscussa ipotesi di errore di fatto *ex* art. 395, n. 4, c.p.c. In particolare, l'errore su un elemento del processo è rilevante ai fini della revocazione se:

- è immediatamente percepibile, senza che si rendano necessarie delle valutazioni o degli apprezzamenti della situazione processuale;
- è determinante nella logica della decisione gravata, nel senso cioè che il concreto tenore della pronuncia è conseguenza diretta dell'errore commesso dal Giudice per effetto dell'errata supposizione (dovuta o ad errata percezione o ad errato ricordo) di un fatto pacifico risultante *ex actis*;
- non ha costituito un punto controverso su cui la sentenza si è pronunciata.

È inoltre necessario, pena l'inammissibilità del ricorso, che l'errore di fatto rilevato non sia tale da non influenzare in alcun modo la decisione, il che accade quando essa sia stata adottata in maniera indipendente dal denunciato errore.

L'atto o il documento da cui risulta l'errore commesso deve, inoltre, essere già acquisito agli atti processuali nel momento in cui è stata resa la sentenza che si assume viziata, non essendone consentita la produzione nel giudizio di revocazione (cfr. CS, 1 febbraio 2000, n. 499, in *Foro amm.*, 2000, p. 504).

#### *e. Contrasto con precedente decisione avente autorità di cosa giudicata.*

È questa la seconda e ultima ipotesi di revocazione ordinaria prevista dal codice di rito civile.

L'art. 395, n. 5, c.p.c. dispone la revocabilità della sentenza contraria ad altra precedente avente fra le parti autorità di cosa giudicata, purché la stessa non abbia pronunciato sulla relativa eccezione. Ove, invece, quell'eccezione sia stata sollevata nel corso del giudizio e sottoposta al vaglio del primo giudice, fermo il principio già esaminato *supra* il rimedio esperibile sarà quello del ricorso per cassazione, *ex art.* 360, n. 4, c.p.c. vertendosi nella specie in un'ipotesi di errore *in iudicando* (CC, ST, 2 ottobre 2001, n. 12189, *inedita*)

La giurisprudenza privilegia invece un orientamento rigoroso, ai sensi del quale il contrasto deducibile come motivo di revocazione giusta l'art. 395, primo comma, n. 5, c.p.c. “è ipotizzabile soltanto in relazione all'oggetto degli accertamenti racchiusi nel precedente giudicato fra le parti, nel senso che questo deve avere ad oggetto il medesimo fatto o un fatto antitetico e non un fatto costituente possibile antecedente logico di quello su cui ha pronunciato la seconda sentenza” (CC, 23 novembre 1998, n. 11881, in *Foro it.*, Rep., 1998, v. *Tributi in genere*, n. 1425, p. 2122).

### *f. Dolo del giudice*

L'ultimo motivo di revocazione straordinaria è contemplato al n. 6 dell'art. 395 c.p.c.

In presenza di sentenza penale passata in giudicato, con cui sia stato accertato il dolo del giudice nell'emettere la decisione impugnata, la revocazione di quest'ultima consegue in maniera automatica, senza necessità di alcuna ulteriore verifica. In quest'ipotesi, il dolo si identifica nella volontaria violazione del dovere d'imparzialità e di estraneità facenti capo all'organo giudicante, ipotesi di difficile configurazione, tanto teorica quanto pratica.

Ai fini della procedibilità del ricorso, si richiede la produzione, in copia autentica, della sentenza che abbia accertato il dolo.

*Competente per la revocazione* è la medesima commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza sottoposta a gravame. Nel caso in cui la commissione tributaria sia suddivisa in più sezioni, la competenza spetta ad una qualsiasi di esse.

L'*atto di impugnazione* deve contenere: l'indicazione della commissione tributaria cui il ricorso è indirizzato; i dati identificativi del ricorrente (o del suo legale rappresentante), la residenza o sede legale, il domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato e il codice fiscale (l'indicazione del ricorrente persona fisica comporta il richiamo delle generalità mentre per le persone giuridiche è necessario indicare, nel ricorso, la denominazione o la ragione sociale, specificando quale sia la persona fisica che ne assume la rappresentanza e ha dunque il potere di eventualmente conferire il relativo mandato difensionale); i dati identificativi di parte convenuta (per solito l'ufficio del ministero delle finanze, dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione); gli estremi della sentenza di cui si chiede la revocazione; l'esposizione dei fatti di causa l'indicazione precisa del *motivo di revocazione* (v. CC, 14 aprile 1999, n. 3682, in *Foro it.*, Mass., 1999, c. 444, secondo cui la mancata indicazione dei motivi posti a sostegno del ricorso è insuperabile, in quanto preclude qualsiasi decisione nella fase rescissoria del giudizio che dovesse seguire all'eventuale accoglimento della domanda di revocazione); l'indicazione precisa della prova dei fatti di cui ai nn. 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 c.p.c., mentre per i motivi di revocazione ordinaria, previsti, come si è visto supra *sub* art. 64, dai nn. 4 e 5 della medesima norma, la prova deve essere desumibile dai medesimi documenti processuali e dall'esistenza della precedente sentenza passata in giudicato, di cui dovrà essere acquisita copia autentica agli atti di causa; l'inequivoca, precisa, *indicazione*

