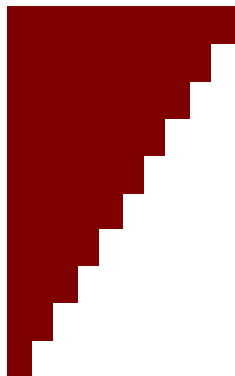


Ing. Mario Cinà

QUADERNO CATASTALE



Il Contenzioso Catastale

Prassi e Giurisprudenza

Parte I: Prassi e Sentenze di merito

Parte II: La motivazione negli accertamenti catastali

Appendice

*Raccolta di normative e sentenze, con esemplificazioni pratiche,
sul contenzioso catastale*

Ad uso dei tecnici liberi professionisti e dei funzionari comunali
che si accingono a gestire il catasto

QUADERNO CATASTALE a cura dell'ing. MARIO CINA'

nello spirito di collaborazione tra Agenzia del Territorio e
Commissione Interordini per le Problematiche Catastali della
Provincia di Padova

La Commissione Interordini per le Problematiche Catastali della Provincia di Padova recepisce il lavoro del dott. Ing. Mario Cinà considerando questa l'ennesimo Suo contributo offerto alle Categorie Professionali per lo svolgimento più agevole delle proprie attività.

Padova, 29 Luglio 2003

La Commissione

Parte I - Prassi e Sentenze di merito

[1. Dipartimento delle Entrate.](#)

Circolare 28.07.97, n. 213/E (Estratto)

Accesso agli atti ed ai documenti del procedimento tributario

[2. Dipartimento delle Entrate.](#)

Circolare 20.11.1997, n. 293/E

Oggetto:

Contenzioso tributario. Autorizzazione alla proposizione dell'appello principale. Art. 52, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

[3. Dipartimento del Territorio](#)

Nota n. 948 del 29.01.1998

Oggetto:

Divieto di far parte delle Commissioni Tributarie nei confronti del personale in servizio presso gli Uffici dei Dipartimenti del Territorio e delle Entrate.

[4. Circolare 05.08.1998, n. 198 Segr. Gen.](#)

Oggetto:

Esercizio del potere di autotutela - Applicazione delle disposizioni di cui al Regolamento approvato con D.M. 11.2.1997 n. 37.

[5. Direzione Compartimentale Territorio Triveneto n. 11916 del 1.9.1998](#)

Oggetto:

Contenzioso tributario e denunce di variazione

[6. Commissione Tributaria Regionale Veneto](#)

Sentenza n. 407 del 25.09.1998

[7. Dipartimento delle Entrate](#)

Circolare 04.03.1999, n. 56

Oggetto:

Rappresentanza dell'ufficio dinanzi alle Commissioni tributarie.

Designazione di personale appartenente alla settima qualifica funzionale

[8. Commissione Tributaria Regionale Lombardia](#)

Sentenza 11.05.1999, n. 143

[9. Dipartimento delle Entrate](#)

Circolare 27.01.2000, n. 16/E

Oggetto:

Modalità di comunicazione di atti tributari diretti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato.

[10. Avvocatura Distrettuale dello Stato di Venezia.](#)

Nota 09.08.2000

[11. Commissione Tributaria Provinciale di Padova](#)

Sentenza n. 101 del 23.01.2001

[12. Agenzia delle Entrate](#)

Circolare n. 36 del 03.04.2001

Oggetto:

Articolo 22, comma uno, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Spedizione del ricorso (appello) a mezzo servizio postale.

Costituzione in giudizio della parte ricorrente (appellante).

[13. Corte di Cassazione](#)

Sentenza n. 8829 del 28.06.2001

[14. Agenzia del Territorio](#)

Nota n. 37809 del 11.10.2001

Oggetto:

Sentenza n.5924 del 21 aprile 2001. Corte di Cassazione. Notificazione avviso di accertamento.

[15. Commissione Tributaria Provinciale di Padova](#)

Sentenza n. 258 del 23.10.2001

[16. Corte di Cassazione](#)

Sentenza 15.02.2002 n. 2255

[17. Nota CTR Veneto 20.03.2002, n. 2272](#)

[18. Agenzia del Territorio](#)

Circolare n. 5 del 16.07.2002

Oggetto:

Rappresentanza in giudizio dell'Agenzia

[19. Avvocatura Generale dello Stato](#)

Nota del 26.07.2002

Parte II - La motivazione negli accertamenti catastali

[1. La motivazione.](#)

[2. Direzione Generale del Catasto e dei SS.TT.EE.](#)

Lettera Circolare 28.02.1977, n. 454

Oggetto:

Motivazioni delle valutazioni di competenza delle sezioni III

[3. Commissione Tributaria Centrale.](#)

Sentenza n. 14564 del 24.10.1978

Accertamento. Motivazione. Utilizzo di formule stereotipate. Nullità.

[4. Corte di Cassazione.](#)

Sentenza n. 6854 del 17.11.1983

Accertamento. Atto di classamento di immobile. Motivazione. Dati oggettivi acclarati dall'u.t.e

[5. Direzione Generale del Catasto e dei SS.TT.EE.5.](#)

Circolare n. 7 del 2 maggio 1984

Oggetto:

Valutazioni di beni immobili e di diritti reali immobiliari. Relative motivazioni.

[6. DPR 26.04.1986, n. 131 – TUIR6](#)

Art. 52 - Rettifica del valore degli immobili e delle aziende, in vigore dal 20/03/2001 modificato da: DLG del 26/01/2001 n. 32, art. 4.

[7. Circolare del 10.06.1986, n. 377](#)

Direzione Generale delle Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

[8. Direzione Generale Del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali](#)

Ministeriale n.3/1859 del 01.06.1988

Oggetto:

Ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria centrale sez.14 n. 906/88 dell'11/03/1987 depositata il 29/01/1988 e notificata in data 22/04/1988.

[9. Commissione Tributaria Centrale](#)

Decisione 3.10.1991, n. 6582

Massima

[10. Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali](#)

Lettera Circolare n. 3/4642 del 24.12.1992

Oggetto:

Corte di Cassazione, Sentenza Sez. I, 3 aprile 1992 n. 4085 in tema di classamento di immobili

[11. Corte di Cassazione](#)

Sentenza Sez. I, 3 aprile 1992, n. 4085

[12. Ufficio Tecnico Erariale di Treviso](#)

Nota n. 8551 dell'8 agosto 1992

Oggetto:

Ricorso in appello alla Commissione Tributaria

[13. Corte Suprema di Cassazione](#)

Sentenza n. 11445/15.02.1993

[14. Circolare n. 199/T del 2.12.1994](#)

Oggetto:

Stime di beni immobili eseguite dagli Uffici Tecnici Erariali
Rilievi della Corte dei Conti.

[15. Corte di Cassazione](#)

Sentenza 28.03.1997, n. 2793

[16. Corte di Cassazione](#)

Sentenza n. 11420 del 12.11.1998

[17. Corte di Cassazione](#)

Sentenza n. 1343 del 18.02.1999

[18. Commissione Tributaria Regionale Lombardia](#)

Sentenza 18.05.1999, n. 128

[19. Legge 27 luglio 2000, n. 212 in vigore dal 01/08/2000](#)

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.
art. 7 - Chiarezza e motivazione degli atti

[20. Agenzia del Territorio](#)

Circolare n. 5 del 23.05.2001

Oggetto:

Legge 23 dicembre 2000, n. 388 art. 43, comma 5. Nuovi adempimenti degli Uffici provinciali dell'Agenzia del Territorio in materia di alienazione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica.

[21. Agenzia del Territorio](#)

Circolare n. 8 del 14.08.2001

Oggetto:

Valutazioni tecnico-estimative di beni immobiliari. Relative motivazioni

[22. Commissione Tributaria Regionale di Venezia](#)

Sentenza n. 127 del 20.09.2001

[23. Comm. Trib. Reg. Toscana - Sezione XVI](#)

Sentenza n. 59 del 27.09.2001

[24. Agenzia del Territorio](#)

Nota n. 60654 del 10.01.2002

Oggetto:

Verifica notifiche - Ufficio provinciale di _____

25. Commissione Tributaria Provinciale di Padova

Sentenza n. 15 del 15.02.2002

Appendice

1. Agenzia delle Entrate

Circolare 98/E del 23.04.1996

Oggetto:

La nuova disciplina del processo tributario.

2. Circolare n. 291/E del 18.12.1996

Oggetto:

Modifiche alla disciplina del processo tributario.

3. Casistica esemplificativa (Caso A – B – C – D).

4. Agenzia del Territorio

Circolare n. 5 del 16.07.2002

Oggetto:

Rappresentanza in giudizio dell’Agenzia

5. Agenzia del Territorio

Territoriale n. 37684 del 9.15.2003

Oggetto:

Sentenza n. 64/01/01 della CTR di Venezia, Sez. I, depositata il 15 novembre 2001, relativa al ricorso in appello del Sig. B.

Parte I - Prassi e Sentenze di merito
--

1. Dipartimento delle Entrate**Circolare 28.07.97, n. 213/E (Estratto)****Accesso agli atti ed ai documenti del procedimento tributario**

E' comunque inapplicabile la disciplina generale di cui al Capo V della legge n. 241/90 in tutti i casi in cui vige il principio di specialità, ... quando l'istanza di accesso ha ad oggetto un "atto defensionale" (contenente, per esempio, le controdeduzioni dell'Amministrazione nel corso di un **processo tributario**), in quanto esistono disposizioni, nell'ambito delle norme sul contenzioso tributario, che prevedono la visione del fascicolo processuale.

VII. 4 - L'accesso agli atti ed ai documenti del procedimento tributario.

Si ricorda che ai sensi degli artt. 13 e 24, ultimo comma, ultimo periodo, della legge n.241/90, le disposizioni sul diritto di accesso non si applicano nei confronti dell'attività dell'Amministrazione diretta all'emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione (art. 13, comma 1, della legge n.241/90), nonché ai **procedimenti tributari**, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano (art. 13, comma 2, della legge n.241/90).

Pertanto, a norma dell'art. 24, ultimo comma, ultimo periodo, della legge 7 agosto 1990, n. 241, **non possono formare oggetto di accesso gli "atti preparatori" nel corso della formazione dei provvedimenti tributari.** In concreto, gli atti prodromici e/o strumentali ("atti preparatori") - comunque denominati - concernenti l'acquisizione di tutti quegli elementi destinati al riscontro oggettivo della fedeltà e completezza dei dati indicati nelle dichiarazioni fiscali ovvero impiegati per la quantificazione dell'effettiva capacità contributiva ove questa sia stata omessa, posti in essere dall'Amministrazione finanziaria e finalizzati all'eventuale adozione di un provvedimento o atto finale (per esempio, dell' "avviso di accertamento") non potranno essere, ai sensi dell' art. 24, ultimo comma, ultimo periodo, della legge 7 agosto 1990, n. 241, oggetto di una specifica richiesta di accesso.

Trattasi, peraltro, di atti che, di norma, non incidono direttamente su posizioni soggettive oggetto di autonoma tutela giurisdizionale.

Va altresì osservato che la conoscenza degli elementi probatori a sostegno della pretesa impositiva dell'Amministrazione è un presupposto essenziale per la validità dell'obbligazione tributaria.

In altri termini, vi è già, nelle fattispecie in esame, un preciso obbligo giuridico dell'Amministrazione finanziaria di portare a conoscenza del soggetto passivo d'imposta gli elementi posti a base del provvedimento emanato. Come e' noto, infatti, la legge tributaria disciplina minuziosamente la potestà impositiva non lasciando, in genere, all'Amministrazione alcun margine autonomo di valutazione o apprezzamento in merito alla scelta del modo migliore per realizzare l'interesse pubblico all'accertamento ed alla riscossione dei tributi.

Solo in caso di adozione del provvedimento conclusivo, comunque denominato, del procedimento tributario sarà possibile per il contribuente conoscere, insieme al provvedimento o "atto finale", anche gli "atti preparatori" dello stesso ed ottenere

visione (o copia) di questi ultimi, fatti comunque salvi i casi in cui dalla conoscenza dei documenti possa derivare una lesione di quegli specifici interessi per la tutela dei quali le disposizioni più volte richiamate prevedono una limitazione o l'esclusione dell'accesso.

E' appena il caso di ricordare, peraltro, che l'attività dell'Amministrazione già consente al contribuente di essere a conoscenza dell'azione (anche in largo "anticipo" rispetto ai principi di carattere generale contenuti nella più volte citata legge 7 agosto 1990, n. 241) laddove le vigenti norme tributarie prevedono la presenza (come nel caso del c.d. "concordato" o nella "conciliazione giudiziale") o comunque una forma sostanziale di "partecipazione" del contribuente interessato per la definizione della sua obbligazione tributaria.

2. Dipartimento delle Entrate Circolare 20.11.1997, n. 293/E

Oggetto:

Contenzioso tributario. Autorizzazione alla proposizione dell'appello principale. Art. 52, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Sintesi:

L'autorizzazione agli uffici per la proposizione dell'appello in Commissione tributaria regionale deve essere rilasciata dal capo della divisione del contenzioso della Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente. Nulla esclude che detta autorizzazione venga rilasciata dal capo del servizio degli affari giuridici o dal direttore regionale. Non è opportuno, invece, delegare il potere in questione stabilmente ad un funzionario della divisione.

Testo:

Com'è noto, l'art. 52, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, prevede che gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione regionale delle entrate. In riferimento alla citata disposizione, sono state sollevate le problematiche relative all'interpretazione che occorre dare all'espressione "responsabile del servizio del contenzioso" ed alla possibilità o meno da parte del predetto responsabile di delegare altri funzionari ad autorizzare gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate a proporre l'appello principale.

Si deve preliminarmente osservare che la legge 29 ottobre 1991, n. 358, recante norme per la ristrutturazione del Ministero delle finanze, ha istituito le Direzioni regionali delle entrate, quali organismi periferici del Dipartimento delle entrate con funzioni di programmazione, coordinamento, indirizzo e vigilanza nei confronti dei dipendenti uffici. Il regolamento che ha dato attuazione alla predetta legge, emanato con DPR 27 marzo 1992, n. 287, ha previsto la suddivisione delle Direzioni regionali in servizi – che corrispondono, di regola, alle Direzioni centrali del Dipartimento stesso – e dei servizi in divisioni.

È sorto il dubbio, pertanto, se per "responsabile del contenzioso" debba intendersi il capo del servizio per gli affari giuridici e per il contenzioso o il capo della sottostante divisione del contenzioso.

Al riguardo, si fa presente che l'Avvocatura Generale dello Stato, con consultiva n. 130170 del 16 ottobre 1997, ha ritenuto che l'espressione "responsabile del servizio", pur se poco chiara, debba intendersi riferita al responsabile della divisione del contenzioso, fondando tale avviso sulla considerazione che "il riferimento che fa l'art. 52 non sia specifico e formale al Servizio (...) per gli affari giuridici e per il contenzioso (...) e che "nella disposizione dell'art. 52 si può cogliere la preoccupazione di non richiedere l'intervento di funzionario del più alto grado".

Il predetto Generale Organo legale ha, inoltre, precisato che la dicitura "responsabile del servizio" non deve essere intesa in senso formalistico, in quanto la seconda parte del comma 2 del citato articolo 52 riferisce la stessa espressione alle Direzioni compartimentali del territorio, che non sono suddivise in servizi ma in reparti, fra i quali non figura quello del contenzioso (artt. 33, comma 1, lett. b) e 38, comma 5, del citato regolamento n. 287 del 1992).

La conclusione che abilitato a rilasciare l'autorizzazione alla proposizione dell'appello sia il responsabile della divisione del contenzioso non esclude, tuttavia, che detta autorizzazione possa, comunque, essere rilasciata anche da organi superiori, quali il capo del servizio degli affari giuridici o il direttore regionale, in considerazione sia dei principi generali che delle specifiche attribuzioni della Direzione regionale definiti dall'art. 7, comma 2, della legge n. 358 del 1991.

L'Avvocatura generale ha, poi, rilevato che più delicato è il problema della delegabilità del potere in questione da parte del responsabile della divisione del contenzioso. Secondo i principi generali sul vicariato, la funzione potrà essere esercitata da chi regge la divisione in caso di assenza del titolare.

Si ritiene dover escludere, invece, la possibilità di delegare stabilmente un funzionario della divisione all'attività di autorizzazione in esame, in quanto il riferimento al "responsabile" è chiaro nel significato di unica persona posta a capo di una struttura.

3. Dipartimento del Territorio

Nota n. 948 del 29.01.1998

Oggetto: Divieto di far parte delle Commissioni Tributarie nei confronti del personale in servizio presso gli Uffici dei Dipartimenti del Territorio e delle Entrate.

L'art. 31 - comma 3 - della Legge 27/12/1997, n. 449, ha abolito la deroga - stabilita dall'art. 43, comma 4, del D. L.vo n. 545/92 che permette la partecipazione, in qualità di componenti, dei dipendenti in servizio presso gli Uffici dei Dipartimenti del Territorio e delle Entrate, alle Commissioni Tributarie (ora Commissioni Tributarie Regionali e Provinciali).

Detto articolo 31, al comma 4, stabilisce, nella data del 1° aprile 1998, la decorrenza del divieto sancito nelle disposizioni di cui sopra.

Al riguardo, nell'invitare cedeste Direzioni ed il Servizio Ispettivo Centrale a dare formale comunicazione di quanto sopra al personale dipendente, si prega di voler effettuare una indagine, rispettivamente presso i dipendenti Uffici, al fine di acquisire i nominativi degli impiegati che esplicano attività nell'ambito delle Commissioni in parola, nonché delle sedi regionali, ovvero provinciali, dove tale attività viene svolta.

Una volta a conoscenza dei nominativi e delle sedi in parola, codeste Direzioni e il Servizio Ispettivo Centrale avranno cura di comunicare tali dati al Servizio I, Divisione 3 della Direzione Centrale per i Servizi Generali, il Personale e l'Organizzazione di questo Dipartimento.

Quanto sopra al fine di porre in grado lo scrivente di informare gli Organi competenti, per le necessario tempestive sostituzioni dei componenti in parola in seno alle citate Commissioni.

4. Circolare 05.08.1998, n. 198 Segr. Gen.

Oggetto:

Esercizio del potere di autotutela - Applicazione delle disposizioni di cui al Regolamento approvato con D.M. 11.2.1997 n. 37.

Sintesi:

Con la presente, tenuto conto di numerosi casi in cui i contribuenti hanno lamentato la mancata applicazione dell'autotutela, vengono richiamate le disposizioni dettate al riguardo dal regolamento in oggetto segnalandone l'importanza ai fini del corretto svolgimento del rapporto fisco-contribuente, invitando le Direzioni Regionali delle Entrate e le Direzioni Compartimentali del Territorio a sensibilizzare gli uffici dipendenti alla puntuale applicazione delle disposizioni stesse.

Testo:

L'esperienza di questo primo anno di applicazione del Regolamento emanato dal Ministro Visco in materia di esercizio del potere di autotutela (Decreto n. 37/97 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 5.3.1997) può essere considerata, almeno stando ai dati sommari in possesso di questo Segretariato, sostanzialmente positiva. E tuttavia, a fronte dei molti casi in cui gli uffici provvedono correttamente all'annullamento dei loro atti illegittimi, continuano a pervenire allo scrivente proteste di contribuenti, spesso riportate con rilievo anche dalla stampa, che segnalano casi di mancata applicazione dell'autotutela, giustificati con motivazioni - quali, ad esempio, l'avvenuto decorso dei termini per ricorrere - che non tengono conto della normativa vigente in materia e, in particolare, delle disposizioni contenute nel citato decreto ministeriale.

A tale riguardo si ritiene opportuno ricordare che ai sensi del combinato disposto delle norme del decreto stesso nonché di quelle contenute nel D.P.R. 287/92 (art. 68) e nella legge 656/94 (art. 2-quater), l'amministrazione procede d'ufficio all'annullamento degli atti in tutte le ipotesi in cui ne riscontra l'illegittimità, e cioè, a titolo esemplificativo, nei casi di errore di persona, evidente errore logico o di calcolo, errore sul presupposto dell'imposta, doppia imposizione, mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti, mancanza di documentazione successivamente sanata entro i termini di decadenza, sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni, regimi agevolativi precedentemente negati, errore del contribuente facilmente riconoscibile dall'amministrazione.

Quando verifica la ricorrenza di tali presupposti, l'Ufficio procede all'annullamento: - anche se l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere; - anche se il ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità, ecc.); - anche se vi è pendenza di giudizio;

- anche se non è stata prodotta in tal senso alcuna istanza da parte del contribuente. Ai fini dell'esercizio concreto dell'autotutela, in altri termini, la legge non considera rilevante il comportamento (omissivo o non) tenuto dal contribuente o il tempo trascorso dall'emanazione dell'atto e neppure (salvo il caso di giudicato sostanziale) le eventuali vicende processuali cui l'atto sia andato incontro, ma solo l'esito del riesame svolto dall'ufficio che lo ha emanato; al quale è attribuito il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente da tali eventi o comportamenti, se l'atto è legittimo o meno. Se, a seguito di tale verifica, la pretesa tributaria risulta infondata in tutto o in parte, essa va ritirata ovvero opportunamente ridotta in modo da ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge.