*del giorno* della scoperta o della falsità dichiarata o del recupero del documento; l'oggetto della domanda; la sottoscrizione del difensore (in tale eventualità, il ricorso dovrà contenere il conferimento dell'incarico *ex art. 12, terzo comma*) o della parte (solamente nei rari casi in cui quest'ultima abbia titolo per stare in giudizio personalmente) (cfr. Circ. Min. Finanze, 98/E, 23 aprile 1996, *cit.*).

La sottoscrizione del difensore, o eventualmente della parte, dev'essere apposta sia nello originale che nelle copie del ricorso.

Il ricorso per revocazione deve essere *notificato alle parti interessate*, ossia a tutte le parti del giudizio che ha condotto alla pronuncia della sentenza impugnata, secondo le modalità di cui all'art. 20, primo e secondo comma, nel termine di cui all'art. 51, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Nel giudizio per revocazione si applicano attualmente le norme previste con riferimento al procedimento innanzi alla commissione provinciale o regionale, secondo che il giudizio stesso sia promosso avanti la prima o la seconda.

Ai sensi dell'art. 67 del decreto n. 546 del 1992 ravvisata la sussistenza del motivo di gravame, il giudice revoca la pronuncia viziata - così concludendo la fase rescindente - e decide il merito della lite, dando spazio alla fase *cd. rescissoria*, o sostitutiva, e adottando conseguentemente i provvedimenti discendenti dalla pronunziata revocazione.

La prima fase si risolve quindi nella rimozione della sentenza impugnata. La seconda fase, alla prima consequenziale, è tesa a sostituire la sentenza rimossa con una nuova pronuncia aderente alla effettività delle nuove emergenze processuali.

Nel processo tributario, in cui la distinzione tra fasi di cui sopra non pare avere effettiva rilevanza pratica, accadrà sovente che la Pubblica Amministrazione sia chiamata a restituire le somme corrisposte dal contribuente in corso di causa, sulla base della sentenza revocata; pur potendosi ben verificare l'ipotesi inversa, là dove, in seguito al passaggio in giudicato della sentenza di condanna dell'ufficio finanziario, dell'ente locale o del concessionario del servizio, poi revocata, il contribuente abbia conseguito il pagamento dei relativi importi.

La sentenza di revocazione possa essere a sua volta impugnata per revocazione.

L'art. 67 è infatti chiaro nel prevedere che, contro la sentenza resa nel giudizio per revocazione, sono proponibili - senza eccezione alcuna - tutti i mezzi di impugnazione originariamente esperibili contro la pronuncia impugnata, per cui anche la revocazione.



## RICORSO PER CASSAZIONE

L'ultima riforma del contenzioso tributario prevede espressamente, al contrario che in passato, il ricorso per Cassazione contro le sentenze della commissione regionale.

La Corte di Cassazione viene oggi a svolgere anche nell'ambito del nuovo processo tributario la propria funzione di l'organo supremo della giustizia che assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni, regola i conflitti di competenza e di attribuzioni ed adempie agli altri compiti ad essa conferiti per legge, dando piena attuazione alla propria funzione nomofilattica. Il ricorso per Cassazione si configura anche nel processo tributario come mezzo d'impugnazione ordinario, al pari dell'appello nel senso che la sua proposizione impedisce il passaggio in giudicato della sentenza. Contrariamente però al giudizio d'appello non ha effetto devolutivo nel senso che non introduce una rinnovazione del giudizio e pertanto non può essere considerato una terza istanza di giudizio che si incentra su vizi nel procedere o nel giudicare che sono tassativamente elencati dal legislatore.

Presupposto del ricorso per Cassazione del processo tributario, come per ogni altro tipo di impugnazione, è la soccombenza parziale o totale del proponente.

Il giudizio di Cassazione svolge anche in questa sede processuale la funzione di rendere immune da errori il giudizio di merito. Questi errori possono attenerlo svolgimento del giudizio stesso e pertanto si parla di *errores in procedendo* oppure l'applicazione delle norme di diritto sostanziale e l'*iter* logico che porta alla loro applicazione. Il giudizio di fronte alla Corte di Cassazione è un giudizio di legalità. L'esame dei vizi denunciati, che normalmente si sostanzia in un giudizio rescindente tende normalmente alla cassazione della sentenza impugnata a cui può seguire o meno una fase rescissoria davanti ad altro giudice o eccezionalmente davanti alla Corte di cassazione.

La Corte di Cassazione può adottare, anche nel giudizio tributario, *provvedimenti* di diverso contenuto.

Potrà in primo luogo rigettare il ricorso o dichiararlo inammissibile o improcedibile nonchè dichiarare l'estinzione del giudizio per intervenuta rinuncia la ricorso ai sensi dell'art. 391 c.p.c., con il conseguente immediato passaggio in giudicato della sentenza. Può statuire sulla giurisdizione accogliendo o meno il ricorso e determinando quando occorre il giudice dotato di *potestas iudicandi*, ai sensi dell'art. 382, comma 2, c.p.c. Può accogliere il ricorso cassando il provvedimento impugnato e statuendo sulla competenza. Può, accogliendo il ricorso, cassare la sentenza senza rinvio quando riconosce che il giudice che ha pronunciato il provvedimento cassato od ogni altro giudice difetta di giurisdizione oppure quando la causa non poteva essere proposta e il processo proseguito, ai sensi dell'art. 382, comma 3, c.p.c. Può cassare la sentenza e decidere sul merito quando accoglie il ricorso per i motivi di cui all'art. 360, comma 3, c.p.c. e non occorrono ulteriori accertamenti di fatto, ai sensi dell'art. 384, comma 1, c.p.c. Proprio con riguardo alla decisione nel merito da parte del giudice di legittimità è stata ipotizzata una diffusa applicazione dell'art. 384, comma 1, c.p.c. nel giudizio tributario in considerazione del fatto che un ruolo centrale riveste la prova documentale che permette di addivenire ad una decisione sul merito senza necessità di istruzione probatoria.

La Suprema Corte, al contrario, rinvia la causa ad altro giudice quando accoglie il ricorso per i motivi di cui all'art. 360, comma 1, n. 3 e 5 e occorrono ulteriori accertamenti di fatto, ai sensi degli artt. 383, comma 1, e 384, comma 1, c.p.c., integralmente applicabili anche all'impugnazione della sentenza tributaria.

La Suprema Corte rimette infine la causa alla commissione tributaria provinciale quando riscontra una nullità del giudizio di primo grado per la quale il giudice d'appello avrebbe dovuto rimettere la causa al primo giudice, *ex art.* 383, comma 3, c.p.c.

Il decreto n. 546 del 1992 non contempla alcuna espressa disposizione in ordine al rito da seguirsi nel giudizio innanzi alla Corte di Cassazione, bensì rinvia a quanto specificamente disposto nel codice di procedura civile le cui disposizioni sono pertanto applicabili tranne che per alcune *la cui applicazione nel contesto del contenzioso tributario* si profila incompatibile o maggiormente incerta in ragione della specialità della materia (così gli artt. 360-361-372-373).

In via preliminare, va subito precisato che il ricorso per cassazione del contribuente avverso la decisione emessa in grado d'appello dalla Commissione tributaria regionale è ammissibile solo se proposto nei confronti del Ministero delle Finanze e allo stesso notificato presso



l'Avvocatura generale dello Stato. (in giurisprudenza *ex plurimis* CC 29 gennaio 2001, n. 1099; CC 22 marzo 2002, n. 4101; CC 18 gennaio 2002, n. 522).

Sono in primo luogo *impugnabili per Cassazione* tutte le *sentenze* rese dalle Commissioni tributarie regionali.

Sono ugualmente impugnabili i provvedimenti giurisdizionali che non siano stati emanati nella forma della sentenza, ma nella forma del decreto o della ordinanza, ma che abbiano contenuto enatura decisoria e non siano diversamente censurabili.

Non sono invece ricorribili per Cassazione le sentenze delle Commissioni tributarie provinciali in quanto stante il mancato richiamo nella norma in commento dell'art. 360, comma 2, c.p.c. si ritiene che non sia ammissibile l'accordo delle parti al fine di escludere l'appello.

I motivi per i quali può essere proposto il ricorso per Cassazione sono ai sensi dell'art. 360 c.p.c.