È appena il caso di soggiungere, a tale proposito, che l'annullamento dell'atto travolge necessariamente ed automaticamente tutti gli altri atti ad esso consequenziali (ad esempio, il ritiro di un avviso di accertamento determina automaticamente la nullità delle cartelle di pagamento emesse in base all'avviso stesso) e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse. Sarebbe infatti del tutto contraddittorio che l'amministrazione annullasse un atto in quanto lo riconosce illegittimo e infondato, e poi lasciasse che le procedure di riscossione proseguano indisturbate ovvero trattenesse le somme riscosse in forza di esso.

In conclusione. Fermo restando che l'obiettivo principale - al quale ci si è proposti di arrivare con i recenti provvedimenti di riforma - è quello di rendere il più efficace possibile l'attività degli Uffici, sia per quanto riguarda la liquidazione e l'accertamento dei tributi sia, più in generale, per quanto riguarda gli altri provvedimenti che incidono direttamente sulla sfera giuridica dei contribuenti, non vi è dubbio che una attenta e sistematica correzione degli errori eventualmente riscontrati nell'ambito di tali attività rappresenta non solo un modo per evitare pericolose deviazioni nell'applicazione delle leggi e il conseguente deterioramento del rapporto di fiducia fisco-contribuente ma anche per diminuire i costi del contenzioso e aumentare l'efficienza dell'amministrazione.

E se è vero, a stretto rigore, che l'ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato (mentre è certo che il contribuente, a sua volta, non ha un diritto soggettivo a che l'ufficio eserciti tale potere), è tuttavia indubbio che l'ufficio stesso non possiede un potere discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o meno i propri errori. Infatti da un lato il mancato esercizio dell'autotutela nei confronti di un atto patentemente illegittimo, nel caso sia ancora aperto o comunque esperibile il giudizio, può portare alla condanna alle spese dell'amministrazione con conseguente danno erariale (la cui responsabilità potrebbe essere fatta ricadere sul dirigente responsabile del mancato annullamento dell'atto); dall'altro, essendo previsto che in caso di "grave inerzia" dell'ufficio che ha emanato l'atto può intervenire, in via sostitutiva, l'organo sovraordinato, è evidente che l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'amministrazione non certo come una specie di "optional" che si può attuare o non attuare a propria discrezione ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici e, quindi, come un elemento di valutazione della loro attività dal punto di vista disciplinare e professionale. Nell'attesa che vengano impartite le disposizioni

finalizzate all'attivazione delle procedure di monitoraggio concernenti l'autotutela, previste dal Regolamento in oggetto, si pregano pertanto le SS.LL. di voler cortesemente sensibilizzare gli Uffici dipendenti affinché alle prescrizioni in esso contenute venga data la massima applicazione su tutto il territorio. A tale proposito si ritiene opportuno, infine, richiamare l'attenzione sull'art. 4, comma 3 del Regolamento medesimo, ai sensi del quale "con relazioni annuali, da trasmettere al Segretario generale, ai relativi dipartimenti e al servizio per il controllo interno, le direzioni regionali e compartimentali evidenziano le cause dei vizi degli atti rilevati nonché le misure adottate per migliorare l'efficienza dell'attività di accertamento di loro competenza".

5. Direzione Compartimentale Territorio Triveneto n. 11916 del 1.9.1998 **Oggetto: Contenzioso tributario e denunce di variazione**

Esaminando la corrispondenza qui pervenuta in merito al contenzioso tributario si è osservato che molte volte l'oggetto della contesa è la rendita catastale scaturita in seguito ad una denuncia di variazione.

Si vuole intanto ricordare che una denuncia di variazione (ampliamento, .. frazionamento, .. demolizione, .. dotazione di impianto termico, .. modifiche interne,..) non può dare luogo ad un cambiamento di categoria e/o classe ma, al più, di consistenza.

Sono pertanto improponibili quelle istanze prodotte in Commissione tributaria perché l'oggetto del contendere sarebbe, a ben vedere, la rendita agli atti (prima cioè della variazione), rendita a suo tempo notificata, accettata dalla parte e, quindi, passata in giudicato. Se così non fosse sarebbe, di fatto, ufficializzata l'aleatorietà della rendita catastale dal momento che qualsiasi tipo di denuncia di variazione può riaprire i termini del contenzioso sul classamento.

Ovviamente diverso è il caso di variazione della destinazione d'uso, .. di radicale trasformazione dell'immobile e di altre eventualità consimili che saranno vagliate con molta attenzione dagli Uffici.

6. Commissione Tributaria Regionale Veneto **Sentenza n. 407 del 25.09.1998**

I sigg.ri NN residenti a Cittadella presentano in data 03.06.1993 ricorso alla Commissione Tributaria di Primo grado di Padova avverso il classamento notificato in data 05.04.1993 dall'U.T.E. di Padova relativo al fabbricato, del quale i ricorrenti sono comproprietari, sito in Cittadella e denunciato in Catasto al NCEU con Mod-D Prot. N. ____ del ____ e censito alla Sez. B Fog.3 Mapp.____ sub 1 Cat. cl.2; Sez.B Fog.3 Mapp.____ sub2 e sub3.

Assumono trattarsi di fabbricato rurale edificato prima del 1930 il cui piano terra è posto al di sotto/del piano stradale.

Resiste l'U.T.E. di Padova, eccependo l'inammissibilità del ricorso, per non essergli mai pervenuta copia dello stesso.

La Commissione Tributaria di primo grado di Padova, sez. n. 8, con decisione n.38 in data 21.01.1994, dichiara inammissibile il ricorso.

Avverso la predetta decisione propongono tempestivo appello i contribuenti, rilevando che l'Ufficio era stato presente all'udienza di discussione di primo grado e, pertanto, aveva avuto concretamente la possibilità di esprimere un parere immediato sulla categoria attribuita al fabbricato senza un esame preliminare della pratica. Ribadiscono nel merito le motivazioni già addotte nel corso del giudizio di primo grado e concludono per l'attribuzione all'abitazione della categoria A/4 classe 1 e C/6 classe 1 alla stalla.

Non si costituisce l'Ufficio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e va respinto.

Delle eccezioni formulate dai contribuenti va preliminarmente esaminata quella pregiudiziale, già sollevata in primo grado dall'Ufficio ed accolta nella impugnata decisione, in ordine alla violazione del disposto di cui all'art. 17, comma 1, D.P.R. n.636/1972 che, ad avviso dei contribuenti, può essere superata.

E' pacifico tra le parti che i contribuenti non hanno presentato, né spedito all'Ufficio la copia del ricorso entro il termine di sessanta giorni decorrenti dalla notifica dell'atto impugnato.

Sul punto, i contribuenti hanno variamente sostenuto la sanabilità del vizio - asseritamente successivamente sanato dalla presenza del rappresentante dell'Ufficio in udienza - del mancato inoltro della copia del ricorso, con argomentazioni che non possono essere qui condivise.

A tal proposito, invero, va anzitutto rilevato che ammettere concretamente la rimozione dell'incombente imposto dall'art.17, D.P.R. n.636/1972 sull'inoltro della copia del ricorso, significherebbe correlativamente ed inevitabilmente comprimere il diritto di difesa dell'ufficio tributario, da quell'incombente appunto presidiato a garanzia della regolarità del contraddittorio.

Peraltro, non può sottacersi - come invece fa il contribuente - che la "ratio" sottesa all'art 17, D.P.R. n.636/1972, nel testo modificato dall'art.8, D.P.R. n.739/1981, è quella di articolare strutturalmente la presentazione del ricorso in due formalità: la consegna o spedizione dell'originale alla segreteria della commissione tributaria e la consegna o spedizione di una copia all'ufficio tributario; né il titolo del predetto articolo ("Presentazione del ricorso") autorizzerebbe una diversa interpretazione.

In tal senso, si è più volte pronunciata la Suprema Corte di Cassazione (v. per tutte, Sez. I, 04.08.1994, n.7256 e Sez. I, 29.07.1995, n.8371), ritenendo le descritte formalità entrambi essenziali e imprescindibili onde la mancanza o l'intempestività di una qualsiasi di esse - quindi anche, come, nella fattispecie, l'inoltro della copia all'ufficio - determina l'inammissibilità del ricorso.

Restano nelle predette considerazioni assorbite tutte le residue questioni proposte.

Nulla per le spese, non risultandovene di sostenute.

P. Q. M.

La Commissione Tributaria Regionale di Venezia, definitivamente decidendo, ogni diversa istanza disattesa, respinge l'appello e conferma la decisione di primo grado.

7. Dipartimento delle Entrate

Circolare 04.03.1999, n. 56

Oggetto:

Rappresentanza dell'ufficio dinanzi alle Commissioni tributarie.

Designazione di personale appartenente alla settima qualifica funzionale

Sintesi:

Si ritiene che, in caso di insufficiente disponibilità di personale di ottava e nona categoria, la rappresentanza degli uffici dinanzi alle Commissioni tributarie possa essere assicurata da personale di qualifica inferiore ritenuto idoneo per preparazione tecnica e giuridica posseduta.

Testo:

È stato chiesto di conoscere se in sede di discussione pubblica dinanzi alle commissioni tributarie possono essere designati per la rappresentanza collaboratori tributari appartenenti alla settima qualifica funzionale.

Al riguardo, occorre premettere che, a norma dell'art. 11, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti è proposto ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della Direzione regionale sovraordinata.

Con circolare n. 98/E del 23 aprile 1996 è stato precisato che l'ufficio del Ministero delle finanze è rappresentato in udienza dal titolare o da un suo delegato. Nel caso degli Uffici delle Entrate articolati in reparti di livello dirigenziale la partecipazione alle udienze è assicurata dal dirigente capo-reparto o da un suo delegato.

L'ufficio del contenzioso della Direzione regionale interviene nella persona del capo della divisione competente in materia di contenzioso o di un suo delegato.

Per quanto concerne l'individuazione del profilo professionale del personale delegato incaricato di partecipare all'udienza, l'art. 41, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992, n. 287, prevede che della rappresentanza in giudizio (rectius in udienza) sono incaricati "di regola" impiegati delle qualifiche dirigenziali o appartenenti a profili professionali di qualifiche funzionali non inferiori all'ottava.

L'espressione "di regola" contenuta nella citata disposizione implica che la rappresentanza in udienza possa essere affidata ad impiegati appartenenti a profili professionali diversi da quelli espressamente individuati dal sopra menzionato art. 41, comma 8. Si consideri, inoltre che sulla base del decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 1984, n. 219, recante l'individuazione dei profili professionali del personale dei ministeri, in attuazione dell'art. 3 della legge 11 luglio 1980, n. 312, il personale appartenente alla settima qualifica funzionale "rappresenta - quando previsto - l'amministrazione presso l'autorità giudiziaria".

A ciò si aggiunga che per effetto di quanto stabilito dall'art. 39, commi 5, 8 e 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, la competenza a trattare le problematiche contenziose sarà specificamente attribuita agli impiegati in possesso di adeguata preparazione professionale, anche appartenenti alla settima qualifica funzionale, individuati con apposito provvedimento.

Pertanto, in caso di insufficiente disponibilità di personale inquadrato in profili professionali delle qualifiche nona e ottava, la rappresentanza degli uffici dinanzi alle

Commissioni tributarie può essere assicurata da personale di qualifica inferiore ritenuto idoneo per la preparazione tecnica e giuridica posseduta.

8. Commissione Tributaria Regionale Lombardia Sentenza 11.05.1999, n. 143

Intitolazione:

Catasto e servizi tecnici erariali - Contenzioso - Provvedimento U.T.E in materia catastale - Sua impugnabilità in Commissione Tributaria - Solo per vizi propri dell'atto applicativo dell'ufficio U.T.E - Improprietà del ricorso sul valore attribuito alle singole unità immobiliari - Difetto di giurisdizione del giudice tributario.

Massima:

Sono impugnabili in Commissione Tributaria anche gli atti relativi alle operazioni catastali, purché si deducano vizi propri dell'atto consequenziale. Il ricorso proposto sul valore attribuito alle singole unità immobiliari e' improponibile per difetto di giurisdizione del giudice tributario.

9. Dipartimento delle Entrate Circolare 27.01.2000, n. 16/E

Oggetto:

Modalità di comunicazione di atti tributari diretti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato.

Sintesi:

Si forniscono chiarimenti in merito alla notifica di atti di natura tributaria a soggetti non residenti nel territorio dello Stato italiano.

Testo:

Come è noto, ai sensi dell'art. 60 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, la notifica degli atti tributari relativi alle imposte dirette è eseguita in conformità agli artt. 137 ss. del codice di procedura civile, con alcuni adattamenti resi necessari dalla specificità della materia tributaria.

Tale disciplina, dettata in origine per le sole imposte sui redditi, è stata in seguito estesa anche alle tasse ed alle imposte indirette, le cui norme di settore (ad es., l'art. 52 del Testo Unico DPR 26 aprile 1996, n. 131, per l'imposta di registro, l'art. 56 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per l'imposta sul valore aggiunto e l'art. 49 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, per l'imposta sulle successioni e donazioni), rinviano al citato art. 60 del DPR n. 600/1973.

In proposito, si ricorda che, per effetto dello stesso art. 60 del DPR n. 600, gli atti tributari, se non consegnati in mani proprie dell'interessato, devono essere notificati nel domicilio fiscale dello stesso, ed è esclusa l'applicabilità degli artt. 142 e 143 del c.p.c., riguardanti la notifica a persona residente all'estero, o di residenza, dimora o domicilio sconosciuti (cfr. art. 60, comma 1, lett. f).

Ciò premesso, si evidenzia che i criteri da seguire per l'individuazione del domicilio fiscale del contribuente sono contenuti nell'art. 58 del citato DPR n. 600/1973, per il

quale ogni soggetto passivo d'imposta si intende domiciliato in un comune dello Stato e il comune di domicilio fiscale coincide:

- a) per le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, con il comune nella cui anagrafe sono iscritte;
- b) per quelle non residenti, con il comune in cui è stato prodotto il reddito o, se il reddito è stato prodotto in più comuni, in quello in cui si è prodotto il reddito più elevato;
- c) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, con il comune in cui si trova la sede legale, quella amministrativa, ovvero una sede secondaria.

In virtù di quanto disposto dal successivo art. 59, l'Amministrazione finanziaria può, comunque, stabilire, anche su istanza dell'interessato, il domicilio fiscale del soggetto in un comune diverso da quello in cui il soggetto medesimo dovrebbe averlo sulla base dei criteri sopra esposti. Qualora, poi, l'applicazione degli artt. 58 e 59 del DPR n. 600/1973 porti all'identificazione, come domicilio fiscale del debitore, di un comune in cui non vi sia né abitazione, né ufficio o azienda del contribuente, si deve fare riferimento alla lett. e) dell'art. 60, primo comma; in tal caso, ai fini della decorrenza del termine per l'impugnazione, la notifica si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello dell'affissione all'albo comunale dell'avviso prescritto dall'art. 140 del c.p.c. Ne consegue che la notifica degli atti tributari a soggetti non residenti in Italia deve essere sempre effettuata all'interno dei confini nazionali e che, nei loro confronti, lo svolgimento degli adempimenti di cui all'art. 60, comma 1, lett. e), del DPR n. 600/1973 garantisce pienamente, sotto il profilo giuridico, il perfezionamento della notifica.

Peraltro da tempo il Dipartimento delle Entrate, allo scopo di assicurare la effettiva conoscenza dei propri atti da parte dei destinatari, anticipando la previsione recata dal disegno di legge concernente lo Statuto del Contribuente tuttora all'esame del Parlamento (A.C. 4818), ha instaurato la prassi di portare a conoscenza dei contribuenti residenti all'estero gli atti di natura fiscale contestualmente alla loro rituale notificazione in Italia (cfr nota prot. 3955 del 10 marzo 1995 della Direzione Centrale per la Riscossione e risoluzione n. 259/E del 30 ottobre 1995 della Direzione Centrale per gli Affari Giuridici e per il Contenzioso Tributario).

Considerata, ora, l'esigenza di assicurare in modo più tempestivo ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato una conoscenza effettiva, e non solo legale, degli atti tributari ad essi diretti, si emanano le seguenti disposizioni.

Nei casi in cui destinatario dell'atto (avviso di accertamento, richiesta istruttoria, ecc.) sia un soggetto non residente nel territorio dello Stato, l'ufficio operativo che ha emanato l'atto stesso deve contestualmente darne comunicazione al destinatario medesimo all'indirizzo del paese estero di residenza, con avviso da inoltrare per posta ordinaria.

Ovviamente la comunicazione potrà essere data in quanto l'indirizzo estero del contribuente sia reperibile attraverso l'AIRE o sulla base di altre informazioni in possesso dell'ufficio.

Resta fermo, naturalmente, che tale comunicazione ha soltanto finalità informative ed è, quindi, assolutamente priva degli effetti legali che discendono, invece, esclusivamente dal compimento delle formalità di cui al citato art. 60 del DPR n. 600/1973.

Pertanto, a modifica di quanto stabilito nella nota prot.3955 e nella risoluzione n. 259/E sopra citate, nessuna comunicazione sarà più inviata agli uffici centrali del Dipartimento.

Quanto, infine, alla procedura di notifica delle cartelle di pagamento, essa coincide con quella prevista per gli atti emessi dagli uffici dell'Amministrazione Finanziaria, poiché l'art. 26 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, richiama il più volte citato art. 60 del DPR n. 600/1973.

Al riguardo, occorre precisare che l'ambito di applicazione dell'art. 26 del DPR n. 602 del 1973, dettato in origine per la riscossione delle sole imposte sui redditi, è stato progressivamente allargato e, secondo l'art. 18 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, le disposizioni contenute nel capo II del titolo I dello stesso DPR n. 602 - nel quale rientrano anche quelle relative alla notifica delle cartelle di pagamento - si applicano anche agli altri tributi gestiti dagli uffici del Dipartimento delle Entrate. Ne deriva che, anche per le cartelle di pagamento, di qualunque natura sia il credito iscritto a ruolo, la notifica a soggetti residenti all'estero va eseguita in Italia presso il domicilio fiscale del contribuente, come individuato dagli artt. 58 e 59 del DPR n. 600/1973.

Relativamente ai soggetti residenti all'estero, perciò, il competente concessionario della riscossione, se conosce l'indirizzo del debitore, provvederà, subito dopo aver eseguito la notifica ai sensi dell'art. 60 del DPR n. 600 del 1973, ad inviargli la relativa comunicazione, con le modalità sopra illustrate a proposito degli atti tributari emanati dagli uffici del Dipartimento.

L'Associazione Nazionale dei Concessionari del Servizio di Riscossione dei Tributi è pregata di informare i Concessionari del servizio nazionale della riscossione delle istruzioni impartite con la presente circolare.

10. Avvocatura Distrettuale dello Stato di Venezia.

Nota 09.08.2000

Si trasmette copia della decisione emessa dalla Commissione Regionale di Venezia nel contenzioso di cui all'oggetto, come sopra notificata presso questa Avvocatura.

Precisato che, ai sensi dell'art. 38 co. 2. del D.Lgs. n. 546/92, così come interpretato dall'art. 21 co. primo della legge n. 133/1999, ai fini del decorso del termine-breve di cui all'art. 325, 2° co., cpc (sessanta giorni) le decisioni della Commissione Tributaria Regionale vanno notificate all'Amministrazione finanziaria presso l'Avvocatura competente ai sensi dell'art. 11, co. secondo, del t.u. n.1611/1933 e succ. mod., e ricordato che questa Avvocatura, non ha assistito l'Amministrazione finanziaria avanti la Commissione Tributaria Regionale che ha emesso la decisione di cui sopra, vorrà codesto Ufficio provvedere con ogni urgenza alle valutazioni ed alle iniziative di competenza al fini dell'eventuale ricorso per cassazione da proporsi, ripetesi a pena di decadenza, entro 60[^] gg. dalla, suindicata notifica.

In caso che si ritenga di proporre il ricorso per cassazione la copia, autentica della decisione da impugnare - insieme con tutti i necessari atti del giudizio e del procedimento ed una relazione afferente l'affare - saranno da rimettere direttamente alla Avvocatura Generale dello Stato - competente ai fini dell'eventuale ricorso per

cassazione (circ. min. 11/8/1998 n.1198/31164) - con urgenza e comunque entro quindici giorni dalla, notifica della decisione.

11. Commissione Tributaria Provinciale di Padova Sentenza n. 101 del 23.01.2001

In seguito a stralcio divisionale di beni immobili in Padova, il notaio C. ha chiesto all'UTE di Padova l'attribuzione del classamento delle unità immobiliari relative l'atto suddetto.

Avverso l'invocato classamento propone ricorso la parte ritenendo le attribuzioni dell'UTE, sia le categorie che le classi catastali dei beni, non consone alle reali consistenze dei beni medesimi.