*a) motivi attinenti alla giurisdizione (art. 360, comma 1, n. 1, c.p.c.)*

La Corte di cassazione ravvisa un vizio attinente alla giurisdizione nel duplice caso che il giudice *a quo* si sia ritenuto a torto titolare di giurisdizione in merito alla controversia per la quale è stato adito ed abbia, di conseguenza, statuito anche sul merito della stessa oppure abbia ritenuto insussistente la propria giurisdizione.

Nel primo caso la Corte di Cassazione cassa la sentenza così pronunciata sul merito senza rinvio ai sensi dell'art. 382 c.p.c. e la statuizione vincolerà ogni successivo giudice che sia investito della medesima causa.

Nella seconda ipotesi la Corte di Cassazione cesserà la sentenza che accerta ingiustamente il difetto di giurisdizione e rinvierà la causa, a seconda del giudice che abbia dichiarato l'insussistenza della giurisdizione, alla Commissione tributaria provinciale o alla Commissione tributaria regionale. Secondo la Cassazione deve essere considerato motivo attinente la giurisdizione, il vizio di costituzione del giudice speciale (CC, SU, 21 aprile 1974, n. 1389) ma non il vizio di costituzione del giudice ordinario.

*b) violazione delle norme sulla competenza (art. 360, comma 1, n. 2., c.p.c.)*

Il rilievo del vizio d'incompetenza del giudice presenta due particolarità nel processo tributario. In primo luogo ai sensi del disposto dell'art. 5 del decreto n. 546 del 1992 può essere rilevato solo nell'ambito del grado al

quale si riferisce pertanto non può essere denunciato per la prima volta in Cassazione.

In secondo luogo, stante l'inapplicabilità nel contenzioso tributario del regolamento di competenza, è ammissibile l'impugnazione per Cassazione della sentenza che statuisce sulla sola competenza.

La Corte di cassazione qualora ravvisi l'esistenza del difetto di competenza indicherà quale sia il giudice competente, assegnando alle parti un termine per riassumere la causa davanti al giudice competente o in difetto entro il termine di sei mesi ai sensi del disposto dell'art. 50 c.p.c. Se la riassunzione non avviene entro il detto termine, il processo si estingue *ex art. 50, comma 2, c.p.c.*

*c) violazione o falsa applicazione di norme di diritto (art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.)*

Attraverso questo motivo, si può lamentare anche nel processo tributario ogni possibile errore giuridico, il fraintendimento di una norma, la negazione di una norma esistente o l'affermazione di una norma inesistente, la sussunzione di una fattispecie sotto una norma che non la riguarda. Il vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto è ravvisabile qualora sia stata negata o fraintesa una norma astratta esistente o ne sia stata fatta applicazione ad una fattispecie da essa non regolata, in modo da giungere a conseguenze giuridiche contrarie a quelle volute dalla legge (CC 17 dicembre 1998, n. 12644).

Con particolare riferimento al processo tributario si è affermato che il vizio in questione non attiene solo gli errori commessi in sede di qualificazione giuridica della fattispecie o nella errata interpretazione della norma correttamente giudicata applicabile, ma anche le norme che disciplinano l'attività dell'amministrazione come per esempio le norme che regolano presupposti specifici per l'adozione di determinati tipi di accertamenti. La Corte di Cassazione in questo caso accogliendo il ricorso enuncia il principio di diritto cui dovrà attenersi il giudice al quale la causa sarà rinviata che sarà un giudice di pari grado di quello che ha emanato la sentenza cassata, tranne che, ai sensi di quanto dispone l'art. 384 c.p.c., non decida di trattenere la causa in decisione, sempre che non sia necessaria un'ulteriore istruzione probatoria.

*d) nullità della sentenza o del procedimento (art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.)*

Il motivo in commento concerne tutte le fattispecie in cui si sia verificato un vizio tale da determinare la nullità della sentenza o del procedimento che non sia stato sanato.

Nel caso in cui la Corte di Cassazione rilevi le nullità *de qua* cassa senza rinvio se la causa non poteva essere proposta o il processo proseguito tenendo peraltro distinte le ipotesi in cui la causa di inammissibilità del ricorso riguardi il primo grado del giudizio (in quanto ad esempio la parte ha impugnato non ricompreso nell'art. 19 del decreto), per cui tutti gli atti del processo sono nulli, da quelle in cui la causa d'inammissibilità si sia verificata in sede di gravame per cui l'atto invalido verrà caducato insieme a quello da lui dipendente, ferma però la validità della sentenza della Commissione tributaria provinciale.

Qualora invece si tratti di nullità che possono essere sanate dal giudice *a quo* la cassazione gli rinvia la causa perchè rinnovi gli atti nulli per procedere alla decisione nel merito.