OSSERVA

La Commissione accoglie l'eccezione preliminare dell'Ufficio di inammissibilità del ricorso, essendo pacifica la circostanza che di tale atto non è stata comunicata allo stesso Ufficio la relativa copia originale.

In atti, in effetti risulta documentato soltanto l'invio di un ricorso all'Amministrazione resistente limitato all'aspetto amministrativo, inidoneo come tale ad instaurare il rapporto processuale. Ricorrono giusti motivi per compensare le spese.

P. Q. M.

Dichiara inammissibile il ricorso e compensa le spese di giudizio.

12. Agenzia delle Entrate Circolare n. 36 del 03.04.2001

Oggetto:

Articolo 22, comma uno, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n 546.

Spedizione del ricorso (appello) a mezzo servizio postale.

Costituzione in giudizio della parte ricorrente (appellante).

Sintesi:

La circolare fornisce chiarimenti in merito all'esatta individuazione delle modalità della costituzione in giudizio, in ipotesi di appello principale notificato a mezzo del servizio postale. In particolare sono illustrate le modalità di assolvimento all'onere della prova, costituita dall'avviso di ricevimento, qualora non ne sia stato possibile il deposito contestuale alla costituzione in giudizio presso la segreteria della Commissione adita.

Testo:

Come è noto, l'art. 22 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 disciplina, nell'ambito del sistema delle norme che regolano il processo tributario, la costituzione in giudizio della parte ricorrente. Tale fase completa il rapporto processuale, investendo il giudice della controversia, in quanto la semplice notifica del ricorso alla controparte, proposto con le modalità di cui all'art. 20 e nei termini

stabiliti dall'art. 21 del menzionato decreto, non è sufficiente a porre in relazione il ricorrente ed il giudice.

Come già chiarito in passato (cfr. Cir. n. 98/E del 23 aprile 1996), tramite la costituzione in giudizio, regolata dal citato articolo 22, il ricorrente è ufficialmente e attivamente presente nel processo, instaurando un rapporto diretto anche con il giudice.

In considerazione della particolare rilevanza dell'adempimento in esame, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente (30 giorni dalla proposizione del ricorso) è previsto a pena di inammissibilità, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio senza alcuna possibilità di sanatoria.

Per espresso richiamo operato dall'art. 53 dello stesso decreto, la norma in esame si applica anche alle ipotesi di costituzione in giudizio della parte appellante che, ovviamente, potrà essere lo stesso ricorrente o l'ufficio in ipotesi di soccombenza, in primo grado, dell'Amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, sono pervenute alla scrivente numerose richieste di chiarimenti volte all'esatta individuazione delle modalità della costituzione in giudizio, in ipotesi di appello principale notificato a mezzo del servizio postale. Ciò a seguito di alcune declaratorie di inammissibilità per difetto di notifica del gravame, sul presupposto della mancata allegazione, all'atto di impugnativa, dell'avviso di ricevimento, qualora non sia intervenuta la costituzione in giudizio della parte resistente.

La questione si ricollega al disposto dell'art. 22 del decreto sul contenzioso tributario, che, per quanto interessa, stabilisce, al comma 1, che "Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena di inammissibilità deposita copia del ricorso spedito per posta, con fotocopia della ricevuta della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale". In forza di tale previsione normativa, taluni uffici, in sede di costituzione in giudizio innanzi alle Commissioni tributarie regionali, avrebbero depositato in segreteria la sola copia della ricevuta di spedizione, trascurando di allegare, nel prosieguo del processo, al fascicolo di causa, la copia dell'avviso di ricevimento, unico documento comprovante l'effettività della notifica, in ipotesi di mancata costituzione in giudizio della parte resistente (appellata).

La formulazione del citato articolo 22 va letta, nel sistema, in connessione con la normativa, espressamente prevista dal d.lgs. 546/1992, in tema di notificazione a mezzo del servizio postale degli atti processuali. In particolare, il comma cinque dell'art. 16 del decreto in parola stabilisce che "qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione". In virtù di tale norma, il ricorso (appello) s'intende proposto al momento della spedizione: da questo momento decorrono i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente (appellante) ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. 546/1992.

Ai fini della regolare costituzione la norma richiede il deposito della sola ricevuta della spedizione del ricorso, prescindendo dalla prova del perfezionamento della procedura di notifica, costituita dall'avviso di ricevimento. Ciò in quanto accade frequentemente che l'avviso di ricevimento torni nella materiale disponibilità del ricorrente in una data successiva a quella entro cui lo stesso deve costituirsi in giudizio.

La previsione di cui al comma 1 dell'art. 22 ha pertanto una valenza procedurale limitata alla sola regolarità della costituzione da parte del ricorrente.

Ai fini della prosecuzione del giudizio, ove il contraddittorio tra le parti non si sia instaurato, rimane invece applicabile la normativa generale in materia di onere della prova, e, in particolare, in virtù del rinvio operato dall'art. 1 d.lgs. 546/1992, anche l'art. 101 del c.p.c. - che testualmente dispone: "Il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti, non può statuire sopra alcuna domanda, se la parte contro la quale è proposta non è stata regolarmente citata e non è comparsa" - al quale, sostanzialmente, fanno riferimento le succitate declaratorie di inammissibilità.

In conclusione, gli uffici appellanti, nel caso in cui la parte resistente non si sia costituita, per assolvere all'onere della prova del perfezionamento della procedura di notifica, qualora non sia stato possibile depositare l'avviso di ricevimento contestualmente alla costituzione in giudizio, avranno cura di provvedervi secondo le modalità di cui all'art. 32 del citato d.lgs. 546/1992.

A completamento di quanto esposto appare opportuno segnalare un recente orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione relativo ai poteri istruttori delle commissioni tributarie di cui all'art. 7 del d.lgs. 546/1992 (cfr. sez. tributaria n. 14624 del 5 luglio 2000, depositata il 10 novembre 2000 - massima disponibile in banca dati dell'anagrafe tributaria), secondo cui l'indagine, da parte della commissione adita, relativa alla notificazione a mezzo del servizio postale, coinvolgendo un requisito preliminare ed indispensabile per l'eventuale declaratoria di inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, deve essere in ogni caso effettuata.

Il giudice tributario, pertanto, non può esimersi dall'esercitare, in qualunque fase del processo di merito, il potere di cui al comma 3 dell'art. 7 citato, anche attraverso ordinanza di esibizione dell'avviso di ricevimento, unico documento comprovante l'avvenuto perfezionamento della procedura di notifica.

Ne deriva che, nel caso in cui tale indagine non sia stata effettuata, la sentenza di inammissibilità resa dalla commissione tributaria regionale è impugnabile avanti la Suprema Corte ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3) del codice di procedura civile per violazione della norma di cui al citato articolo 7 del d.lgs. n. 546/1992.

Tanto premesso, pur in considerazione del suesposto orientamento giurisprudenziale di legittimità, onde evitare un inutile prolungamento del giudizio, è opportuno provvedere d'iniziativa al deposito dell'avviso di ricevimento, al fine di sottrarsi ad eventuali declaratorie di inammissibilità, in ipotesi di mancata costituzione in giudizio della parte resistente, per difetto di notifica del ricorso in appello.

13. Corte di Cassazione

Sentenza n. 8829 del 28.06.2001

Intitolazione:

Contenzioso tributario – Processo - Deposito del ricorso - Consegna diretta del ricorrente o tramite rappresentante - Necessità - Spedizione postale - Esclusione.

Massima:

Il deposito del ricorso presso la Commissione Tributaria provinciale o regionale, ai fini della costituzione del ricorrente, postula la consegna dell'atto in segreteria, ad opera della parte istante o di chi la rappresenta, e non è eseguibile mediante spedizione postale.

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Ufficio delle imposte dirette di Menaggio, in rettifica della dichiarazione presentata da A. V. ai fini dell'Irpef e dell'Ilor dovute per il 1990, ha accertato un maggiore imponibile per reddito di fabbricati.

La Commissione tributaria provinciale di Como ha dichiarato inammissibile l'impugnazione proposta dal V. contro il relativo avviso, per inosservanza dell'art. 22 primo comma del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 sulle modalità di costituzione della parte ricorrente, rilevando che il ricorso introduttivo non era stato depositato nella propria Segreteria, ma ad essa spedito per posta.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, aderendo all'appello del contribuente, ha ritenuto ammissibile detto ricorso, con la considerazione che il deposito richiesto dal citato art. 22 non postula la consegna manuale e può essere effettuato anche per il tramite del servizio postale; ha poi accolto il ricorso stesso, osservando che la rettifica dell'Ufficio era frutto di un errore materiale.

L'Amministrazione finanziaria con atto notificato il 31 maggio-1 giugno 2000, ha chiesto la cassazione della sentenza della Commissione regionale, formulando due censure.

Il V. ha replicato con controricorso. ricorrente ha presentato memoria.

Motivi della decisione

L'Amministrazione, con il primo motivo del ricorso, rinnova la tesi secondo cui il deposito dell'atto introduttivo del giudizio, al fine della costituzione del contribuente, esige la consegna diretta e non può essere eseguito per posta.

Il motivo è fondato.

La nozione di deposito, di regola, esprime un quid pluris rispetto alla consegna materiale di una cosa, con temporaneo trasferimento della fisica disponibilità di essa, perché richiede l'inserimento di tale fatto in un rapporto fra due soggetti, rispettivamente nelle vesti di depositante e depositario, con l'assunzione dei diritti e degli obblighi connessi.

Il deposito di un documento non è dunque segnato dal semplice passaggio della sua detenzione, ma richiede un intervento presso il depositario del depositante, ovvero di chi sia munito del potere di rappresentarlo, cioè di costituire in suo nome e conto l'indicato rapporto.

L'agente postale, incaricato di recapitare un documento, non è mandatario con rappresentanza del mittente, avendo compiti circoscritti alla consegna del plico ed indipendenti dai rapporti fra il mittente medesimo ed il destinatario.

La consegna a mezzo posta non è quindi di per sé idonea a determinare deposito.

La disciplina del codice di rito si conforma a detta nozione generale, perché, con riguardo al deposito in causa di atti, richiede la "consegna al cancelliere ad opera della parte" (v., in particolare, artt. 165 cod. proc. civ., 38 e 72 disp. att. cod. proc. civ.), e così, in linea di principio, non ammette il recapito per posta.

L'utilizzabilità per il deposito del servizio postale, configurando eccezione al principio, abbisogna di espressa previsione.

Se ne trae inequivoca conferma dall'art. 3 della legge 7 febbraio 1979 n. 59, il quale, modificando l'art. 134 disp. att. cod. proc. civ. sul deposito del ricorso per cassazione, contempla la spedizione per posta con una formulazione tipica dell'eccezione al criterio generale (giustificata dall'unicità ed ubicazione di questa Corte e dalla connessa opportunità di sollevare la parte depositante dall'onere di recarsi in Roma), e poi si occupa di rendere concretamente praticabile la deroga, regolando le forme della spedizione, elencando i documenti che devono essere inoltrati, stabilendo gli adempimenti del cancelliere indispensabili per assicurare il loro corretto inserimento negli atti di causa.

Le norme del processo tributario, sul deposito in segreteria del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado o del ricorso in appello (art. 22 primo comma, richiamato dall'art. 53 secondo comma del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546), al pari delle altre norme inerenti al deposito di ulteriori documenti (v. artt. 23, 24 e 25), non prevedono una deroga simile a quella del menzionato art. 134 disp.att. cod. proc. civ..

L'assenza di una disposizione autorizzativa del deposito a mezzo posta, peraltro nell'ambito di una disciplina che espressamente indica i casi nei quali il servizio postale è da considerarsi valido strumento di comunicazione e trasmissione di atti (v. art. 20 sulla proposizione del ricorso), necessariamente implica il recepimento in proposito dei comuni canoni codicistici (in forza del rinvio di cui all'art. 1 secondo comma, da intendersi esteso alle norme di attuazione del codice di procedura, che ne costituiscono parte integrante).

Pertanto, il deposito del ricorso presso la commissione provinciale o la commissione regionale, ai fini della costituzione del ricorrente, postula la consegna dell'atto in segreteria, ad opera della parte istante o di chi la rappresenti, e non è eseguibile mediante spedizione postale.

A tale conclusione non può opporsi, quale situazione sanante, l'evenienza che la spedizione per posta approdi comunque al risultato della ricezione dell'atto entro il prescritto termine (trenta giorni). Prescindendosi dalla questione dell'applicabilità dell'art. 156 secondo comma cod. proc. civ., in tema di rilevanza della nullità, rispetto a specifiche formalità fissate a pena d'inammissibilità, va considerato, in via assorbente, che il ricevimento del plico postale, provato dalla sottoscrizione dell'apposito avviso o dall'eventuale apposizione di timbro a calendario sul plico medesimo, non potrebbe configurare pieno raggiungimento dello scopo per il quale il deposito è contemplato, dato che, in carenza di verbale o nota del deposito stesso (con l'elencazione dei documenti cui si riferisce), difetterebbe in ogni caso un'esauriente certificazione sul contenuto degli atti acquisiti al processo.

L'accoglimento del primo motivo del ricorso comporta l'assorbimento del secondo motivo, attinente al fondamento nel merito dell'impugnazione del V., ed impone la cassazione senza rinvio della sentenza della Commissione regionale (art. 382 terzo comma cod. proc. civ.).

La natura e la novità del quesito affrontato rendono equa la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

Per questi motivi

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, dichiara assorbito il secondo motivo, cassa senza rinvio la sentenza impugnata e compensa le spese dell'intero giudizio.

14. Agenzia del Territorio

Nota n. 37809 del 11.10.2001

Oggetto.

Sentenza n.5924 del 21 aprile 2001. Corte di Cassazione. Notificazione avviso di accertamento.

Con la sentenza specificata in oggetto, la Suprema Corte ritiene che l'avviso di accertamento non è un atto processuale – che si instaura nel momento della produzione del ricorso da parte del contribuente, a mente degli articoli 18 e 20 del Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 – bensì un atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria. Da ciò deriva:

1. l'inapplicabilità dell'articolo 156 del c.p.c., che al terzo comma enuncia: “ La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo cui è destinato”.
2. la nullità delle notificazioni degli accertamenti tributari qualora non siano osservate le disposizioni- vedasi l'articolo 60 del Decreto Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n.600 – circa i destinatari o vi sia incertezza assoluta sulla persona o sulla data, così come dettato dall'articolo 160 del c.p.c..

Pertanto, si raccomanda il rispetto dei tempi previsti per l'emanazione degli atti di accertamento inerenti la materia ipotecaria e catastale, ivi compresi quelli per l'irrogazione delle sanzioni.

Al riguardo si rammentano gli istituti della decadenza e della prescrizione, così come disciplinati dall'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.472, che al comma 1 detta: “L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi” ed al comma 3: “Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento”.

15. Commissione Tributaria Provinciale di Padova

Sentenza n. 258 del 23.10.2001

Con atto depositato in data 22/02/2001 l'interessato ricorre contro l'Ufficio del Territorio – Ufficio Tecnico Erariale di Padova, per la rideterminazione del classamento di un immobile posseduto.

IN FATTO

Il ricorrente risulta proprietario di una unità immobiliare, realizzata nel quadro dei programmi di edilizia economica popolare convenzionata, previsti dalla legge n. 865/71, su area P.E.E.P., concessa in diritto di superficie alla Cooperativa Edilizia "Aurora", di cui lo stesso risulta socio.

L'immobile è stato sin dall'assegnazione oggetto di numerosi interventi di manutenzione per vizi di costruzione.

Con atto, notificato nel dicembre 1996, tutte le unità abitative del condominio "Aurora", in cui l'alloggio si trova, sono state classate dall'U.T.E. di Padova nella categoria A/2, classe 3.

Nel frattempo gli inquilini del confinante condominio "Da Ponte", proprietari di alloggi del tutto simili a quello del ricorrente, costruiti nel quadro del medesimo P.E.E.P., avevano presentato ricorso contro il classamento e avevano visto accolte le richieste di revisione della rendita delle abitazioni con attribuzione della Categoria A/3 Classe 3 anziché A/2 Classe 3, a seguito della sentenza n.143/28/99, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale di Venezia in data 01/02/1999.

Ora il ricorrente, vista la legge 21/11/2000 N. 342, alla luce dell'art.74, comma 2, ritenuti riaperti i termini per proporre ricorso avverso gli atti di attribuzione o modificazione delle rendite catastali, ancorché resisi definitivi, chiede che venga modificato l'accatastamento a suo tempo disposto, così come operato dalla sentenza della Commissione Regionale.

L'Agenzia del Territorio - Ufficio Provinciale di Padova replica eccependo l'inammissibilità del ricorso, per intempestività dell'impugnazione, ai sensi dell'art.21 del D.L. gs.n.546/92 nel merito ritiene la richiesta non accoglibile.

La controversia viene discussa in pubblica udienza alla presenza di entrambe le parti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione osserva che nel caso in esame non appare applicabile l'invocata proroga dei termini per proporre ricorso avverso l'attribuzione della rendita prevista dall'ultima parte del comma 2 dell'art.74, così come sostenuto da parte ricorrente.

L'art.74 introduce una nuova disciplina per le notifiche degli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali.

Al primo comma stabilisce che la comunicazione produce effetto " *solo a decorrere dalla loro notificazione*" " *ai soggetti intestatari della partita*".

Nei successivi commi 2 e 3 detta una disciplina transitoria che trova applicazione nei casi:

2° comma - di "atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, che siano stati recepiti in atti impositivi..... non divenuti definitivi", esentando il contribuente dal pagamento delle sanzioni e degli interessi per il periodo compreso tra la data di attribuzione e la scadenza del termine, consentendo in tal caso che il ricorso avverso l'atto di attribuzione o modificazione delle rendite, ancorché resosi definitivo, possa essere proposto entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge;

3° comma - di "atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, non ancora recepiti in atti impositivi".

Com'è agevole osservare la fattispecie prevista al secondo comma dell'art.74 non appare invocabile nel caso in esame, in quanto il comma invocato riguarda fattispecie di "atto comportante attribuzione di rendita *recepito in atto impositivo..... non*

divenuto definitivo” e trova applicazione in quei soli casi in cui sia stato emesso un atto impositivo in relazione al quale non sia spirato il termine per ricorrere.

Nel nostro caso non vi è alcun atto impositivo non divenuto definitivo, che permetta la riapertura dei termini anche per l’impugnazione dell’attribuzione di rendita.

Semmai il contribuente, avrebbe dovuto richiedere all’Ufficio del Territorio la modifica dell’attribuzione a suo tempo operata e divenuta ormai definitiva, sulla scorta e per le motivazioni contenute nella citata sentenza della Commissione Regionale n.3/99 per poi eventualmente impugnare, nei termini e con le ordinarie procedure previste dall’ordinamento, il diniego dell’Amministrazione ad operare la modifica o l’eventuale silenzio sull’istanza, ai sensi delle vigenti norme.

Ritiene quindi questo Collegio che il ricorso in oggetto debba ritenersi inammissibile ai sensi dell’art.21 del D.L. gs. n. 546/92.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di giudizio.

La Commissione,

P. Q. M.

Dichiara il ricorso inammissibile.

Spese compensate.

16. Corte di Cassazione

Sentenza 15.02.2002 n. 2255

Intitolazione:

Contenzioso tributario '92 - Procedimento - Disposizioni comuni ai vari gradi del procedimento - In genere - Costituzione dell'appellante - Consegna dell'atto già notificato, in segreteria - Necessità - Spedizione a mezzo servizio postale - Equipollenza - Esclusione.

Massima:

Nel nuovo rito tributario, la costituzione in appello del ricorrente postula il deposito dell'atto già notificato presso la segreteria della Commissione tributaria regionale ad opera della parte istante o di chi la rappresenti, mentre va esclusa l'equivalenza della consegna per mezzo del servizio postale.

17. Nota CTR Veneto 20.03.2002, n. 2272

All'atto della costituzione in giudizio la parte deposita il proprio fascicolo, una copia degli atti e dei documenti per il fascicolo di Ufficio, più tante copie quante sono le parti del processo;

Il fascicolo di parte deve possedere i seguenti requisiti:

- a) apposita cartellina con l'indice analitico degli atti e dei documenti depositati;
- b) separazione, all'interno del fascicolo, degli atti dai documenti.

In mancanza del rispetto delle raccomandazioni sopra specificate la parte, al termine del processo, non potrà ritirare il proprio fascicolo se non accollandosi le spese per la copiatura e l'autentica di atti e documenti che si richiedono in restituzione. L'istanza per il ritiro del fascicolo di parte deve essere prodotta in carta da bollo per ogni

singolo procedimento e deve essere indirizzata al Presidente della Commissione che rilascerà l'autorizzazione al ritiro del fascicolo.

Ai fini dell'accesso per la consultazione del fascicolo è necessario compilare istanza, in carta libera, che verrà, al momento dell'accesso, protocollata e inserita nel fascicolo stesso. Parimenti verranno protocollate ed inserite nel fascicolo di parte tutte le richieste di copie semplici di sentenze ed atti richiesti da una delle parti.