Con speciale riferimento al processo tributario i requisiti di validità della sentenza sono indicati all'art. 36 del decreto 546/1992. Il vizio in questione è, pertanto, ravvisabile nell'ipotesi in cui manchi il dispositivo oppure sia indeterminato o incomprensibile, per il caso che la sentenza non sia stata sottoscritta da parte del presidente e dell'estensore (CC SU 19 dicembre 1990, n. 12021) o nel caso di violazione del principio di corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato (CC 16 gennaio 1990, n. 152, in *Giur. impr.*, 1990, p. 433).

Con riferimento alla nullità del procedimento possono venire in rilievo il mancato rispetto dell'ordine di integrazione del contraddittorio *ex* art. 331 c.p.c., la mancata partecipazione al processo del litisconsorte necessario, il difetto di rappresentanza o il difetto di autorizzazione ad agire o a resistere in giudizio, il difetto di legittimazione o di interesse ad agire (CC 26 maggio 1993, n. 5889 in *Giust. civ.*, 1993, I, p. 2761), l'inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio o del ricorso in appello o la mancata comunicazione dell'avviso di trattazione ai sensi dell'art. 31 del decreto in commento (CC 18 novembre 2000, n. 14916, in *Riv. giur. trib.*, 2001, p. 99 con nota di GLENDI C.; CC 6 marzo 2000, n. 2509).

*e) omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettata dalle parti o rilevabile d'ufficio (art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.)*

Il motivo in commento è un mezzo che può essere utilizzato per sindacare in via indiretta la *questio facti* e non può essere speso per attaccare la valutazione compiuta in ordine alla *questio iuris* (CC 11 aprile 2000, n. 4593; CC 20 febbraio 1999, n. 1430).

Il passaggio della motivazione che si censura deve riguardare profili fattuali controversi fra le parti e quindi prospettati da queste ultime o rilevabili d'ufficio.

Il ricorrente per Cassazione il quale deduca l'omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata in relazione alla valutazione di una decisiva risultanza processuale ha l'onere di indicare in modo adeguato e specifico la risultanza medesima, dato che il principio dell'autosufficienza del ricorso per cassazione deve essere consentito alla Corte sulla base delle deduzioni contenute nell'atto, alle cui lacune non è possibile sopperire con indagini integrative (CC 11 giugno 2001, n. 7832, in *Il Fisco*, 2001, p. 11680 con nota di CAPUTI C.)

Le Sezioni Unite della Cassazione hanno avuto modo di precisare che non sono sindacabili le scelte in ordine ai mezzi probatori e alla valutazione degli stessi, essendo rimesse esclusivamente al giudice di merito (CC SU 3 febbraio 1988, n. 1069, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, p.919).

La motivazione non è ritenuta sufficiente se si risolve in una mera motivazione *per relationem* (CC 22 gennaio 1999, n. 580, in *Rass. Adv. Stato*, 1999, I, p. 240). Ricade nei vizi censurabili *ex art.* 360, comma 1, n. 3 la mancata osservanza da parte del giudice del merito delle regole che concernono le prove legali.

Il vizio di contraddittoria motivazione presuppone che le ragioni poste a fondamento della decisione siano contrastanti e incompatibili tra di loro di modo che non sia possibile individuare la *ratio decidendi* e cioè il procedimento logico giuridico posto a base della decisione adottata (CC 30 marzo 2000, n. 3904; CC 15 aprile 2000, n. 4916; CC SU 27 dicembre 1997, n. 13045).

Sussiste il difetto di motivazione quando la sentenza non ha in alcun modo argomentato in ordine all'eccezione di giudicato, proposta e documentata nel corso del giudizio di merito (CC 18 gennaio 2000, n. 488, in *Riv. giur. trib.*, 2000, p. 779, con nota di CHIZZINI A.).

Nel caso in cui la sentenza sia retta da una pluralità di motivazioni, il vizio deve riguardare tutti i vizi affinché sia ravvisabile il vizio in discorso (CC 9 dicembre 1994, n. 1055).

Nel ricorso per cassazione è, invece, inammissibile la censura mossa contro l'atto amministrativo, che è stato l'oggetto dell'impugnazione proposta nel giudizio tributario di merito, anziché contro la sentenza della commissione tributaria regionale, soprattutto nel caso in cui dal contesto motivazionale del pronunciamento del giudice non contiene alcuna affermazione nel senso di cui si duole il ricorrente e la sentenza non è censurata sotto il profilo di un asserito vizio di omessa pronuncia su tale punto (CC 7 gennaio 1999, n. 36, in *Riv. legisl. fisc.*, 1999, p. 1724).