18. Agenzia del Territorio

Circolare n. 5 del 16.07.2002

Oggetto:

Rappresentanza in giudizio dell'Agenzia

Premessa

Con decreto del 28 dicembre 2000 il Ministro delle Finanze, ai sensi dell'art. 73, comma 4, del decreto legislativo del 30 luglio 1999, n. 300, ha stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio 2001, le Agenzie fiscali - che hanno "*personalità giuridica di diritto pubblico ed esercitano le funzioni pubbliche ad esse affidate*" (art. 61, comma 1 e 3) - esercitano tutte le attività e le funzioni previste dalle norme e dagli statuti, subentrando nelle funzioni precedentemente svolte dagli uffici centrali e periferici dei Dipartimenti delle Entrate, delle Dogane e Imposte Indirette e del Territorio.

All'Agenzia del Territorio, ai sensi dell'art. 64 D.lgs.300/1999, sono state trasferite le funzioni concernenti i servizi relativi al catasto, i servizi geotopocartografici e quelli relativi alle conservatorie dei registri immobiliari unitamente alla gestione dell'osservatorio del mercato immobiliare e dei connessi servizi estimativi. Di conseguenza, all'Agenzia, quale persona giuridica di diritto pubblico dotata di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria sono state anche attribuite le funzioni relative alla riscossione dei tributi di competenza e le funzioni connesse alla gestione del contenzioso e dei procedimenti di volontaria giurisdizione (art.4 dello Statuto).

E' opportuno evidenziare che la diversa natura giuridica dell'Agenzia impone nuove modalità di gestione manageriale delle funzioni pubbliche assegnate. Anche la gestione del contenzioso, quindi, deve essere orientata secondo criteri di efficienza operativa e di economicità che consentano il raggiungimento degli obiettivi istituzionali e degli specifici obiettivi di risultato.

Il mutamento verificatosi coinvolge anche aspetti strettamente processuali: in precedenza, infatti, ai sensi del R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611, l'Amministrazione finanziaria usufruiva *ex lege* del regime processuale di assistenza legale e di patrocinio previsto per le Amministrazioni dello Stato.

Al di fuori della giurisdizione tributaria, la rappresentanza, il patrocinio e l'assistenza dell'Amministrazione Finanziaria spettava all'Avvocatura dello Stato (art. 1) e allo stesso Organo Legale, nella persona del Ministro, dovevano essere notificate tutte le citazioni, i ricorsi e qualsiasi altro atto di opposizione giudiziale, nonché ogni atto giudiziale e le sentenze (art 11).

I rapporti tra Agenzia del Territorio e Avvocatura dello Stato Generalità

Secondo quanto previsto dall'art. 72 del D.lgs. 300/1999 *“le Agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell’Avvocatura dello Stato, ai sensi dell’art. 43 del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, e successive modificazioni”*.

Sulla base di tale disposizione, l’Agenzia del Territorio, in data 29.10.2001, su conforme delibera del Comitato Direttivo adottata il 9.10.2001, ha sottoscritto un protocollo d’intesa con l’Avvocatura dello Stato, per avvalersi del suo patrocinio.

Detto Organo Legale, ha assunto, quindi, la rappresentanza e la difesa dell’Agenzia del Territorio in modo organico ed esclusivo ex art. 43, comma 3, del R.D. n.1611 del 1933.

Per quanto riguarda i rapporti con l’Avvocatura Generale dello Stato si sottolinea che, a seguito della sua riorganizzazione e articolazione in sezioni (comunicata con nota n. 2948 del 13 febbraio 2002), gli affari consultivi e contenziosi dell’Agenzia del Territorio sono stati attribuiti alla Terza sezione, che costituisce il referente cui va indirizzata la corrispondenza.

Anche nell’ambito del patrocinio facoltativo è applicabile quanto previsto dall’art. 1 del R.D. n.1611 del 1933, in base al quale gli avvocati dello Stato, nell’esercizio delle loro funzioni, *“non hanno bisogno di mandato, neppure nei casi in cui le norme ordinarie richiedono il mandato speciale, bastando che consti della loro qualità”*.

Nell’attuale contesto non è, pertanto, necessario rilasciare, per ogni singola causa, uno specifico mandato all’Avvocatura dello Stato.

In tal modo viene assicurata la continuità nella gestione dei giudizi in atto e confermata la piena legittimità della rappresentanza in giudizio dell’Agenzia delle Territorio, anche nelle ipotesi di rituale costituzione in giudizio da parte dell’Avvocatura dello Stato, successivamente al 1° gennaio 2001.

Notifica degli atti

Ai fini della notifica degli atti prodromici all’incardinamento della lite - citazioni, ricorsi e qualsiasi altro atto di opposizione giudiziale - non appare più applicabile il primo comma dell’art. 11 del R.D. 1611/1933 (notifica presso l’ufficio dell’Avvocatura dello Stato), bensì la normativa sulle notificazioni in generale di cui agli artt. 137 e seguenti del codice di rito (notifica presso l’ufficio dell’Agenzia competente per territorio).

Lo stesso criterio deve ritenersi applicabile per le diffide, i titoli esecutivi e gli atti di precetto.

Per gli atti di pignoramento e sequestro si richiama l’art.14 del decreto legge 31 dicembre 1996 n.669, convertito dalla legge 28 febbraio 1997, n.30 (come modificato dall’art.147 della legge 23 dicembre 2000, n.388), il quale dispone che tali atti devono essere notificati, a pena di nullità, presso la struttura territoriale dell’ente pubblico nella cui circoscrizione risiedono i soggetti privati interessati, trascorsi centoventi giorni dalla notifica del titolo esecutivo.

Per il prosieguo del giudizio, e nei successivi gradi, sia per la rappresentanza in giudizio che per la domiciliazione, deve ugualmente farsi riferimento alla normativa del codice di procedura civile, in quanto di diretta applicazione ovvero richiamata.

In concreto, ne deriva che, in caso di rappresentanza diretta nei gradi di merito, il riferimento per le notifiche delle sentenze e delle impugnazioni è l’Agenzia così come costituitasi in giudizio.

Diversamente, ai sensi dell’art.330, primo comma, c.p.c., qualora si sia costituito in giudizio l’Organo Legale, la notifica della sentenza e dell’impugnazione deve essere effettuata presso l’Avvocatura dello Stato.

Profili operativi

Controversie del lavoro

Per quanto riguarda le controversie di lavoro il nuovo assetto giuridico dell’Agenzia comporta che, in applicazione del primo periodo dell’ultimo comma dell’art. 415 c.p.c., la notifica del ricorso introduttivo deve essere eseguita direttamente presso l’amministrazione destinataria ai sensi dell’art. 144 c.p.c.

Sempre nell’ambito del contenzioso del lavoro, in virtù del primo comma dell’art. 417 *bis* c.p.c., in primo grado, l’Agenzia starà in giudizio avvalendosi direttamente dei propri dipendenti, sempre che, di iniziativa, non abbia ritenuto opportuno incaricare della difesa l’Avvocatura dello Stato.

Altre tipologie di giudizi

Per gli altri giudizi incardinati dinanzi al giudice ordinario o dinanzi al giudice amministrativo, gli Uffici dell’Agenzia devono investire l’Avvocatura dello Stato competente per territorio in modo tempestivo, trasmettendo una dettagliata ed esauriente relazione sulla controversia unitamente ai relativi atti, in modo da consentire all’Organo Legale di disporre di un congruo margine di tempo necessario per la predisposizione degli atti di difesa.

Gli Uffici provinciali devono anche provvedere a tenere informate di tutto il contenzioso passivo insorto le rispettive Direzioni compartimentali, alle quali spetta un ruolo di controllo di efficienza operativa e di gestione economica. Per i rapporti tra tali strutture e le Direzioni centrali si rimanda al successivo paragrafo sul monitoraggio.

Procedimenti penali

Nei procedimenti penali nei quali l’Agenzia del Territorio sia il soggetto titolare dell’interesse leso dal reato, gli uffici possono partecipare al procedimento quale semplice parte offesa, ai sensi dell’art. 90 c.p.p., ovvero, nei casi particolarmente gravi e rilevanti, attivarsi per richiedere la costituzione di parte civile, ai sensi dell’art.74 c.p.p..

Valutata positivamente l’opportunità di tale richiesta, le Direzioni compartimentali, anche sulla base delle segnalazioni degli Uffici provinciali, devono trasmettere all’Avvocatura dello Stato territorialmente competente una dettagliata relazione sui fatti, dalla quale emergano le ragioni della costituzione e la quantificazione del danno subito dall’Agenzia, tenendo presente il limite temporale fissato dall’art. 79 c.p.p..

Acquisito il parere favorevole dell’Avvocatura dello Stato, le Direzioni compartimentali provvederanno a trasmettere tutti gli elementi e gli atti del procedimento alla Direzione Centrale Affari Generali e Legali, Area Giuridico Legale, la quale provvederà ad un’autonoma valutazione della controversia e alla successiva richiesta di autorizzazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, ai

sensi dell'art.1, comma 4, della legge 3 gennaio 1991, n.3 (in tal senso, Avvocatura Generale dello Stato, nota n. 72570 del 9 luglio 2002).

Contenzioso tributario

Per quanto riguarda le controversie tributarie - a seguito al trasferimento all'Agenzia del Territorio delle funzioni pubbliche già di competenza del Dipartimento del Territorio - in base a quanto previsto dagli artt. 10 e 11 del D.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, vanno riconosciuti agli Uffici provinciali e alle Direzioni compartimentali, sia la qualità di parte processuale nel giudizio, sia l'accesso alla difesa diretta davanti alle Commissioni tributarie provinciali, regionali e, in via residuale, dinanzi alla Commissione tributaria centrale.

In tema di contenzioso tributario si evidenzia che l'art.12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n.448 ha modificato l'art.2 del D.lgs n.546 del 1992, estendendo la giurisdizione delle Commissioni tributarie *“a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio”*.

Con riferimento ai tributi amministrati o riscossi dall'Agenzia del Territorio, anche le controversie relative alle tasse ipotecarie, ai tributi speciali catastali e all'imposta di bollo instaurate dal 1° gennaio 2002 sono devolute alla cognizione del giudice tributario.

Pertanto, a norma dell'art.7, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n.212, negli atti impositivi e di riscossione riferiti a tali tributi e alle relative sanzioni, deve essere indicato il nuovo organo giurisdizionale presso cui è possibile ricorrere.

In considerazione della mutata natura giuridica dell'Agenzia rispetto alla precedente struttura e del venir meno del patrocinio *ex lege* dell'Avvocatura dello Stato, non dovrebbe ritenersi più applicabile l'art. 21, comma 1, della legge 13 maggio 1999 n. 133 (così come interpretato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n.525 del 15 novembre 2000, che ne ha escluso ogni effetto retroattivo), circa la procedura di notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali alle Avvocature Distrettuali dello Stato, al fine della decorrenza del termine breve di impugnazione.

Tale delicato aspetto dovrà essere chiarito in sede giurisprudenziale, pertanto, in attesa di un consolidato orientamento da parte del giudice di legittimità, dovranno cautelativamente ritenersi valide, ai fini dei termini processuali, le notifiche effettuate sia agli uffici dell'Agenzia, sia presso le Avvocature dello Stato competenti per territorio.

Parte nel giudizio di merito in materia tributaria, è dunque l'Ufficio provinciale dell'Agenzia, salvo che non sia già intervenuta l'assunzione della difesa da parte dell'ufficio della Direzione compartimentale in sede di costituzione in giudizio, di proposizione dell'appello, ovvero di controdeduzioni o appello incidentale, rispettivamente ai sensi degli artt. 23, 53 e 54 del D.lgs. 546/1992.

Nel caso in cui nel giudizio di secondo grado l'Agenzia sia assistita dall'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art.12, comma 4, del D.lgs n.546/1992, la titolarità a ricevere le notifiche degli atti processuali spetta all'Organo legale.

Si rammenta che, ai fini della proposizione dell'appello, gli Uffici sono tenuti ad osservare scrupolosamente l'art. 52, comma 2, del D.lgs n.546/1992, sulla preventiva

autorizzazione da parte della competente Direzione compartimentale. La citata autorizzazione deve essere depositata tra gli atti di causa.

Gli Uffici devono, altresì, prestare la massima collaborazione alle Segreterie delle Commissioni tributarie, anche per consentire un efficiente svolgimento delle attività istituzionali.

In particolare, devono essere effettuate tempestivamente le comunicazioni conseguenti al verificarsi dei presupposti per l'adozione dei decreti presidenziali previsti dall'art.27, comma 1, del D.lgs n.546/92 (inammissibilità dei ricorsi presentati innanzi alle Commissioni tributarie rilevata a seguito dell'esame preliminare del ricorso) e dall'art. 46, comma 2, dello stesso decreto (estinzione del procedimento tributario per cessazione della materia del contendere, tra i quali, ad esempio, l'annullamento in sede di autotutela dell'atto impositivo).

Ricorsi in Cassazione

Nel giudizio tributario dinanzi alla Corte di Cassazione, in assenza di specifiche disposizioni all'interno del D.lgs n.546 del 1992, si ritiene che la legittimazione attiva e passiva, ai sensi dell'art. 68, primo comma, del D.lgs n.300 del 1999 e dell'art.1, comma 4, dello Statuto, spetti all'Agenzia del Territorio cui va notificato il ricorso, salvo il caso in cui l'Agenzia nel precedente grado di giudizio si sia avvalsa dell'assistenza dell'Avvocatura dello Stato.

In presenza di tale ipotesi, l'Organo Legale, agli effetti della ritualità della notifica, resta, evidentemente, legittimo destinatario del ricorso per Cassazione.

Per quanto riguarda i profili operativi, nel caso di sentenze di secondo grado favorevoli o parzialmente favorevoli all'Agenzia, comunque impugnate dai contribuenti, i competenti uffici provinciali, avuta notizia del ricorso, coordinandosi con le rispettive Direzioni compartimentali, inviano direttamente all'Avvocatura Generale dello Stato (Terza Sezione) una propria relazione corredata dagli atti del processo e dalla sentenza della Commissione tributaria regionale, da allegare in copia autentica nell'ipotesi in cui venga ritenuta opportuna la proposizione del ricorso incidentale.

Per la trasmissione di tali atti, in considerazione del ristretto termine a disposizione per la notificazione del contro ricorso (quaranta giorni), sembra opportuno consigliare l'utilizzo del servizio di posta celere o altro mezzo equipollente.

Per quanto riguarda le proposte di ricorso per Cassazione avanzate dall'Agenzia, i rapporti con l'Avvocatura Generale dello Stato continuano ad essere tenuti dalle Direzioni compartimentali, ad eccezione dei casi di assoluta urgenza nei quali gli uffici provinciali devono corrispondere direttamente con l'Organo Legale, fornendo notizia alla rispettiva struttura di vertice.

Di regola, gli uffici provinciali devono provvedere all'esame della sentenza sfavorevole della Commissione tributaria regionale non appena avuta notizia del relativo deposito, e, quindi, indipendentemente dalla eventuale notifica a cura delle parti.

Se a seguito di tale esame la pronuncia giudiziale è ritenuta impugnabile, gli stessi uffici devono trasmettere - con la massima urgenza - alla competente Direzione compartimentale la proposta di ricorso, unitamente a tutti gli atti processuali (tra cui copia della sentenza notificata o, in mancanza di notifica, copia della sentenza autenticata dalla segreteria della Commissione tributaria regionale) e ogni altro

elemento utile all'identificazione (aggiornata) della controparte, dei difensori (con particolare riferimento ai rispettivi domicili), nonché ad una corretta percezione delle vicende e delle problematiche sottese al giudizio.

La Direzione compartimentale, condivisa l'opportunità di intraprendere il giudizio di legittimità, deve inoltrare la proposta di ricorso per Cassazione all'Avvocatura Generale dello Stato, fornendo una motivata e dettagliata relazione, entro il più breve tempo possibile, in considerazione della variabilità dei termini processuali complessivi (60 giorni dalla data di notifica, ovvero un anno e 46 giorni dal deposito), connessa, come è noto, alla intervenuta notifica della sentenza ad istanza di parte.

A tale proposito, infatti, occorre tener conto dei tempi necessari per lo studio e la redazione del ricorso da parte dell'Organo Legale e per la successiva notifica, al cui procedimento gli uffici dell'Agenzia potrebbero essere chiamati a collaborare.

La Direzione compartimentale, su invito dell'Avvocatura Generale dello Stato, ai sensi dell'art. 369 c.p.c., provvede a richiedere alla Segreteria della Commissione tributaria regionale la trasmissione del fascicolo d'ufficio alla cancelleria della Corte di Cassazione. La richiesta, restituita in doppio originale, munita del visto della predetta Segreteria, deve poi essere inviata all'Avvocatura, al fine del successivo deposito in Cassazione unitamente al ricorso.

Le Direzioni trasmettono all'Agenzia del Territorio copia delle proposte di ricorso per Cassazione inoltrate all'Avvocatura dello Stato. Le competenti strutture centrali provvederanno ad approfondire direttamente con l'Organo Legale le questioni ritenute di rilevante interesse e quelle coinvolgenti questioni di diritto particolarmente significative.

Monitoraggio del contenzioso tributario

Si richiama, infine, l'attenzione delle Direzioni compartimentali in ordine alla necessità di dettagliare quanto più possibile la relazione trimestrale prevista dall'art. 38, comma 1, del D.lgs 31 dicembre 1992, n.545, da inviare alla Direzione Centrale Affari Generali e Legali, Area Giuridico- Legale, evidenziando i motivi per i quali più frequentemente i ricorsi dei contribuenti sono accolti o respinti dalle commissioni tributarie (art. 6 D.M. 11 febbraio 1997, n.37) e, in particolare, le fattispecie nelle quali l'Agenzia del Territorio sia risultata ripetutamente soccombente (indicando l'entità delle eventuali condanne al pagamento delle spese processuali), nonché le proposte di ricorso che l'Avvocatura non abbia ritenuto utilmente proponibili.

All'interno della citata relazione trimestrale devono anche essere indicati i criteri, l'ambito ed i risultati del ricorso alle vigenti disposizioni in materia di conciliazione giudiziale (art. 48 del D.lgs n. 546/1992) e di autotutela (art. 2 *quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 e successivo D.M. n. 37/1997).

Devono essere, inoltre, indicate le istanze di interpello proposte dai contribuenti ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 ed evase dagli uffici, richiamandosi per tale istituto a quanto disposto con Circolare n. 7/T del 7 agosto 2001, riguardo agli adempimenti delle Direzioni compartimentali.

Conclusioni

In considerazione di quanto esposto, appare utile ribadire che gli Uffici territorialmente competenti dell'Agenzia sono chiamati ad investire l'Avvocatura dello Stato della difesa delle singole cause senza necessità di rilasciare uno specifico mandato.

Per la corretta gestione del periodo transitorio è opportuno che gli uffici considerino cautelativamente valide, ai fini della decorrenza dei termini processuali, le notifiche degli atti di controparte anche se effettuate in base ai principi normativi riferibili al precedente contesto giuridico o comunque divergenti dalle interpretazioni prospettate in questa sede.

Le Direzioni compartimentali sono invitate a garantire il puntuale adempimento delle presenti istruzioni.

19. Avvocatura Generale dello Stato **Nota del 26.07.2002**

Si trasmette l'unito atto, notificato presso questa Avvocatura Generale, a codesta Amministrazione ad istanza come in oggetto.

Si prega di trasmettere, con congruo anticipo rispetto al termine di scadenza degli adempimenti processuali indicati in oggetto, un circostanziato rapporto, corredato dai relativi documenti ed atti, in duplice copia, affinché possa tempestivamente provvedersi alla difesa dell'Amministrazione.

A tal fine, si evidenzia la necessità di riportare su tutta la corrispondenza relativa alla presente causa, il numero di affare, la Sezione di questa Avvocatura ed il nome dell'Avvocato incaricato, per consentire un più veloce scambio delle informazioni ed uno smistamento immediato della corrispondenza in arrivo, segnalando anche il termine di scadenza sopra indicato.

Si chiede infine, di fornire il nominativo del responsabile della pratica presso codesta Amministrazione, al quale indirizzare la successiva corrispondenza, corredato dell'esatto indirizzo, numero di telefono e di telefax e dell'eventuale e-mail.

In via puramente informale, il testo del rapporto, con gli allegati essenziali, potranno essere anticipatamente spediti all'indirizzo di posta elettronica sopra indicato, ferma restando la necessità della, tempestiva trasmissione del rapporto stesso e della documentazione completa in forma cartacea.

Parte II - La motivazione negli accertamenti catastali**1. La motivazione.**

La motivazione è l'insieme delle ragioni di fatto e di diritto su cui poggia l'atto di accertamento.

La motivazione:

a) dà ragione sull'acquisizione e valutazione degli elementi che giustificano l'emanazione dell'atto di accertamento da parte dell'Ufficio (quali elementi ha acquisito l'Ufficio e che valore hanno?) e

b) fornisce altresì al contribuente la possibilità di contestare la fondatezza del provvedimento amministrativo.

La giurisprudenza oggi valuta quali indicazioni debba contenere l'atto impositivo affinché sia valida la motivazione.

Non esiste una regola generale perché la motivazione dipende dalle caratteristiche dell'atto di accertamento (ad es. l'accertamento IVA è diverso dall'accertamento di valore sui trasferimenti, che è diverso dall'atto di contestazione, che è diverso da una valutazione estimativa...), e pertanto la motivazione deve essere verificata in funzione al singolo atto.

In ogni caso la motivazione, esplicitando la procedura logico-giuridica seguita dall'Ufficio, deve raggiungere lo scopo di consentire al contribuente di potersi difendere con ogni efficacia.

Motivazione: esposizione dei risultati dell'istruttoria.

Prova: circostanze di fatto, elementi di convincimento, affermati nella motivazione (le affermazioni dell'Ufficio devono essere fondate).

Per taluni le prove devono essere fornite al giudice e pertanto possono non essere elementi costitutivi dell'avviso di accertamento;

Eventualmente, in caso di carenza di prove, l'avviso si considera infondato e non immotivato.

Infondato: avviso senza prove

Immotivato: avviso senza motivazioni

Secondo quanto indicato dall'art. 3 L. n. 241/90, la motivazione deve indicare i presupposti di fatto ovvero le ragioni per le quali l'Ufficio ha espresso il proprio convincimento.

Tanto affinché il contribuente possa svolgere la propria difesa valutando il rapporto tra gli atti istruttori acquisiti e le conclusioni raggiunte dall'Ufficio.

L'art. 3 L. 241/90 prevede che se le ragioni della decisione risultano da un altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama. E' la cosiddetta *motivazione per relationem*.

In altri termini basta rendere disponibile l'atto indicato.

2. Direzione Generale del Catasto e dei SS.TT.EE.

Lettera Circolare 28.02.1977, n. 454

Oggetto: Motivazioni delle valutazioni di competenza delle sezioni III

Cogliendo lo spunto da alcune segnalazioni pervenute alla scrivente sull'argomento in oggetto indicato, si reputa opportuno richiamare l'attenzione sulla vigente normativa tributaria in materia di rettifiche dei valori dichiarati dal contribuente agli effetti dell'INVIM, della imposta di registro e dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Per quanto possa considerarsi attinente alle consulenze che gli Uffici tecnici erariali svolgono nel settore estimale per conto degli Uffici del Registro, si rammenta che l'art. 49 del D.P.R. 26 ottobre 1972. n. 634 e l'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972. n. 637 stabiliscono che gli avvisi di rettifica concernenti gli accertamenti di maggior valore debbono "contenere, a pena di nullità, l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti e degli elementi in base al quale è stato determinato".

Gli Uffici tecnici erariali nell'assolvere le consulenze di cui trattasi, dovranno pertanto aver cura di fornire all'Organo richiedente tutti gli elementi necessari a qualificare il giudizio di stima nel senso sopra precisato, evitando pareri stereotipati o comunque troppo generici.

In linea generale, agli Uffici del Registro dovranno comunicarsi i dati essenziali circa la consistenza e le caratteristiche dei singoli cespiti oggetto di valutazione ed illustrarsi, con idonee motivazioni, gli elementi tenuti a base dell'accertamento estimale.

3. Commissione Tributaria Centrale.

Sentenza n. 14564 del 24.10.1978

Accertamento. Motivazione. Utilizzo di formule stereotipate. Nullità.

Massima:

L'uso di formule stereotipate nella motivazione degli avvisi di accertamento comporta la nullità degli stessi per difetto di motivazione (ex art. 37 del T.U. n. 645/58). Nel caso di specie, sono stati ritenuti illegittimi tutti gli accertamenti in contestazione in quanto redatti con una motivazione del tutto generica che non tiene conto delle caratteristiche dei singoli cespiti accertati, né espone elementi atti a dimostrare la rispondenza della rendita catastale al reddito effettivo.

Testo:

...tutti gli accertamenti in contestazione sono fatti con questa formula stereotipata: "i redditi di cui al prospetto sono stati determinati in base ai canoni locativi desunti da contratti registrati ed altri elementi certi acquisiti dall'Ufficio, anche in relazione ai redditi di unità immobiliari similari". Trattasi perciò di una motivazione del tutto generica che non tiene conto delle caratteristiche dei singoli cespiti accertati, né espone elementi atti a dimostrare la non rispondenza della rendita catastale al reddito effettivo....

...E pertanto, essendo illegittimi per difetto di motivazione gli avvisi di accertamento, i ricorsi da esse proposti appaiono fondati e di conseguenza, sia pure con diversa motivazione, le decisioni impugnate vanno confermate....

4. Corte di Cassazione.

Sentenza n. 6854 del 17.11.1983

Accertamento. Atto di classamento di immobile. Motivazione. Dati oggettivi acclarati dall'u.t.e

Massima:

L'obbligo della motivazione sussiste per tutti gli atti di un procedimento amministrativo tributario, finali o strumentali, che siano oggettivamente idonei ad incidere in modo immediato e diretto su posizioni giuridiche soggettive; appare indubbio che l'atto di classamento rientri fra questi, ed il problema della motivazione può porsi allora in termini di sufficienza, che viene soddisfatta nell'indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio tecnico erariale.

Testo:

...la commissione di 2° grado accoglieva l'impugnazione della società dichiarando la nullità dell'accertamento, ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 29.9.1973 n. 600, perché privo di motivazione. ..

...la Commissione tributaria centrale, con la decisione del 12.7.1979, escludeva il vizio di difetto di motivazione dell'accertamento in base a tre ordini di considerazioni, riguardanti tutte le peculiarità della procedura di classamento. Osservava:

in primo luogo, che l'art. 13 del R.D.L. 13.4.1939 n. 652 (convertito con modificazioni nella L. 11.8.1939 n. 1249) attribuisce ad ogni interessato la possibilità di ricorrere avverso i dati riportati nella tabella compilata dall'Ute circa la classificazione e la consistenza delle singole unità immobiliari (ricorso che dà luogo ad un procedimento amministrativo svolgentesi in contraddittorio innanzi alle commissioni censuarie);

in secondo luogo, che l'art. 87 del D.P.R. 1.12.1949, n. 1142, dà altresì agli interessati la facoltà di chiedere la registrazione di variazioni nella tipologia e nella consistenza verificatesi successivamente e, nel caso che le richieste non vengano accettate, di proporre il ricorso di cui sopra ex art. 13 della legge;

infine, che la comunicazione del classamento e dei relativi dati costituisce di per sé, agli effetti dell'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 una sufficiente motivazione dell'accertamento, posto che le operazioni e gli atti di classificazione compiute, nonché i criteri all'uopo adottati, possono essere conosciuti dagli interessati presso gli uffici tecnici erariali e che, di conseguenza, la semplice indicazione della consistenza, della categoria e della classe comprende di per sé le ragioni, anche comparative, della scelta operata dall'ufficio e mette l'interessato nella condizione di difendersi con il proprio ricorso

...è ormai principio pacifico che l'obbligo della motivazione sussiste per tutti gli atti di un procedimento amministrativo tributario, finali o strumentali, che siano

oggettivamente idonei ad incidere in modo immediato e diretto su posizioni giuridiche soggettive del contribuente; e non è dubbio che l'atto di classamento sia fra questi, sicché si tratta di stabilire, con riguardo al procedimento in cui esso è inserito, quando la motivazione possa dirsi sufficiente, cioè tale da consentire al destinatario di verificare il processo logico formativo della determinazione adottata dall'ufficio e di esercitare in modo adeguato il proprio diritto di difesa.

Al riguardo occorre considerare, da un lato, che il classamento avviene in base a dichiarazione del proprietario o di altro legittimato che deve contenere la descrizione dell'unità immobiliare (ubicazione, consistenza, genere di costruzione, ecc.) ed essere corredata da planimetria redatta da un tecnico; dall'altro, che la successiva attività dell'Ute consiste nell'acclaramento della consistenza, della normale destinazione e delle altre caratteristiche fiscalmente rilevanti dell'immobile e nella conseguenziale qualificazione del medesimo con l'inquadramento della categoria e nella classe - fra quelle prestabilite per la zona censuaria - che presenta destinazione e caratteristiche conformi o analoghe.

L'avviso di classamento, quindi, come atto di esternazione del procedimento classificatorio, non può che indicare i dati oggettivi acclarati dall'ufficio tecnico erariale in ordine agli elementi suddetti e la classe attribuita all'immobile; e, d'altra parte, il raffronto fra questi dati e quelli indicati nella sua dichiarazione consente al contribuente di intendere le ragioni dell'assegnazione in una anziché in un'altra delle categorie e classi previste, sicché è posto nella condizione di potersi tutelare mediante ricorso alle commissioni tributarie (ex art. 1 D.P.R. n. 636 del 1972). ...

5. Direzione Generale del Catasto e dei SS.TT.EE.

Circolare n. 7 del 2 maggio 1984.

Oggetto: Valutazioni di beni immobili e di diritti reali immobiliari. Relative motivazioni.

Come è noto è stata dalla scrivente più volte richiamata la necessità che le valutazioni abbiano una adeguata motivazione, costituendo quest'ultima uno degli aspetti fondamentali del giudizio di stima. Recentemente la Commissione Tributaria Centrale a Sezioni unite, con decisione n. 503 del 26.4.1983, ha autorevolmente affermato che nell'accertamento dei valori di beni immobili o di diritti reali immobiliari, ai fini della imposizione fiscale su gli atti di trasferimento, deve essere esplicitato, nelle valutazioni effettuate, il concreto metodo di utilizzazione, dei parametri di riferimento, a significare la puntuale e non fittizia o generica motivazione dei valori di stima. Sempre recentemente il Servizio Centrale Ispettori Tributarie, in occasione della visita ispettiva ad un Ufficio tecnico erariale, ha rilevato la carenza di motivazione in valutazioni di prima Sezione sottoposte a controllo.

Ciò posto questa Direzione Generale, in piena coerenza con le direttive precedentemente impartite in materia, ricorda ai dipendenti Uffici Tecnici Erariali la necessità che in tutte le valutazioni eseguite sia sempre reso evidente il principio logico-estimale seguito, mediante la precisazione dei criteri e della metodologia adottati. E' anche necessario che i calcoli effettuati siano contenuti nelle relazioni di stima, e ad esse uniti, al fine di dimostrare i risultati ottenuti.

6. DPR 26.04.1986, n. 131 – TUIR

Art. 52 - Rettifica del valore degli immobili e delle aziende, in vigore dal 20/03/2001 modificato da: DLG del 26/01/2001 n. 32, art. 4.

1. L'ufficio, se ritiene che i beni o i diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 51 hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, prevede con o stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni.

2. L'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta deve contenere l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti in esso descritti, degli elementi di cui all'articolo 51 in base ai quali è stato determinato, l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta, nonché dell'imposta dovuta in caso di presentazione del ricorso.

2-bis. La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma.

7. Circolare del 10.06.1986, n. 37

Direzione Generale delle Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

Il secondo comma dell'articolo 52, relativamente alla motivazione dell'avviso di accertamento del maggior valore, prevede che nell'avviso stesso deve essere contenuta, oltre che l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti in esso descritti, anche l'indicazione degli elementi, di cui al precedente articolo 51, che sono stati posti dall'ufficio a fondamento della determinazione del medesimo valore.

3. Legge 7 agosto 1990, n. 241 in vigore dal 02/09/1990

Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi.

art. 3 - Necessità della motivazione nei provvedimenti amministrativi

a. Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione della amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria.

b. La motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale.

c. Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama.

d. In ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere.

8. Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali

Ministeriale n.3/1859 del 01.06.1988

Oggetto:

Ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria centrale sez.14 n. 906/88 dell'11/03/1987 depositata il 29/01/1988 e notificata in data 22/04/1988.

Questa Direzione propone a codesta Avvocatura generale dello Stato ricorso in Cassazione avverso la decisione n. 906/88 della Commissione Tributaria centrale sez. 14 dell'11/03/1987, deposita il 29/01/1988, notificata all'Ufficio tecnico erariale di Roma il 22/04/1988 che vede soccombente l'amministrazione finanziaria.

L'Ufficio Tecnico erariale di Roma con avviso Mod.55 del 2 gennaio 1981 n. d'ordine 38782 notificava alla sig.ra Giuseppina Pignatelli della Rovere il classamento delle unità immobiliari identificate al foglio 477 particella n.122 subalterni: 2, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 29, 30, 31, 32, 33. Le elencate unità immobiliari si trovano ubicate in via Coronari ed in via Vecchierelli del comune di Roma.

L'Ufficio Tecnico erariale attribuiva alle suddette unità immobiliari urbane le categorie: A/10, A/4, A/2, A/1, C/1 e C/2.

Contro detta attribuzione la sig.ra Giuseppina Pignatelli proponeva ricorso in Commissione tributaria di primo grado chiedendo ".....il censimento dell'intera costruzione in categoria A/9".

La Commissione tributaria di primo grado accoglieva integralmente il ricorso della sig.ra Giuseppina Pignatelli con sentenza del 06/04/1983, R.G.R, n. 269.

L'Ufficio Tecnico erariale avverso tale sentenza ricorreva dapprima presso la Commissione tributaria di secondo grado ed in seguito in Commissione tributaria centrale. Dette commissioni rispettivamente con sentenza del 6/11/1984 p.Gen. n.6032 e del 11/3/1987 n.906/88 confermavano integralmente la decisione presa nel giudizio di primo grado.

Ciò premesso questa Direzione generale ritiene vi sia stata nelle decisioni emesse violazione di legge e precisamente:

Violazione art.1 e 2 della legge 11/8/1939, n.1249 istitutiva del catasto edilizio urbano;

Violazione artt.6, 7, 61 del Regolamento per la conservazione del nuovo catasto edilizio urbano approvato con D.P.R. 1/12/1949 N.1142;

La sentenza della Commissione tributaria centrale si basa su argomentazioni le cui conclusioni non appaiano coerenti con la prassi consolidata costituita dalle istruzioni (massimari) dettate agli uffici periferici dell'amministrazione nel conseguimento uniforme dei fini e dei compiti istituzionali.

E' indubbio che l'elenco primario e fondamentale che sta alla base della costituzione del C.E.U. è quello "di accertare le proprietà immobiliari urbane e determinarne la rendita" (art.1 legge 1249/39), come è indubbio che, a, tale operazione " provvede l'amministrazione del catasto"(art.2 legge citata).

L'amministrazione provvede a:

distinguere le unità immobiliari, (art. 6 Reg.), in categorie espresse con simbologia, A/1, A/2,C/1 ecc., rappresentative della destinazione propria di ciascuna di esse e classi che rappresentano i gradi delle rispettive capacità di reddito nell'ambito della stessa categoria;

creare le unità tipo rappresentative di ciascuna categoria e classe;

allestire il quadro generale di qualificazione e di classificazione, per ogni Comune o Zona Censuaria definendo le tariffe corrispondenti (articolo 7, 9, 14 e 31 del regolamento).

Tutto ciò viene sottoposto all'esame ed alla approvazione delle Commissioni Censuarie e costituisce un insieme di elementi valutativi, organicamente coordinati e graduati che consentono di determinare in modo perequato la rendita di ciascuna unità immobiliare per comparazione con le unità tipo ed in rapporto all'intero contesto edilizio della zona censuaria.

Nel quadro di cui sopra rientrano, senza eccezione alcuna, tutti gli immobili catalogabili nelle categorie dei gruppi A, B e C, categorie che rientrano tutte nella questione "de quo". Ebbene, la sentenza che si intende impugnare trae le sue conclusioni dalla considerazione secondo cui se un immobile è sottoposto al vincolo di cui alla legge 1/6/1939, n.1089 è "de iure" da catalogare nella categoria A/9 e che l'operazione di raffronto e di comparazione con le unità tipo (art. 61 Reg.), riconosciuta corretta e valida per tutte le altre categorie, "si rileva del tutto ultronea" per la Categoria A/9.

A parte l'immediata constatazione che suddetta legge 1089/39, in quanto precedente alle norme regolamentari ed alla stessa legge istitutiva del N.C.E.U., non conteneva, né poteva ovviamente contenere, la pretesa che il riconoscimento amministrativo di tutela dell'organo preposto dovesse poi trovare, attraverso una catalogazione "ad hoc", una ulteriore conferma anche in seno all'istituto catastale, la sentenza sembra in contrasto con gli artt. 1 e 2 della legge 1249/39 poiché fa sì che il provvedimento amministrativo di riconoscimento emanato dall'organo che ha come finalità la tutela del patrimonio artistico, storico ecc, si configuri come assorbimento dei compiti istituzionali e delle finalità proprie dell'amministrazione catastale, svuotando così l'azione della stessa amministrazione e privandola della competenza che l'artt.2 della legge invece le conferisce.

Fra la legge 1089/39 e quella istitutiva del N.C.E.U. non esiste peraltro alcun rapporto di coesistenza o quanto meno di connessione; ciascuna di esse, tenuto conto della diversità dei fini, non sempre fra di loro compatibili, trova infatti pieno vigore ed efficacia giuridica indipendentemente dalla esistenza dell'altra.

Conferma di quanto sopra espresso deriva dalla constatazione che la legge 2/8/1982, n.512 (art.2 in particolare), prescinde, per quanto riguarda il regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale, dalle categorie catastali e pone come sola condizione per l'attenuazione del regime impositivo il riconoscimento di cui alla legge 1089/39.

Il ritenere da parte della C.T.C "ultronea" quindi immediata, l'operazione per cui i palazzi riconosciuti di eminenti pregi artistici e storici debbano assumere la categoria A/9 senza guardare alla loro destinazione o alle possibili diverse ed eterogenee destinazioni di loro porzioni – talché un negozio, un teatro, un ristorante, un albergo all'interno di esse deve pur sempre chiamarsi "palazzo" (A/9) e quindi prescindere dal reddito catastale proprio del negozio, del teatro ecc. – è in contrasto con l'art.61 del regolamento che prevede il classamento di tutte le unità urbane per comparazione

con le unità tipo, sia perché introduce una eccezione non contemplata dalle norme, sia perché esclude a priori tali immobili dalle regole che sottendono la formazione del quadro generale. Infatti per norma tutti gli immobili vanno inseriti in detto quadro ed ancora è da sottolineare che tale esclusione altera e sconvolge quel rapporto di redditività o meglio, di capacità reddituale, che deriva e dalla destinazione e dagli elementi costruttivi propri di ciascuna unità immobiliare, rapporto che costituisce la base per una corretta e legittima applicazione del principio di perequazione non solo per le diverse categorie e classi presenti nel territorio, ma anche fra quelle che sono all'interno dell'immobile riconosciuto di interesse artistico e storico.

Si ritiene infine osservare, per quanto concerne l'aspetto tributario, che la questione in oggetto, così come appunto dimostra la citata legge n.512/82, investe due principi sostanzialmente diversi:

il principio di perequazione nella determinazione della rendita in rapporto alla totalità degli immobili e alle loro effettive capacità reddituali;

il principio di attenuazione, o di esenzione dal regime fiscale che può, a seconda delle condizioni o degli indirizzi socio-economico-politici contingenti, riguardare una qualsiasi categoria di immobili prescindendo dalla loro effettiva capacità reddituale (potrebbe, ad esempio, ipotizzare che gli immobili ceduti in affitto in determinate condizioni siano esentati dal pagamento di talune imposte qualunque sia la loro rendita effettiva).

Sembra invero abbastanza anomalo, sia per l'amministrazione che in sintonia con i principi costituzionali e le norme in vigore, è chiamata a determinare la reale capacità di reddito degli immobili urbani, sia per il contribuente che verrebbe spesso penalizzato (si veda il quadro tariffe allegato) dalla forzata catalogazione in A/9 anche delle porzioni inserite catastalmente in categorie a più basso reddito, adeguare l'accertamento della rendita al principio di attenuazione piuttosto che a quello di perequazione.

Sulla base di quanto già espresso, con particolare riferimento alle considerazioni riguardanti la netta separazione delle discipline concernenti il catasto e la tutela dei beni culturali, separazione confermata peraltro anche dal citato particolare regime fiscale, si ritiene di aver fornito gli elementi, cui potranno a richiesta seguire altri utili, atti a consentire a codesta Avvocatura una valutazione sia sull'opportunità del ricorso, sia sugli adempimenti a seguire. Corre l'obbligo di aggiungere che l'Amministrazione con l'eventuale ricorso in Cassazione si prefigura sia di tutelare la propria autonomia e le proprie competenze sia di scongiurare i pesanti riflessi conseguenti la sentenza della C.T.C., nei riguardi dell'attività della stessa amministrazione e dell'intero istituto catastale fondato su canoni contrari in evidente contrasto con quelli indicati dalla sentenza stessa.