Il *giudice di rinvio* può essere la Commissione regionale o la Commissione provinciale. È competente quest'ultima ogniqualvolta si verifica una nullità del giudizio di primo grado a fronte della quale il giudice d'appello avrebbe dovuto rimettere le parti davanti al primo giudice: si tratta delle ipotesi tassativamente elencate all'art. 59, comma 1, del decreto in commento.

La causa di regola deve essere rinviata al giudice territorialmente diverso, ma di grado pari a quello che ha pronunciato la sentenza annullata. È tuttavia ammesso che del giudizio di rinvio possa essere investita anche un'altra sezione dello stesso ufficio giudiziario che ha pronunciato la sentenza cassata.

Quando la Corte di Cassazione rinvia la causa alla Commissione provinciale o regionale *l'atto di riassunzione deve essere proposto* nei confronti di tutte le parti nei confronti delle quali è stata pronunciata la sentenza di annullamento e quella cassata con rinvio in quanto il ricorso in riassunzione in sede di rinvio non è un atto d'impugnazione bensì un atto d'impulso processuale in forza del quale la controversia - dati il carattere e i limiti del giudizio di rinvio - dà luogo al litisconsorzio necessario processuale fra gli stessi soggetti che furono parti nel processo di cassazione (CC 9 settembre 1991, n. 13241, in *Foro it.*, 1992, I, c.1779).

La *riassunzione deve essere eseguita* dalla *parte che ha interesse alla prosecuzione del giudizio* nel termine di un anno dalla pubblicazione della sentenza a nulla rilevando la successiva comunicazione del deposito stesso che non integra un elemento integrativo di tale pubblicazione, ma solo un adempimento ulteriore con finalità informative.

La riassunzione deve essere notificata alle parti personalmente. L'atto di riassunzione va notificato presso la residenza o la sede dei contribuenti, non invece presso il difensore costituito o al domicilio eletto presso di lui.

La riassunzione è nulla se non è notificata alle parti personalmente, ma tale nullità può essere sanata con la costituzione spontanea della parte.

Ai sensi del secondo comma dell'art. 63, *l'intero processo si estingue* se la riassunzione non è effettuata nel termine di un anno dalla pubblicazione della sentenza o si verifica una causa di estinzione del giudizio di rinvio.

L'estinzione del processo può dunque avere luogo **a)** se la causa non è riassunta di fronte al giudice designato dalla Corte di Cassazione per il giudizio di rinvio; **b)** se non è osservato il termine previsto dalla legge per la riassunzione del giudizio o quello fissato dal giudice per la notificazione o l'integrazione del contraddittorio *ex art.* 45 del decreto in commento; **c)** dalla cessazione della materia del contendere; **d)** più in generale al verificarsi di una causa d'inammissibilità del ricorso per riassunzione.

L'estinzione riguarda l'intero processo e travolge tutte le sentenze rese nel suo corso, ad eccezione delle sentenze passate in giudicato che hanno definito il giudizio rispetto ad alcune domande proposte o ad alcuni capi della stessa domanda.

È peraltro da rilevare che data la particolare struttura del processo tributario che tende all'annullamento di atti impositivi la sua estinzione determina il consolidarsi di tali atti.

Nel *procedimento di rinvio* si applicano le norme espressamente previste per il giudizio innanzi alla commissione tributaria provinciale o regionale, a seconda di quale delle due sia competente per la fase rescissoria.

La parte che intende procedere alla riassunzione, anche se non costituita nel giudizio innanzi alla Corte di Cassazione, deve procedere secondo le forme previste per il primo e il secondo grado.

Dopo la notifica dell'atto di riassunzione, la parte che ha proceduto alla riassunzione del giudizio deve costituirsi nei modi e nei termini di cui all'art. 22 del decreto n. 546 del 1992 (norma che si applica innanzi alla commissione tributaria regionale in virtù del richiamo dell'art. 53, comma 2).

Ai sensi del comma terzo della norma in esame deve essere prodotta copia autentica della sentenza di cassazione a pena d'inammissibilità: si ritiene che data l'assenza della prescrizione di un termine per procedere a tale adempimento esso sia possibile sino all'udienza di trattazione ed anche ad opera di un soggetto diverso dal ricorrente in riassunzione.

Ai sensi del comma quarto, nel giudizio di rinvio davanti alle Commissioni tributarie è escluso lo svolgimento di qualunque attività difensiva nuova, anche se si sostanzia esclusivamente nella produzione di nuovi documenti e la formulazione di richieste diverse dalle prese nel procedimento di cassazione, salvi gli adeguamenti che discendono dalla sentenza di cassazione: è il principio già sancito dall'art. 389 c.p.c. e in proposito si è sostenuto che il contribuente può far valere il suo diritto alla restituzione delle somme che ha dovuto versare nel corso del processo formulando la relativa domanda nel giudizio di rinvio.