9. Commissione Tributaria Centrale

Decisione 3.10.1991, n. 6582

Massima:

La norma contenuta nell'art. 50, comma 3, del R.D. 28.4.1938, n.1165 (t.u. delle disposizioni dell'edilizia economica e popolare), secondo cui le case che godono di

contributo o concorso erariale, in base a progetti approvati dal ministero dei lavori pubblici, si considerano senz'altro popolari o economiche "a tutti gli effetti del presente testo unico", va interpretata in senso restrittivo e cioè con esclusivo riferimento ai particolari effetti che vanno dalla concessione di mutui alla previsione del contributo o concorso erariale, dalle modalità e dal tipo di assegnazione al riscatto degli alloggi, dalle espropriazioni alle previste garanzie reali, dai contributi sugli interessi alla disciplina degli appalti e dei collaudi, alle agevolazioni tributarie. Pertanto, posto che il suddetto t.u. nulla stabilisce in tema di accertamento degli immobili, né quanto alla competenza a procedervi né quanto all'attribuzione della categoria e della classe catastale, deve aversi riguardo, a tali fini, esclusivamente alle norme dettate nella relativa *sedes materiae*. Nel caso di specie il cessionario in proprietà di un alloggio Incis aveva contestato la classificazione in civile abitazione nell'assunto che si sarebbe dovuta operare la classificazione in casa popolare ed economica, essendo stato a suo tempo l'immobile costruito con il contributo o concorso erariale.

Anche per le case economiche e popolari l'organo competente a procedere all'accertamento catastale all'attribuzione della categoria e della classe è l'UTE, il quale vi procede secondo le regole dettate dall'art.61 del DPR 1.12.1949, n.1142 (Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano), riscontrando per ogni singola unità immobiliare la destinazione ordinaria e le caratteristiche influenti sul reddito, collocando l'unità medesima in quelle categorie o classi prestabilite per la zona censuaria (che, fatti gli opportuni confronti con l'unità tipo, presenti destinazione e caratteristiche conformi o analoghe), effettuando, infine, il classamento in base alla destinazione ordinaria e alle caratteristiche effettivamente riscontrabili. Per le case costruite dall'Incis, il classamento catastale eseguito dall'UTE, nei confronti del detto Istituto, se non tempestivamente impugnato da quest'ultimo, rimane definitivo, sicché l'impugnazione successivamente proposta dal cessionario in proprietà di un alloggio è inammissibile perché tardiva. Poiché l'art.35 del DPR 29.9.1973, n.597, prevede, ai fini delle variazioni del reddito dei fabbricati, un procedimento amministrativo comportante la variazione del classamento catastale (che può essere promosso anche dal contribuente), è improponibile il ricorso alla Commissione tributaria di 1° grado tendente a quella variazione, senza la previa instaurazione del detto procedimento amministrativo.

Testo

Né può condizionare la presente decisione il fatto che altre analoghe controversie, relative ad unità immobiliari comprese nello stesso fabbricato, siano state decise sfavorevolmente all'UTE, con l'attribuzione a dette unità di una categoria e di una classe proprie delle costruzioni economiche. Ciò, se mai, abilita la parte soccombente in questa sede, a promuovere il procedimento amministrativo descritto nel comma 2 dell'art. 35 del D.P.R. n. 597/73 o, verificandosi i presupposti indicati nel comma 3, il Ministro per le finanze a disporre la revisione del classamento per l'intera zona censuaria.

10. Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali

Lettera Circolare n. 3/4642 del 24.12.1992

Oggetto: Corte di Cassazione, Sentenza Sez. I, 3 aprile 1992 n. 4085 in tema di classamento di immobili.

Si inoltra in allegato copia della sentenza, specificata in oggetto, i cui profili giurisprudenziali in tema di classamento di immobili si sottopongono all'attenzione degli Uffici tecnici erariali ai fini della trattazione dei ricorsi presso le Commissioni tributarie.

In particolare si richiama l'attenzione su quanto esposto al punto 2.4 della sentenza in ordine all'obbligo della motivazione nell'avviso di accertamento. Al riguardo la Suprema Corte ha osservato che detto obbligo deve ritenersi osservato anche mediante la semplice indicazione dei dati oggettivi individuati dall'ufficio medesimo nella categoria e nella classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente di recepire le ragioni della classificazione, così da porlo in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle Commissioni tributarie.

Inoltre i reclami di cui all'art. 75, D.P.R. 1° dicembre 1949, n.1142 - per il ricorso davanti alle Commissioni tributarie contro il provvedimento di classamento - non possono limitarsi ad una generica contestazione delle determinazioni adottate dagli uffici tecnici erariali, ma debbono ancorare l'opposizione, a pena di preclusione dell'esame del merito dell'impugnazione, a fattispecie omogenee specificamente e concretamente richiamate.

Questa Direzione Generale ritiene di dover aderire pienamente a quanto esposto nella sentenza dianzi riportata ed invita i dipendenti Uffici a tenerne debito conto nell'espletamento dei compiti istituzionali.

In considerazione di quanto sopra sono, da ritenersi superate le disposizioni impartite con la lettera circolare n. 3/1584 del 9.5.1978.

11. Corte di Cassazione

Sentenza Sez. I, 3 aprile 1992, n. 4085

Imposta fabbricati - Accertamento - Avviso di classamento di un immobile in una determinata categoria e classe - Obbligo della motivazione - Sussistenza - Semplice indicazione dei dati oggettivi dall'ufficio tecnico e della categoria e classe attribuita all'immobile - Sufficienza

Imposta fabbricati - Classamento di un immobile in una determinata categoria e classe - Impugnazione ex art. 75 D.P.R., n. 1142 del 1949; motivi - comparazioni con altri casamenti omogenei - Necessità.

Imposta fabbricati - Classamento di un immobile in una determinata categoria e classe - Impugnazione - Obbligo della Commissione Tributaria a procedere a verifica - Condizioni.

1.1 (Omissis) La contestazione del R. circa la categoria e la classe attribuita alla sua unità, era inammissibile. Difatti, lo stesso R., nel ricorso alla Commissione tributaria non aveva indicato "le unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino

collocate in una categoria o in una classe quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche, contravvenendo, così alla prescrizione di cui all'art. 75, comma 1, D.P.R. 1° dicembre 1949 n. 1142.

D'altra parte, l'impugnante non aveva dedotto elementi e dati, atti a convincere dell'inesattezza della classificazione catastale, neanche nel corso del giudizio.

Infine, la contestazione del R. circa la consistenza attribuita all'immobile doveva essere rigettata, perché non era stata prodotta la "regolare planimetria dell'unità immobiliare urbana, firmata da ingegnere o architetto o perito edile o geometra, iscritti nei rispettivi albi professionali", rimanendo inosservata, di conseguenza, la prescrizione di cui al comma 1 dell'art. 74 del D.P.R. n° 1142. del 1949.

2.1. Il ricorrente articola il primo motivo di cassazione su tre profili distinti ed autonomi.

I) Nel primo, sostiene che, nell'impugnare davanti alla Corte d'Appello di Roma la decisione della Commissione tributaria di secondo grado, aveva denunciato con uno specifico motivo di gravame (il primo) l'ingiustizia della pronuncia per aver la stessa disatteso, illegittimamente, l'eccezione di nullità dell'avviso di classamento per difetto di motivazione.

Afferma che la Corte territoriale non ha esaminato tal motivo d'appello, anche perché ne ha equivocato il contenuto: ha ritenuto che con lo stesso fosse stato denunciato che, sul punto, la decisione tributaria era carente di motivazione, mentre denunciava l'errore del diritto nel quale era ricorso il giudice tributario nell'affermare che l'avviso di classamento catastale non deve essere motivato.

Denuncia, perciò, con riferimento all'art. 360, n.4 cod. proc. civ., che la sentenza d'appello è viziata per extra od ultra petizione, avendo deciso un motivo non proposto; e per omessa pronuncia per non aver deciso sulla censura concretamente proposta.

II) Nel secondo profilo il ricorrente sostiene che, ove si debba concludere che la Corte romana ha esaminato, e respinto, la censura effettivamente formulata, sulla base del principio che l'avviso di classamento non deve essere motivato, allora la sentenza d'appello ha violato l'art. 42, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600. Questa norma, infatti, ha introdotto nel sistema positivo il principio per il quale tutti indistintamente gli avvisi di accertamento connessi ad una imposizione tributaria diretta devono essere motivati a pena di nullità; quindi, ha introdotto l'onere della motivazione anche con riferimento agli avvisi di classamento catastale d'un immobile.

III) Nel terzo profilo, infine, sostiene che ove, invece, si debba ritenere, in alternativa, che la Corte territoriale ha respinto il motivo sotto la prospettiva che, nella specie, l'avviso fosse congruamente motivato, allora è incorsa nel duplice vizio di violazione di legge e di difetto di motivazione.

Sotto la prima prospettiva, in quanto a realizzare una motivazione valida a mente dell'anzidetto art. 42, D.P.R. n. 600 del 1973, non è sufficiente che l'avviso si limiti ad enunciare circostanze idonee a porre in grado il contribuente che intenda farlo, di contestare i dati dell'accertamento, ma è necessario che giustifichi analiticamente i dati indicati dall'Ufficio tecnico erariale.

Sotto l'altra prospettiva, in quanto anche ad accedere alla conclusione meno rigorosa in tema di contenuto della motivazione - non si può dire adeguatamente motivato un

avviso che, come nella specie, si limiti ad attribuire la categoria (A/7), e la classe (7) nonché a fissare il numero dei vani (8) senza fornire altra giustificazione.

2.2. Tutti i profili devono essere respinti.

2.3. In relazione al primo motivo dell'appello del R., la Corte di Roma ha affermato che "la motivazione dell'avviso di accertamento relativo all'accatastamento di un immobile è data attraverso gli elementi tecnici essenziali che ne determinano la classificazione catastale ed è quindi, del tutto sufficiente a porre in grado il contribuente, - che intenda farlo di contestare i dati di accertamento".

Dunque non solo ha preso in esame il motivo (sicché non è incorsa negli errores in procedendo denunciati nel primo profilo) ma ha anche affermato che l'avviso di classamento deve essere motivato, di modo che risulta infondato anche il secondo profilo.

2.4. Nel contempo, sono corretti sia il principio enunciato in ordine al contenuto dell'avviso di classamento, che la sua applicazione al caso di specie.

Come ha affermato, sia pure in estrema sintesi, la Corte territoriale, l'obbligo della motivazione di siffatto avviso si deve ritenere osservato anche mediante la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'Ufficio tecnico e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione, sì da essere in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle Commissioni tributarie (cfr., Cass. 19 novembre 1983 n° 6854 e 31 marzo 1989 n° 1582).

Quindi, sono infondate anche le due censure del terzo profilo.

3.1. Il secondo mezzo di cassazione è pur esso articolato in tre profili.

I) Il primo, investe la statuizione della sentenza d'appello che ha dichiarato inammissibile l'impugnazione nella parte relativa alla contestazione della classe e della categoria attribuite all'immobile del R., a norma dei primi due commi dell'art. 75, D.P.R. 1° dicembre 1949, n° 1142.

Il ricorrente sostiene che questo precetto normativo deve essere disapplicato in quanto si tratta d'un atto amministrativo (è contenuto in un testo avente natura formale e sostanziale di regolamento) nullo per violazione di legge: mentre introduce a carico del reclamante un onere che realizza l'inversione della disciplina legale sull'onere della prova dettata dall'art. 2697 c.c., una siffatta inversione non può essere imposta da una norma avente mera natura amministrativa.

Denuncia, perciò, la violazione degli artt. 2697 cod. civ. nonché dell'art. 75, D.P.R. n. 1142 del 1949.

II) Il secondo profilo investe l'affermazione della sentenza d'appello che, in ogni caso, la contestazione della classificazione avrebbe dovuto essere rigettata in quanto assolutamente generica o sfornita di qualsiasi elemento di riscontro.

Secondo il ricorrente, invece, mentre le proprie contestazioni erano precise e sorrette da adeguati elementi di conforto, la statuizione della Corte romana è priva di valida motivazione perché è giustificata da una argomentazione apodittica e contraddittoria. Da ciò la denuncia di violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. disciplinanti i doveri del giudice in tema di valutazione degli elementi di prova acquisiti nel giudizio; nonché di vizio di motivazione su un punto decisivo.

III) Il terzo profilo, da ultimo, investe il rigetto della contestazione circa le determinazioni dell'Ufficio in ordine alla consistenza dell'unità immobiliare del R.

giustificato con il richiamo della mancata produzione in giudizio di una copia della planimetria dell'immobile.

Secondo il ricorrente, la Corte di Roma ha violato l'art. 74 D.P.R. n. 1142 del 1949 perché, alla stregua di questa norma, la mancata produzione in giudizio di detta planimetria, determina non già il rigetto della contestazione, sibbene soltanto il "dovere della Commissione di acquisirla d'ufficio, salvo a porre la relativa spesa a carico dell'interessato nell'ipotesi di infondatezza del ricorso". La Corte territoriale, perciò è venuta meno al suo dovere di accertare d'ufficio la reale consistenza dell'immobile in questione.

3.2. Nessun profilo può essere condiviso.

3.3. Dall'esegesi dell'art.75 D.P.R. n. 1142 del 1949 e in particolare, dal canone testuale emerge il precetto normativo per il quale, l'atto di impugnazione davanti alle Commissioni (ora) tributarie del provvedimento che attribuisce ad una unità immobiliare urbana la classe e la categoria, non può limitarsi ad una generica contestazione della classificazione adottata, ma deve ancorare la censura, a pena di preclusione dell'esame del merito dell'impugnazione, alla denuncia della diversità di trattamento riservata dall'Amministrazione a fattispecie omogenee specificamente e concretamente richiamate.

La norma, cioè, si limita a disciplinare l'atto di impugnazione ed a subordinare l'esame del merito della contestazione alla presenza, in quell'atto, della enunciazione dello specifico motivo di doglianza (sostanzialmente il vizio della classificazione per eccesso di potere) prima enunciato.

Vale a dire, che introduce soltanto un requisito dell'atto di impugnazione a non incidere in alcun modo sul regime dell'onere della prova e della relativa ripartizione che rimane assoggettato alla disciplina ordinaria.

Ne risulta immediata l'infondatezza dell'affermazione sulla quale il ricorrente incentra il primo profilo del motivo (ossia che la norma immuta il regime ordinario dell'onere della prova) e, di conseguenza, dell'intero profilo.

Ed è appena il caso di sottolineare come il precetto normativo nella portata qui ricostruita, risulta del tutto conforme ed armonico ai principi generali del nostro sistema positivo in tema di requisiti degli atti di impugnazione d'un provvedimento amministrativo, che subordinano l'esame del merito delle censure alla loro specificità.

Quindi, si deve escludere la configurabilità di alcun vizio che comporti la disapplicazione del precetto di cui all'art.75 D.P.R. n. 1142 del 1949, la cui natura d'atto amministrativo non è contestata.

Perciò, una volta che - come è incontrovertito - il ricorso del R. alla Commissione tributaria di primo grado non conteneva il requisito del quale si tratta, risulta corretta la statuizione della sentenza impugnata circa la preclusione all'esame della contestazione dell'attuale ricorrente sul punto relativo alla classificazione dell'immobile.

Ne consegue il rigetto del profilo.

3.4. Tanto comporta anche che il ricorrente non ha interesse al secondo profilo.

Esso investe una ratio decidendi che la Corte territoriale ha sviluppato solo in via subordinata rispetto alla ragione principale del rigetto della censura sulla classificazione dell'immobile fondata, come s'è detto, sulla preclusione dell'esame della questione.

Di conseguenza, il rigetto della censura afferente a tal ratio e la connessa intangibilità della decisione sul punto fan sì che l'eventuale accoglimento del profilo non potrebbe mai determinare l'annullamento della statuizione una volta che la stessa rimarrebbe ancorata alla ratio principale.

Pertanto, il profilo è inammissibile.

3.5. Infine, dal comma 2 dell'art. 74 del D.P.R. n. 1142 del 1949 si evince in modo univoco che di fronte all'omissione della produzione della planimetria dell'immobile da parte dell'interessato il quale abbia impugnato il provvedimento di classificazione catastale per ragioni inerenti alla consistenza attribuita all'unità immobiliare, sorge effettivamente il dovere della Commissione tributaria di procedere d'ufficio alla verifica della reale consistenza dell'unità medesima: tanto, tuttavia, non già in ogni caso - come sostiene il ricorrente - ma soltanto quando il reclamo sia "accompagnato da ricevuta comprovante l'avvenuto versamento d'un deposito provvisorio" in funzione delle spese occorrenti per la verifica.

Ora, nel caso di specie è incontrovertito che il R. non aveva prodotto la planimetria del proprio immobile, ne aveva provveduto al deposito delle spese occorrenti per la verifica d'ufficio della consistenza della sua unità immobiliare; di conseguenza non era insorto il dovere della Commissione tributaria di procedere alla verifica d'ufficio della consistenza medesima.

Perciò, la censura espressa nel terzo profilo è infondata.

3.6. Quindi, anche il secondo motivo deve essere disatteso.
(Omissis).

12. Ufficio Tecnico Erariale di Treviso

Nota n. 8551 dell'8 agosto 1992

Oggetto:

Ricorso in appello alla Commissione Tributaria

Deduzioni dell'Ufficio

Premesso:

che i sigg. NN presentavano in data 30.09.1989 ricorso alla Commissione Tributaria di I° Grado di Treviso al fine di ottenere il rilassamento in categoria A/9 degli immobili di loro proprietà, attualmente così censiti al C.E.U.:

Comune di Mogliano Veneto – partita NN – foglio 9 - sez. D mappale NN sub.1 – Categoria A/7 classe 1^a - vani 14,5 – R.C. L.2798 – mappale NN sub.2 – categoria C/6 classe 5 mq. 26- R.C. L. 252;

che il ricorso veniva avanzato nell'assunto che tutti gli immobili vincolati ai sensi della legge 01.06.1939 n. 1089 debbano essere catastalmente censiti nella categoria A/9 – Castelli, Palazzi di eminenti pregi artistici o storici;

che in sede di discussione presso la predetta Commissione di I°, l'Ufficio sosteneva l'erroneità di tale assunto e chiedeva la conferma del classamento a suo tempo attribuito dall'Ufficio alle unità immobiliari in argomento;

che la Commissione Tributaria di I° Grado di Treviso rigettava il ricorso, riconoscendo la correttezza dell'operato dell'Ufficio con decisione n.2588 emessa in data 14.12.1990;

che successivamente in data 07.03.1991 i Sigg NN presentavano appello alla Commissione Tributaria di II° Grado di Treviso avverso la decisione della Commissione tributaria di I° Grado di Treviso ribadendo i motivi adottati in primo grado ed insistendo sul fatto che l'eminenza dei pregi artistici e storici e la monumentalità di un edificio costituiscono il presupposto per la sua sottoposizione al vincolo e conseguentemente per la sua classificazione nella categoria A/9;

che la Commissione Tributaria di II° Grado di Treviso con decisione n° 77/78 del 31.01.1992 notificata in data 04.05.1992 respingeva l'appello dei contribuenti e confermava la decisione n° 2588 del 14.12.1990 della Commissione Tributaria di I° Grado di Treviso;

che con il ricorso in trattazione i ricorrenti chiedono l'annullamento della decisione della Commissione Tributaria di II° Grado per la violazione della Legge R.D. 13.04.1939 n°.652 convertito nella Legge 11.08.1939 n.1249 ed errata interpretazione ed applicazione della voce A/9 del quadro delle categorie e delle classi, riproponendo di fatto la tesi portata a sostegno nei precedenti gradi di Giudizio;

quest'Ufficio nel richiamare quanto dedotto nei giudizi di primo e secondo grado, ritiene che anche in questa sede il ricorso dei contribuenti debba essere rigettato per i seguenti motivi:

a. Intempestiva proposizione del ricorso.

Gli immobili di cui trattasi risultano classati, come in precedenza riportato, sin dall'impianto del Nuovo Catasto Edilizio Urbano: L'eventuale ricorso avverso il classamento attribuito dall'Ufficio, ove ritenuto incongruo, doveva essere proposto dagli interessati danti causa degli attuali proprietari, alla competente Commissione censuaria comunale, a nulla rilevando il fatto che, per quanto nel seguito sarà riportato, gli immobili non erano ancora vincolati ai sensi della legge 1089/39.

b. Erronea interpretazione della norma.

Ai sensi del R.D.L 13.04.1939 n°652 e successive integrazioni e modificazioni "il classamento consiste nel riscontrare per ogni singola unità immobiliare la destinazione ordinaria e le caratteristiche influenti sul reddito, e nel collocare l'unità stessa in quella censuaria che, fatti gli opportuni confronti con le unità tipo, presenta destinazione e caratteristiche conformi od analoghe. Le unità immobiliari urbane devono essere classate in base alla destinazione ordinaria ed alle caratteristiche che hanno all'atto del classamento".

Nessun cenno viene fatto dalla legge alla eventuale presenza di vincoli sugli immobili oggetto di classamento.

Nel caso di specie gli immobili sono costituiti da due distinte unità immobiliari; la prima avente le caratteristiche tipiche di una abitazione in villino, dotata di area scoperta ad uso esclusivo di dimensioni adeguate alla consistenza dell'immobile, ordinariamente destinata alla residenza, la seconda unità immobiliare è costituita da un locale ad uso autorimessa.