La dottrina ha correttamente rilevato che la disposizione in commento si riferisce alle sole ipotesi di giudizio di rinvio per i motivi di cui all'art. 360, comma 1, n. 3 e 5 c.p.c.; vale adire alle ipotesi in cui si è soliti parlare giudizio di rinvio prosecutorio.

Nelle altre fattispecie in cui ci si è soliti riferire al giudizio di rinvio restitutorio è consentito alle parti spendere tutte le facoltà che non hanno potuto regolarmente svolgere nel giudizio di merito a causa dell'*error in procedendo* rilevato dalla Corte di Cassazione.

L'ultima parte della norma dispone che la segreteria della commissione competente per il giudizio di rinvio, una volta depositato l'atto di riassunzione ad opera delle parti, proceda a richiedere alla cancelleria della Corte di Cassazione la trasmissione del fascicolo del processo.





## IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

Le decisioni emesse dal giudice tributario sono eseguite dalla pubblica amministrazione, in virtù dei suoi ordinari poteri di autotutela e coerentemente con la natura di giudizio d'impugnazione.

Così, ad esempio, se fosse annullato un atto d'accertamento in relazione al quale sia stata iscritta provvisoriamente a ruolo, in tutto o in parte, l'imposta afferente ai valori accertati, sarebbe compito dell'ufficio provvedere alla revoca del ruolo.

Il contribuente non può che sollecitare tali operazioni ed agire eventualmente per il risarcimento del danno.

Può promuovere la procedura esecutiva in forza della condanna definitiva al pagamento pronunciata dalla commissione tributaria a carico dell'ufficio statale o dell'ente pubblico, anche per il rimborso delle spese di causa. La segreteria rilascia a norma dell'art. 69, comma 1<sup>a</sup> copia in forma esecutiva.

Relativamente all'esecuzione delle sentenze favorevoli al contribuente, l'art. 70 del D.Lgs. n. 546/92 oltre la possibilità di procedere in via esecutiva consente al vincitore di promuovere il giudizio di ottemperanza.

Si tratta di un particolare procedimento - previsto in origine dalle norme che regolano l'attività giurisdizionale del Consiglio di Stato - mediante il quale si sollecita l'intervento giudiziale contro l'Amministrazione inadempiente.

Esso è introdotto con ricorso in duplice originale, alla commissione provinciale se la decisione da eseguire è stata emessa da questa, o alla commissione regionale in ogni altro caso (anche nei confronti della sentenza della Corte di Cassazione); l'ottemperanza è possibile una volta scaduto il termine stabilito dal giudice per l'adempimento o trascorsi trenta giorni dalla notificazione di un atto di messa in mora.

Il ricorso è rivolto al presidente della commissione, e deve contenere una sommaria esposizione dei fatti e, a pena d'inammissibilità, la sentenza cui l'ufficio non ha ottemperato, da allegare in copia, unitamente all'originale o alla copia autentica dell'atto di messa in mora eventuale.

La procedura è caratterizzata da una particolare celerità: il collegio

sentite le parti, emette con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in sostituzione dell'ufficio insolvente.

Tale sentenza è impugnabile solo con ricorso per Cassazione.

## I DUBBI DI AMMISSIBILITÀ DEL RICORSO STRAORDINARIO AL CAPO DELLO STATO

L'art. 7, comma 2, della L. 27.07.2000 n. 212, impone che gli atti dell'Amministrazione finanziaria, nonché quelli dei concessionari della riscossione, rechino tassativamente, tra le altre, l'indicazione delle modalità, termine, organo giurisdizionale o autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

L'art. 7, comma 4, della stessa L. n. 212/2000 recita: “La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti”. Su tale norma si è espresso il Consiglio di Stato ritenendo appieno condivisibile la scelta di dare attuazione alla previsione di legge da ultimo richiamata “*con una norma che preveda la possibilità di esperire il ricorso straordinario al Presidente della Repubblica nei confronti degli atti tributari definitivi*”. L'art. 16, della medesima L. n. 212/2000 dispone, peraltro, che “ Il Governo è delegato ad emanare, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge.

Entro il termine di cui al comma 1 il Governo provvede ad abrogare le norme regolamentari incompatibili con la presente legge”.