Poiché la norma fa riferimento esclusivamente alle caratteristiche intrinseche dell'unità immobiliare ed alla loro destinazione d'uso ordinaria, il classamento effettuato dall'Ufficio è da ritenere perfettamente coerente alla legge.

La successiva imposizione del vincolo non modificando le caratteristiche intrinseche e la destinazione ordinaria degli immobili, non costituisce elemento idoneo e determinante per un eventuale rilassamento delle unità immobiliari in categoria A/9, come richiesto dalla parte.

D'altra parte le finalità perseguite dalla Legge 1089/39 non sono certamente quelle di dare una nuova e diversa connotazione catastale agli immobili soggetti al vincolo di tutela, bensì quello di preservare gli immobili che a giudizio dell'Autorità preposta risultano meritevoli di tutela.

L'erroneità dell'assunto della parte, e cioè che tutti gli immobili urbani vincolati ai sensi della Legge 1089/39 debbano essere classificati in categoria A/9, si rileva anche da quanto riportato nelle precedenti memorie dell'Ufficio laddove è affermato, che seguendo questa tesi anche gli immobili tipici dei luoghi (casoni lagunari, trulli ecc.), i vecchi opifici industriali, le abitazioni di tipo rurale, nel caso fossero vincolati, dovrebbero essere classificati in Categoria A/9.

Sulla base della normativa catastale vigente quanto sopra è palesemente errato.

c. Mancanza nel prospetto dei dati di tariffa della Categoria A/9.

Nel Comune di Mogliano Veneto, proprio in virtù della inesistenza di un numero significativo di immobili urbani classificabili come Castelli o Palazzi storici, il Quadro delle Tariffe non comprende la Categoria Catastale A/9.

d. Illegittimità della tesi dei ricorrenti perché in contrasto con la legge n.1249 del 11.08.1939 istitutiva del Catasto Edilizio Urbano e con il Regolamento per la Conservazione del Nuovo Catasto Edilizio Urbano approvato con il D.P.R. 01.12.1949 n.1142:

E' indubbio che l'elemento primario e fondamentale che sta alla base della costituzione del C.E.U. è quello " di accertare le proprietà immobiliari urbane e determinarne la rendita " (art.1 legge 1249/39), come è indubbio che a tale operazione "provveda l'Amministrazione del Catasto" (art2 legge citata).

L'Amministrazione provvede a :

- distinguere le unità immobiliari (art. & reg.), in categorie con simbologia, A/1, A/2A/9.....C/1 ecc., rappresentative della destinazione propria di ciascuna di esse e classi che rappresentano i gradi delle rispettive capacità di reddito nell'ambito della stessa categoria;
- creare le unità tipo rappresentative di ciascuna categoria e classe;
- allestire il quadro generale di qualificazione e di classificazione, per ogni Comune o Zona Censuaria definendo le tariffe corrispondenti (art. 7, 9, 14 e 31 del Regolamento).

Tutto ciò viene sottoposto all'esame e all'approvazione delle Commissioni Censuarie e costituisce un insieme di elementi valutativi, organicamente coordinati e graduati che consentono di determinare in modo perequato la rendita di ciascuna unità immobiliare con le unità tipo ed in rapporto all'intero contesto edilizio della zona censuaria.

Nel quadro di cui sopra rientrano, senza eccezione alcuna, tutti gli immobili catalogabili nella categoria dei gruppi A – B e C, categorie che rientrano nella questione " de quo".

Ebbene i ricorrenti traggono le loro conclusioni dalla considerazione secondo cui se un immobile è sottoposto al vincolo di cui alla legge 1.06.1939, n.1089 è “ de iure” da catalogare nella categoria A/9 e che l’operazione di raffronto e di comparazione con le unità tipo (art.61 Regolamento), riconosciuta corretta e valida per tutte le altre categorie, si rileva del tutto ultronea per la categoria A/9.

A parte l’immediata constatazione che la suddetta legge 1089/39, in quanto precedente alle norme regolamentari ed alla stessa legge istitutiva del N.C.E.U., non conteneva, né poteva ovviamente contenere, la pretesa che il riconoscimento amministrativo di tutela dell’organo preposto dovesse poi trovare, attraverso una catalogazione “ad hoc” una ulteriore conferma anche in seno all’istituto catastale, la tesi sembra in contrasto con gli art. 1 e 2 della legge 1249/39 poiché farebbe sì che il provvedimento amministrativo emanato dall’Organo che ha come finalità la tutela del patrimonio artistico, storico, ecc. si configuri come assorbimento dei compiti istituzionali e delle finalità proprie dell’Amministrazione catastale, svuotando così l’azione della stessa Amministrazione e privandola della competenza che l’art.2 della legge invece le conferisce.

Fra la legge 1089/39 e quella istitutiva del N.C.E.U. non esiste peraltro alcun rapporto di coesistenza o quanto meno di connessione; ciascuna di esse, tenuto conto della diversità dei fini, non sempre fra di loro compatibili, trova infatti pieno vigore ed efficacia giuridica indipendentemente dalla esistenza dell’altra.

Conferma di quanto sopra espresso deriva dalla constatazione che sia la legge 2/8/1982, n.512 (art.2 in particolare), sia per ultimo la legge n.413 del 30.12.1991 art.11 comma 2 °, prescindono, per quanto riguarda il regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale, dalle categorie catastali e pongano come sola condizione per l’attenuazione del regime impositivo il riconoscimento di cui alla legge 1089/39.

Il ritenere da parte dei ricorrenti immediata, l’operazione per cui i fabbricati riconosciuti di eminenti pregi artistici e storici debbano assumere la categoria A/9 senza guardare alla loro destinazione o alle possibili diverse ed eterogenee destinazioni di loro porzioni è in contrasto con l’art.61 del Regolamento che prevede il classamento di tutte le unità immobiliari urbane per comparazione con le unità tipo, sia perché introduce una eccezione non contemplata dalle norme, sia perché esclude a priori tali immobili dalle regole che sottendono la formazione del quadro generale. Infatti per norma tutti gli immobili vanno inseriti in detto quadro ed ancora è da sottolineare che tale esclusione altera e sconvolge quel rapporto di redditività o meglio, di capacità reddituale, che deriva e dalla destinazione e dagli elementi costruttivi propri di ciascuna unità immobiliare, rapporto che costituisce la base per una corretta e legittima applicazione del principio di perequazione per le diverse categorie e classi presenti nel territorio.

13. Corte Suprema di Cassazione

Sentenza n. 11445/15.02.1993

Svolgimento del Processo

Nel 1981 L’Ufficio Tecnico Erariale (U.T.E.) di Roma attribuiva alle singole unità immobiliari costituenti l’edificio sito in Roma, 38 categorie catastali varie, tratte dal quadro generale delle categorie del nuovo catasto edilizio urbano (L. 11 agosto 1939

n. 1249) ad alcune la categoria A/1 (abitazioni di tipo signorile), ad altre la categoria A/2 (abitazioni di tipo civile) o A/4 (abitazioni di tipo popolare) o A/10 (uffici e studi privati), ovvero C/1 (negozi e botteghe) o C/2 (magazzini e locali di deposito).

Avverso tale provvedimento _____, proprietaria di tutto l'edificio "de quo", ricorreva alla Commissione tributaria di primo grado, chiedendo il censimento dell'intera costruzione in categoria A/9, riferentesi, secondo la dizione usata nel quadro suddetto, a "castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici": ciò in quanto il Ministero della Pubblica Istruzione, in data 22 luglio 57, aveva riconosciuto, a tutto l'edificio considerato nel suo insieme, interesse artistico- storico, tale da assoggettarlo al vincolo di cui alla L. 1 giugno 1939 n. 1089, imponendo, tra l'altro anche l'obbligo al proprietario di consentire periodicamente e gratuitamente la visita al pubblico.

Tenuto conto di ciò, l'U.T.E. ammetteva in categoria A/9 solo una parte di detto edificio, mantenendo le restanti parti inquadrare nelle categorie censuarie sopraspecificate. L'Ufficio giustificava tale conferma sostenendo l'irrelevanza del riconoscimento operato dal Ministero della P.I. in quanto era decisivo, pur sempre, far riferimento alla destinazione propria di ogni singola unità immobiliare, così come risultava dal suo uso attuale e dalle sue caratteristiche costruttive.

La Commissione adita accoglieva il ricorso della contribuente dichiarando il palazzo, totalmente classificabile in categoria A/9.

Tale decisione veniva confermata sia dalla Commissione Tributaria di II grado, sia da quella Centrale. Quest'ultima, con decisione depositata il 29 gennaio 1988 (n. 906/88), motivava in sintesi:

- 1) il Ministero della P. I. aveva riconosciuto di rilevante interesse artistico e storico tutto il palazzo in questione nel suo complesso, con tutti i suoi elementi decorativi;
- 2) esso doveva, perciò, essere classificato, unitariamente, nella categoria A/9, senza possibilità alcuna di operare, nei confronti di parte di esso, una diversa classifica, né con riferimento alle altre classi della stessa categoria "A", né con riguardo alle altre categorie: e ciò perché la classificazione in A/9 sarebbe assorbente e non consentirebbe di subdistinguere, nell'ambito dello stesso immobile classamenti diversi sulla base della destinazione di parte di esso. Invero, sull'uso attuale prevarrebbero (come avverte la nota che precede il quadro generale delle categorie) le caratteristiche costruttive ed una stessa unità immobiliare, sulla base di tali sue caratteristiche costruttive, sarebbe suscettibile di un solo classamento e non già di classamenti concorrenti, attesoché l'uno escluderebbe l'altro.

Avverso la summenzionata decisione l'Amministrazione finanziaria dello Stato ricorre per cassazione in base ad un unico motivo.

Resiste con controricorso la contribuente.

Motivi della decisione.

Con l'unico motivo di ricorso la Finanza denuncia la violazione degli artt. 1,2,5,8, 12, del D.L. 13 aprile 1939 n. 652 (conv. in L.11 ago. 39 n. 1249), degli artt.10 e 12 del d. leg.vo 8-aprile 48 n. 514; degli artt., 6,7, 61 del D.P.R. 1° dic. 49 n. 1142.,degli artt. 2 e segg. nonché 11 e segg. della L. 1° giu 1939 n. 1089 in relaz. all'art. 360 n. 3 c.p.c. per sostenere che attribuire la categoria A/9 automaticamente ad un intero palazzo sol perché esso è oggetto di un vincolo storico-artistico sarebbe illogico ed illegittimo in quanto il complesso procedimento di classamento catastale e di

conseguente determinazione della rendita ha una precipua finalità economico-fiscale correlata alla ricostruzione della capacità contributiva (art. 53 Cost) di ogni cittadino a secondo del reddito che ricava dai suoi beni, sicché né si potrebbe mai prescindere dalla utilizzazione attuale propria di ciascuna unità immobiliare compresa nel palazzo e dal diverso reddito che è suscettibile di produrre, né avrebbe senso attribuire (per superare tale aspetto economico- fiscale) una rilevanza decisiva ai pregi artistici e storici dell'immobile presi in considerazione dalla legislazione sulla tutela delle cose d'arte. Tali pregi, invero, potrebbero, al più, essere presi in considerazione per l'attribuzione della categoria A/9 nell'unico caso in cui "i castelli o i palazzi" cui essa si riferisce, fossero destinati ad abitazione (in quanto tutte le altre categorie comprese nel medesimo gruppo "A" riguardano pressoché tutte abitazioni): ma ciò sempre con effetti limitati alla singola unità immobiliare compresa nel palazzo ed effettivamente adibita ad abitazione ovvero all'ipotesi di un palazzo costituente un'unica unità immobiliare e, comunque, non mai nel caso di unità immobiliari adibite a destinazioni commerciali.

L'inquadrabilità dei beni di interesse artistico o storico in più categoria (diverse dalla A/9 troverebbe del resto una decisiva conferma nell'art. 2 della l. 2 agosto 1982 n. 612.

Il suesposto motivo di ricorso è infondato in relazione a tutte le censure in cui si articola.

Innanzitutto va premesso, per una più chiara comprensione della controversia in esame che il Quadro generale delle Categorie stabilito con regolamento dalla Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali ai fini della "qualificazione" delle unità immobiliari urbane in esecuzione del R.D.L. 13 aprile 1939 (Accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano) convertito nella L. 11 agosto 1939 n. 1249 divide tutti gli edifici in cinque gruppi.

Il gruppo " A " è ripartito nelle seguenti categorie:

A/1 - Abitazione di tipo signorile;

A/2- Abitazioni di tipo civile;

A/3- Abitazioni di tipo economico;

A/4- Abitazioni di tipo popolare;

A/5- Abitazioni di tipo ultrapopolare;

A/6- Abitazioni di tipo rurale;

A/7- Abitazioni in villini;

A/8 - Abitazioni in villa;

A/9- Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici;

A/10- uffici e studi privati;

A/11- Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi.

Il secondo gruppo (B) comprende collegi, caserme, case di cura, prigioni, uffici pubblici, biblioteche, accademie, gallerie, musei che non abbiano sede in edifici della categoria A/9, cappelle e magazzini sotterranei.

Il terzo gruppo (C) comprende negozi, botteghe, magazzini, laboratori, stabilimenti balneari e sportivi etc.

Il quarto gruppo (D) comprende immobili cd "a destinazione speciale" (opifici, alberghi e pensioni, teatri etc).

Il quinto gruppo (E) comprende immobili c.d. "a destinazione particolare (stazioni di servizio, fortificazioni, fari, chiese, cimiteri etc.)

Ciò posto va anche premesso che la legittimità del surriportato Quadro Generale delle Categorie con particolare riferimento alla cat. A/9 non è stata mai posta in discussione (neppure con l'odierno ricorso per cassazione), costituisce tutt'ora la base portante per la determinazione dei redditi immobiliari urbani e non appare, infine, in contrasto con alcuna norma di legge. Se è vero, infatti, che, a norma dell'art. 3 del R.D.L. 652 del 39, l'"accertamento generale degli immobili urbani deve essere fatto per "unità immobiliare" e che si considera tale, in base al successivo art. 5, "ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile e atta a produrre un reddito proprio" e che, quindi, ben può anche un castello o un palazzo scindersi, agli effetti catastali, in tante unità immobiliari distinte quando sono ciascuna idonea a produrre un reddito suo proprio, è innegabile, però, che esse non cessino solo per questo, di far parte del castello o del palazzo.

Il problema si riduce, quindi, a determinare sul piano ermeneutico in che rapporto debba stare l'espressione "castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici" con tutte le altre classificazioni previste nel suddetto Quadro Generale rispettivamente per i vari gruppi e se più in particolare i castelli e i palazzi suddetti vadano classificati in cat A/9 anche quando, in considerazione della loro destinazione attuale, potrebbero essere classificati (in tutto o in parte) in altre categorie. Invero la più gran parte delle categorie elencate nel Quadro Generale sovraespuesto si caratterizza per la destinazione dell'unità immobiliare (ad abitazione o a ufficio o a collegio etc...etc.); la categoria A/9, invece, si caratterizza per la natura intrinseca della costruzione (castello o palazzo di eminenti pregi artistici e storici) indipendentemente dalla sua destinazione. Si tratta, quindi, di dare un significato a questo mutamento di criterio di qualificazione, repentino ed isolato, tenendo presente che il predetto rapporto tra destinazione " e "intrinseca natura" non può essere di integrazione, ma soltanto di alternatività, ben potendo accadere che l'intero edificio (castello o palazzo) abbia una destinazione corrispondente ad altre categorie, sicché dare valore alla destinazione per la individuazione della categoria comporterebbe l'impossibilità di tener conto, sia pure solo marginalmente, dell'intrinseca natura dell'immobile.

Inducono a ritenere che il suesposto problema vada risolto in senso affermativo come deciso dalla Commissione Centrale le seguenti quattro considerazioni.

1) Poiché contrasta con la attuale realtà più notoria che un castello o un palazzo non possa avere, sol perché di eminente pregio artistico o storico, nessuna delle tante destinazioni considerate nel surriportato "quadro Generale delle Categorie (e che, quindi, debba essere necessariamente considerato pressoché inservibile, dato il carattere tendenzialmente esaustivo di tali destinazioni alle quali sarebbe difficile aggiungere altre diverse) e poiché, al contrario, è altrettanto notorio che il più delle volte castelli e palazzi hanno oggi precise destinazioni (ad es. quelle di biblioteca, di accademia o di museo previste espressamente nella categoria B/6), è inimmaginabile che si sia istituita una categoria specifica (l'A/9 appunto) per castelli e palazzi sul presupposto che essi non siano adibiti a nessuna delle destinazioni indicate nel Quadro e senza neppure avvertire in tal caso la necessità di esplicitare tale requisito indubbiamente anomalo.

In riferimento a quest'ultimo infatti, non può trovare applicazione il noto principio ermeneutico applicabile anche ai regolamenti, secondo cui il legislatore "ubi voluit dixit, ubi noluit tacuit".

II) Richiedere che per essere ricompresi nella cat A/9 (indubbiamente di favore dal punto di vista fiscale) castelli e palazzi non debbano avere nessuna delle destinazioni previste per altre categorie (e, quindi, - come già osservato - debbono finire col restare praticamente inutilizzati) sarebbe contrario alla valorizzazione di tali beni culturali, voluta, invece, dal legislatore e che, tanto più proficuamente si realizza quanto più i suddetti edifici, pur rimanendo inalterati nel loro aspetto esterno e/o interno (a seconda che il pregio riguardi l'uno o l'altro ovvero entrambi), continuino a far parte viva del nostro ambiente.

III) Il mutamento di criterio di elencazione, che la categoria- A/9 evidenzia se raffrontata con tutte le altre, ben può spiegarsi, invece, attribuendo il carattere di eccezione agli immobili ai quali si riferisce, nel senso, cioè, di ritenere che si sia voluto ricomprendere nella A9 tutti i castelli e i palazzi di interesse culturale quale che sia la loro destinazione e, conseguentemente anche il reddito da essi ricavato, quale che sia la sua natura.

La configurabilità di un'eccezione al riguardo non contrasta affatto né col principio della capacità contributiva di ciascuno quale criterio fondamentale di tassazione, né con quello della parità di trattamento, sanciti rispettivamente negli artt. 3 e 53 della nostra Costituzione.

Se è vero, infatti, che il riconoscimento della A/9 è molto ambita in quanto comporta solitamente un imponibile minore, è pur vero, però, che tale agevolazione è accordabile soltanto agli immobili che come quelli dei quali qui trattasi (circostanza questa del tutto pacifica) siano stati dichiarati, con atto amministrativo notificato ai proprietari, di interesse artistico e storico ai sensi e per gli effetti della L. 1° giugno 1939 n. 1089 (artt. 2 e 3). Il che comporta per i proprietari vincoli e oneri gravosi, quali quelli:

- di non poter demolire, modificare o restaurare l'immobile senza l'autorizzazione del Ministero per i beni culturali; (art. 11 1° co. e 12 L. n. 1089);
- di non poterlo adibire ad usi non compatibili con il suo carattere storico o artistico oppure tale da recare pregiudizio alla sua conservazione o integrità (art. 11, 2° co. e 12);
- di dover obbligatoriamente sostenere le spese necessarie per la sua conservazione estensibile, oltreché alla manutenzione anche alla protezione e al restauro (artt. 15 e 17 L. citata e art. 3 L. n. 512 dell'82): obbligo che non cessa di essere gravoso e singolare sol perché le relative spese sono deducibili dall'imponibile delle imposte dirette; di sottoporre alla competente soprintendenza i progetti di opere di qualunque genere che il proprietario (o chi per lui) intenda eseguire al fine di ottenerne la preventiva approvazione (art. 18, 1° co.);
- di non poter compiere qualsiasi atto, a titolo oneroso o gratuito, che ne trasmetta in tutto o in parte la proprietà o la detenzione senza denunciarlo al Ministero sopramenzionato;
- di soggiacere, oltreché alla possibilità di espropriazione per pubblica utilità connessa alla esigenza di conservazione dell'immobile, al diritto di prelazione da parte della P.A. in caso di alienazione, che rimane sospensivamente condizionata

sino a che tale diritto non sia stato esercitato, con divieto per il proprietario di effettuare nel frattempo anche la semplice consegna dell'immobile a terzi;

- di soggiacere eventualmente anche all'obbligo di ammettere il pubblico a visitare per scopi culturali l'immobile secondo determinate modalità (obbligo senza corrispettivo che nella specie, come sembra pacifico, è stato imposto dal Ministero alla proprietaria degli immobili dei quali qui trattasi).