La L. 212/2000 è entrata in vigore il giorno 01.08.2000 e, pertanto, l'Esecutivo era delegato ad emanare entro il 27 gennaio 2001 uno o più decreti legislativi recanti tali disposizioni correttive, ad oggi non attuati. L'unico decreto legislativo, ad oggi, emanato è il D.Lgs. 26.01.2001 n. 32, rubricato “Disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti, a norma dell'articolo 16 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente lo statuto dei diritti del contribuente”. Sebbene nel preambolo di tale decreto sia richiamato il parere del Consiglio di Stato, sezione consultiva per gli atti normativi, reso nell'adunanza generale del 22 gennaio 2001, il D.Lgs. n. 32/2001 si sviluppa su dieci articoli, nessuno dei quali afferisce l'art. 7, comma 4, della L. n. 212 /2000 e, segnatamente, i rimedi avverso gli atti

amministrativi definitivi di natura tributaria, ma l'originario articolo 9 sul processo tributario è stato integralmente espunto, sebbene si trattasse della norma che mirava a dare analitica e positiva disciplina alla materia oggetto del presente interpello.

Rimane il dubbio se l'omissione dell'Esecutivo sul punto incida o meno sulla vigenza di quest'ultima disposizione che ha ormai dato definitiva vigenza nel nostro ordinamento al principio dell'ammissibilità del ricorso alla tutela amministrativa - nel sussistere degli specifici presupposti - anche avverso gli atti tributari, in attuazione della più generale *ratio legis* di proteggere il contribuente da una riscontrata tendenza degli organi di giustizia amministrativa a declinare la propria giurisdizione per i ricorsi proposti contro atti non più impugnabili avanti alle Commissioni tributarie.



finito di stampare  
nel mese di aprile 2008

**3LB srl**  
Osnago (LC)

## Numeri pubblicati

### Anno 2007

- nr. 1 L'amministrazione nelle S.r.l. • *Simone Allodi*
- nr. 2 Lo Statuto dei diritti del contribuente • *Alessandro Turchi*
- nr. 3 Finanziamento dei Soci • *Giorgio Zanetti*
- nr. 4 Le norme del codice di procedura civile applicabili al Processo Tributario • *Paolo Brecciaroli*
- nr. 5 Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti • *Marco Grumo*
- nr. 6 La normativa Antiriciclaggio. Profili normativi, obblighi ed adempimenti a carico dei dottori commercialisti • *Gian Gaetano Bellavia*
- nr. 7 Limiti dell'informativa societaria e controllo dei bilanci infrannuali • *Roberta Provasi, Daniele Bernardi, Claudio Sottoriva*
- nr. 8 La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Ernersto Franco Carella*
- nr. 9 L'introduzione dei principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • *Mario Difino*
- nr. 10 La governance delle società a partecipazione pubblica e il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici locali • *Ciro D'Aries*
- nr. 11 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) • *Ambrogio Picolli*
- nr. 12 Il bilancio sociale nelle piccole e medie imprese • a cura di *Adriano Propersi*
- nr. 13 Le parti e la loro assistenza in giudizio • *Mariacarla Giorgetti*

### Anno 2008

- nr. 14 Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs n. 139 del 28 giugno 2005 • a cura della Commissione *Albo, Tutela e Ordinamento 2005-2007*
- nr. 15 Carta Europea dei diritti del contribuente • a cura della Commissione *Normative Comunitarie 2005-2007*

nr. 16.

Il lavoro esamina la disciplina delle impugnazioni del processo tributario contenuta nel capo III del titolo II del decreto Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, con particolare attenzione, per quanto non espressamente disposto nel decreto, alla disciplina generale prevista per il processo civile. Si considerano, quindi, le impugnazioni costituite dall'appello, dalla revocazione, dal ricorso per Cassazione, dal Giudizio di ottemperanza ed, infine, i dubbi di ammissibilità del ricorso straordinario al Capo dello Stato.

Mariacarla Giorgetti è Professore in Diritto processuale civile ed è titolare degli insegnamenti di Diritto dell'arbitrato e di Diritto fallimentare. È esperta di diritto dell'arbitrato, diritto processuale societario, diritto processuale tributario e diritto del fallimento e delle procedure concorsuali. È autrice di svariate monografie, nonché di oltre cento pubblicazioni minori, di cui alcune in lingua straniera. È membro di Comitati editoriali e scientifici, tra cui il Comitato scientifico della Camera arbitrale e di Conciliazione presso l'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano. Dal 1997 è iscritta all'albo degli Avvocati di Milano ed ha maturato una pluriennale esperienza nei settori del contenzioso del diritto societario, tributario, commerciale, fallimentare, nonché delle procedure di arbitrato comune, amministrato e societario. Ha anche svolto attività di consulenza stragiudiziale.