Di fronte ad un così gravoso complesso di vincoli e di obblighi ai quali risulta soggetto il proprietario di immobili "notificati" ai sensi dell'art. 3 della L. n. 1089 del '39, il fatto che, per la parte più cospicua di essi (castelli e palazzi), sia stata prevista una classificazione censuaria di favore non rappresenta certo un privilegio, bensì una sorta di equa compensazione per i rilevanti pregiudizi che tali vincoli e obblighi provocano al proprietario anche sul piano economico riducendone, quindi, per quel che qui interessa la relativa capacità contributiva. (Si pensi -, tanto per prospettare uno dei tanti esempi possibili -, alle ingenti spese che il proprietario, il più delle volte, deve sostenere per riscaldare i saloni di tali edifici senza poterne abbassare i soffitti solitamente altissimi o alla sotto utilizzazione dei vani per l'impossibilità di dividerli come sarebbe più conveniente per soddisfare esigenze funzionali oggi ritenute irrinunciabili specie per abitazioni o uffici o alberghi). Includere tali immobili (che talvolta possono arrivare a costituire addirittura una sorta di "dannosa proprietas") nelle stesse categorie previste per gli altri immobili dei quali il proprietario ha la più libera disponibilità sarebbe, quindi, contrario al più elementare senso di giustizia tributaria e quindi, anche alla Costituzione, secondo la quale altrettanto ingiusto è sia trattare in maniera diversa soggetti che versano nelle stesse condizioni, sia trattare in maniera eguale soggetti che versano in condizioni diverse.

Cadono, quindi, alla luce di queste considerazioni, tutte le opposte argomentazioni svolte dall'Avvocatura dello Stato e basate sul presupposto certamente vero in linea generale che la classificazione catastale e la conseguente determinazione della rendita deve aver riguardo precipuo ad aspetti - quali la destinazione ordinaria e le caratteristiche influenti sul reddito - essenzialmente economicisti - che non avrebbero (ed è qui l'errore) "se non un possibile ed eventuale rapporto del tutto accidentale, e perciò non suscettibile di diventare decisivo, con i pregi artistici e storici dell'immobile presi in considerazione sulla tutela delle cose d'arte" (Argomentazioni del resto anche contraddittorie, perché a pag. 8 del ricorso in esame sembra sostenersi che l'applicazione della categoria A/9 spetti ai castelli e ai palazzi "de quibus" quanto meno quando siano adibiti per intero ad abitazioni; a pag. 9 (in fondo) si stigmatizza invece come giuridicamente inaccettabile anche il fatto che "una lussuosa abitazione, collocata nel centro di Roma (magari frutto di uno svuotamento e di una ristrutturazione che ha lasciato solo le originali antiche facciate perimetrali) avente tutte le caratteristiche di una abitazione signorile o di lusso, debba essere classificata insieme a tutto il palazzo, e quindi anche ai negozi e alle autorimesse, in A/9 quando essa ha effettivamente caratteristiche reddituali intrinseche ed estrinseche del tutto identiche a quelle classificabili in A/1 o A/2 collocate subito accanto e pur ritenuta dalla Soprintendenza non meritevoli di vincoli storico - artistici").

IV) La stessa Finanza, avvertendo l'insostenibilità della tesi secondo cui castelli e palazzi non dovrebbero avere alcuna delle destinazioni previste nel quadro generale e quindi rimanere in sostanza inutilizzati, ha finito col ritenere (come chiaramente si

evince nella specie dal comportamento dell'U.T.E. e come sia pure contraddittoriamente, ammesso dalla stessa Avvocatura che compatibile con il riconoscimento della cat. A/9 possa essere soltanto la destinazione abitativa dei suddetti edifici o, quanto meno, non quelle commerciali come ad es, quelle ad uffici o ad alberghi. Ma non è affatto chiara, ne tanto meno plausibile la giustificazione di siffatta discriminazione. Se è vero infatti, che la destinazione "albergo o pensione " è prevista nel Quadro Generale delle Categorie nel gruppo "D", è anche vero che quella di " ufficio o studio privato" è prevista nello stesso gruppo " A" in cui sono inclusi i (castelli o i palazzi dei quali qui trattasi:

Ciò impedisce di ritenere che i castelli e i palazzi di cui alla cat A/9 possano essere solo quelli destinati ad abitazione per il solo fatto d'essere stati inclusi nel gruppo " A".

D'altra parte, se è vero che i castelli originariamente servivano ad abitazione dei signori feudali o rinascimentali che li possedevano, è vero anche che non erano affatto escluse altre destinazioni sia pure, secondarie e di natura commerciale (quali botteghe, laboratori e magazzini) connesse con l'economia curtense dell'epoca. Quanto ai palazzi, poi, essi hanno in tutte le epoche molto spesso avuto vani terranei adibiti agli usi più diversi da quelli abitativi (rimesse di veicoli, magazzini, uffici, negozi).

Ritenere, quindi, che la cat A/9 sia attribuibile solo a castelli o palazzi adibiti per intero ad abitazione ovvero soltanto a quelle porzioni di essi che abbiano tale destinazione sarebbe, nel silenzio del legislatore, tanto arbitrario quanto privilegiare altre destinazioni o, al limite, escluderle tutte.

Tale conclusione non deve sembrare affatto paradossale perché rivela molta più capacità contributiva(criterio cardine da cui non si può prescindere nell'interpretazione di norme tributarie) chi destini, un intero castello o palazzo (o parti di esso) a sua abitazione (come usavano i signori feudali o rinascimentali) ovvero addirittura li tenga inutilizzati (pur sobbarcandosi a sostenere le spese di manutenzione), che non chi sia indotto a dare ad essi una destinazione più produttiva. Alla luce delle quattro sovraesposte considerazioni si deve risolvere negativamente l'altro problema (in quanto accessorio rispetto a quello principale sin qui affrontato) consistente nell'accertare se, qualora il castello o il palazzo di eminente pregio artistico o storico sia diviso catastalmente in più unità immobiliari distinte, almeno talune di esse possano essere classificate in categoria diversa dalla A/9 per effetto della loro attuale destinazione ad uso commerciale (quali alberghi, negozi, uffici/magazzini, rimesse etc).

Infatti:

- a) - se il pregio storico o artistico è stato riconosciuto dal competente Ministero all'edificio "in toto et in qualibet sua parte" come nella specie la Commissione Centrale ha ritenuto con accertamento di fatto insindacabile in sede) affermando espressamente che il riconoscimento del Ministero della Pubblica istruzione aveva " investito il Palazzo in tutto il suo insieme" e, quindi, inscindibilmente considerato),
- b) se, conseguentemente, gli oneri e i vincoli gravanti la proprietà di esso non possono non riferirsi anche ad ogni singola sua parte, sicché il reddito di cui ciascuna è suscettibile deve essere considerato "prò parte" pur sempre minore di quello apparente per effetto di tutti quei pesi che gravano i beni culturali e che in precedenza si sono ricordati,

c) - se è vero che - come già dimostrato - sarebbe arbitrario, nel silenzio del legislatore, ritenere compatibile con l'inquadramento nella cat. A/9 solo gli edifici destinati ad abitazione, non può non concludersi che detta categoria deve essere attribuita, a ciascuna unità immobiliare, in cui l'edificio si trovi catastalmente diviso, quale che sia la destinazione che essa abbia e la natura del reddito ricavatore.

Né meno infondate sono le argomentazioni - rivolte dall'Avvocatura dello Stato e basate sull'art. 2 della L. 2 agosto 1982 n. 612 (Regime Fiscale dei beni di rilevante interesse culturale".

Detta norma così recita: "L'aggiornamento dei redditi degli immobili riconosciuto di interesse storico o artistico ai sensi della L. 1° giugno 1939 n. 1089 (e successive modificazioni e integrazioni) è effettuato mediante l'applicazione del minore tra i coefficienti previsti per i fabbricati".

E' innegabile che una siffatta dizione sembra presupporre che immobili, pur riconosciuti di interesse storico o artistico, si trovino classificati in categorie diverse dall'A/9. Ma tale constatazione sarebbe veramente ostativa alla tesi che qui si giudica preferibile soltanto se fosse vero che "castelli e palazzi" esauriscano l'intera categoria degli immobili di interesse storico e artistico, oggetto dell'art. 2 della citata L. 512 dell'82. Il che, invece, è falso e, per rendersene conto, basti pensare che nella suddetta categoria rientrano anche immobili che pur avendo indubbi pregi storici o artistici, non possono essere considerati né castelli, né palazzi, quali, ad es. ville, giardini, portici, gallerie, case di semplice fattura e di piccola mole (quale può essere, ad es. la casa natale di un personaggio illustre di umili origini), singoli locali di immobili più complessi etc.

"Castello", invero, significa, - nel lessico comune che qui deve essere tenuto presente ai sensi dell'art. 12 delle preleggi, "grande e maestosa residenza signorile (almeno in origine), strutturata a fortificazione, tipica dimora di signori feudali o rinascimentali o costruita anche in epoca più tarda ma a somiglianza di essa ". E per "palazzo", d'altra parte, deve intendersi: edificio di notevole impegno e sviluppo architettonico, adibito nel suo complesso ad abitazione signorile o a sede di pubblici uffici e - oggi per estensione, caseggiato cittadino, ma pur sempre di notevole mole unitaria e a più piani, comprendente un numero notevole di appartamenti ed, eventualmente, di negozi e uffici o adibito ad altre destinazioni di notevole spicco socio- economico".

Queste definizioni sono sufficienti per dimostrare che la categoria A/9, lungi dal poter essere attribuita a tutti gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico ai sensi della L. 1° giugno 39 n. 1089, può ricomprendere soltanto edifici di ben specifiche e non comuni caratteristiche, anche se, certamente, tra i più rilevanti (per qualità anche se non per quantità tra tutti quelli che costituiscono il patrimonio culturale della Nazione e che richiedono più ingenti spese di manutenzione: il che spiega perfettamente perché meritino, anche fiscalmente una considerazione particolare.

Non essendovi sulla questione qui decisa precedenti di questa Corte, si stima equo compensare integralmente tra le parti le spese del presente giudizio.

P. Q. M.

La corte di Cassazione rigetta il ricorso dell'Amministrazione delle Finanze e compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della 1° Sezione Civile, il 15 febbraio 1993.

14. Circolare n. 199/T del 2.12.1994

Oggetto:

Stime di beni immobili eseguite dagli Uffici Tecnici Erariali

Rilievi della Corte dei Conti.

Continuano a pervenire a questa Direzione Centrale rilievi da parte della Corte dei Conti in ordine al servizio estimale reso da alcuni Uffici Tecnici Erariali ai fini dell'alienazione di beni dello Stato mediante asta pubblica. In particolare, specifiche censure vengono mosse agli UU.TT.EE. in quanto le perizie da essi redatte si limitano a determinare il prezzo base dell'asta senza contenere "obiettivi elementi di stima che consentano di ripercorrere il procedimento logico seguito per arrivare alla valutazione effettiva de quantum dovuto".

In alcuni casi, l'Organo di Controllo ha anche soggiunto che "l'U.T.E., invece, avrebbe dovuto rendere evidente il principio logico-estimale seguito, mediante la precisazione dei criteri e della metodologia adottati. Era anche necessario che i calcoli effettuati fossero contenuti nelle relazioni di stima, e ad esse uniti, al fine di dimostrare i risultati ottenuti.

Dovevano essere indicate anche le modalità con le quali erano state eseguite le indagini di mercato ed il relativo esito, oltre ad una completa ed esauriente motivazione di tale valutazione, le prescrizioni urbanistiche e la relativa legislazione, la quale doveva essere compresa nella relativa relazione in quanto influente sulla stima".

Ha osservato, inoltre, che "al fine di assicurare il controllo e la maggiore garanzia dei risultati, l'U.T.E. avrebbe dovuto effettuare, poi, un esame preliminare dell'immobile per scegliere almeno due tra i metodi previsti dall'estimo e, precisamente, quelli che nella fattispecie erano idonei e tecnicamente applicabili in relazione alle caratteristiche del bene stesso ed alle indicazioni offerte dal mercato". In definitiva, l'Organo di Controllo rileva che gli Uffici in questione hanno "il compito di determinare il valore reale in comune commercio, ossia il più probabile prezzo di mercato, per la determinazione del quale sussistono due distinti procedimenti, aventi come comune fondamento logico la comparazione e cioè quello diretto, sintetico o comparativo precisamente, quelli che nella fattispecie erano idonei e tecnicamente applicabili in relazione alle caratteristiche del bene stesso ed alle indicazioni offerte dal mercato". In definitiva, l'Organo di Controllo rileva che gli Uffici in questione hanno "il compito di determinare il valore reale in comune commercio, ossia il più probabile prezzo di mercato, per la determinazione del quale sussistono due distinti procedimenti, aventi come comune fondamento logico la comparazione e cioè quello diretto, sintetico o comparativo e l'altro indiretto, analitico o per capitalizzazione del reddito". In una specifica fattispecie, la Corte dei Conti ha ulteriormente precisato che "l'Ufficio Tecnico Erariale, per l'individuazione del valore di mercato, avrebbe dovuto, inoltre, far precedere il giudizio di stima da un'indagine tecnico-economica di mercato, in grado di consentire l'individuazione di valori di compravendita di altri beni utilizzati ai fini del procedimento estimale diretto" e "si sarebbe dovuto preoccupare anche di accertare se nella fattispecie si trattava di fabbricato per il quale in base alle indicazioni del mercato si doveva giudicare che un ordinario proprietario

non lo avrebbe utilizzato nel suo stato attuale, ma avrebbe provveduto invece a trasformarlo con opportuni lavori, in modo da poterne ricavare l'utilità ed il reddito afferente ad una sua suscettività già apprezzata dal mercato. Infatti, la presenza di tale situazione avrebbe comportato l'applicazione, per la determinazione del valore venale, del cosiddetto metodo del "prezzo di trasformazione": si doveva cioè calcolare la differenza tra il più probabile prezzo di mercato del fabbricato trasformato ed il costo da sostenere per la trasformazione".Ciò posto, può agevolmente osservarsi che tutto quanto rilevato dalla Corte dei Conti ha formato oggetto di istruzioni da parte di questo Organo Centrale e che pertanto, se gli UU.TT.EE. interessati avessero ottemperato alle disposizioni impartite in materia, le sopra riportate censure dell'Organo di Controllo sarebbero state evitate. Pertanto, appare opportuno alla scrivente Direzione Centrale richiamare con la presente le istruzioni più significative emanate nella materia riguardante le stime di beni immobili, riconfermando la necessità di una loro puntuale applicazione.

A tale proposito, si richiama l'attenzione dei dipendenti Uffici sulle seguenti disposizioni:

Circolare n. 17 prot. 4/703 del 27.2.1964, avente come oggetto "Valutazioni per vendita o permuta di beni demaniali";

Circolare n. 15 prot. 2A/895 del 20.3.1974 avente per oggetto "Modello per la compilazione delle relazioni di stima dei fabbricati - Sezione I";

Lettera Circolare prot. 2A/1937 del 24.3.1976 avente per oggetto "Valutazione dei fabbricati urbani per acquisti e vendite - Considerazioni sulla motivazione del giudizio di stima";

Circolare n. 7 del 21.6.1978 avente per oggetto "Consulenze estimali per acquisti e vendite nell'interesse di Amministrazioni statali e di Enti Pubblici - Motivazione del giudizio di stima - Collegamenti tra le Sezioni I e III - Selezione dei tecnici operatori";

Circolare n. 7 prot. 2A/2714 del 2.5.1984 avente per oggetto "Valutazioni di beni immobili e di diritti reali immobiliari - Relative motivazioni"; Circolare n. 67/T prot. UDG/433/94 del 2.5.1994 avente per oggetto "Disposizioni per l'adeguamento del D.M. 30.1.1990. n.2A/459 (Circolare n.5 del 5.2.1990 prot. 2A/665) e prescrizioni particolari per la esecuzione delle relazioni di stima".

15. Corte di Cassazione

Sentenza 28.03.1997, n. 2793

Intitolazione:

Commissione Censuaria Centrale – Decisioni – Impugnazione con ricorso per cassazione - Inammissibilità

Massima:

Le decisioni della Commissione Censuaria Centrale non sono impugnabili con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 111 Cost., non esercitando detta Commissione funzioni giudiziarie, ma amministrative, essendo il massimo organo consultivo e decidente in materia censuaria.

Testo:

Svolgimento del processo

La Commissione Censuaria Centrale, con decisione 15 ottobre 1993, ha rigettato l'opposizione proposta dal Comune di Ameglia contro la pronuncia della Commissione Censuaria Provinciale di La Spezia, che aveva respinto il ricorso del predetto Comune avverso la determinazione degli estimi urbani, disposta con D.M. 4 agosto 1990, ed approvata per tutto il territorio dello Stato con D.M. 27 settembre 1991 nei confronti delle cui risultanze la legge 24 marzo 1993 n. 75 aveva appunto previsto il ricorso alla Commissione Censuaria Provinciale.

La Commissione Censuaria Centrale ha in particolare ritenuto ingiustificata la suddivisione, richiesta dal Comune di Ameglia, del territorio urbano in piu' zone censuarie, ovvero, subordinatamente, la riduzione del 60% delle tariffe applicate, rispetto a quelle di Comuni limitrofi, per assenza di diversità socio-economica fra le zone stesse, pur nella varietà di insediamenti, e per incongruità del paragone con differenti realtà di altri Comuni.

Per l'annullamento di tale decisione, il Comune di Ameglia ha proposto ricorso, sulla base di quattro mezzi. L'Amministrazione Finanziaria dello Stato resiste con contro ricorso.

Motivi della decisione

Col primo mezzo, adducendo violazione di legge, e segnatamente del D.M. del Ministero delle Finanze 20 gennaio 1990, nonché degli artt. 3 e 42 Cost., il ricorrente sostiene che l'UTE, nel rivedere gli estimi, avrebbe dovuto far riferimento al valore unitario di mercato, da determinarsi come media dei valori riscontrati nel biennio 1988/89, precedente il D.M. 20.1.1990.

L'UTE ha invece diviso il territorio delle province in zone omogenee, disattendendo le disposizioni di legge, e assegnando quindi agli immobili del Comune ricorrente una valutazione doppia rispetto a quella attribuita agli immobili del limitrofo Comune di Sarzana, capofila della "zona omogenea" in cui è ricompreso il Comune di Ameglia, ma di ben maggiore importanza rispetto a quest'ultimo.

Col secondo mezzo il ricorrente denuncia ancora genericamente violazione delle leggi in materia, sostenendo che l'UTE, con l'irrazionale procedimento adottato, non ha tenuto conto del diverso valore degli immobili nelle varie zone del territorio comunale.

Col terzo mezzo viene quindi dedotta insufficiente motivazione, ai sensi dell'art. 111 Cost., della decisione impugnata, che avrebbe inspiegabilmente assimilato le zone residenziali a quelle turistiche, così violando il criterio del valore di mercato. Col quarto mezzo, infine, il ricorrente si duole di non essere stato sentito in relazione alla formazione degli estimi, in violazione del DM 20 gennaio 1990, che prevede tale partecipazione.

Preliminarmente, va dato atto della eccezione del resistente Ministero, secondo il quale il proposto ricorso è inammissibile.

L'eccezione è fondata.

La Commissione Censuaria centrale non esercita infatti funzioni giudiziarie, ma amministrative (Cons. Stato 26 ottobre 1995 n. 854), essendo tale Commissione il massimo Organo consultivo e decidente in materia censuaria.

Essa coadiuva (art. 16 D.P.R. n. 650/72) l'Amministrazione del Catasto e dei Servizi tecnici erariali nei lavori di formazione, revisione e conservazione del Catasto, quale organismo di consulenza ad un tempo tecnica e amministrativa. Infatti, oltre a decidere sui ricorsi inoltrati dall'Ufficio del Catasto e dalle Commissioni censuarie distrettuali contro le decisioni delle Commissioni Censuarie Provinciali in merito ai prospetti delle qualità e classi dei terreni, ai quadri delle categorie e classi delle unità immobiliari urbane, ai rispettivi prospetti delle tariffe d'estimo dei singoli Comuni, provvede alla verifica delle tariffe relative alle unità immobiliari urbane, nel caso di revisione generale delle tariffe di estimo e al fine di assicurare la perequazione degli estimi nell'ambito dell'intero territorio nazionale; si sostituisce alla Commissioni Censuarie provinciali che non adottino le decisioni nei termini di legge; dà pareri all'Ufficio del Catasto e dei servizi Tecnici erariali in ordine alle operazioni catastali, nonché alla utilizzazione degli elementi catastali disposta da norme legislative o regolamentari, qualora ne sia richiesta dagli organi competenti; svolge consulenza tecnica a favore della Commissione Centrale nelle materie in cui l'aspetto catastale assume rilevanza; dà pareri, a richiesta dell'Amministrazione, circa ogni questione concernente la formazione, la revisione e la conservazione del catasto dei terreni e del catasto edilizio urbano, affida a singoli componenti incarichi di studio e indagini sulla materia catastale.

L'appartenenza delle commissioni distrettuali e provinciali alla organizzazione amministrativa dello Stato trova testuale conferma nella previsione di scioglimento ad opera di organi dell'amministrazione stessa (art. 36 D.P.R. cit.), ai quali - in ragione del diverso rango (anche del provvedimento di nomina di cui all'art. 24 del DPR) - non è attribuito analogo potere rispetto alla Commissione Censuaria Centrale; senza che ciò escluda diversi e ordinari mezzi di tutela.

La Commissione Centrale partecipa, invero, della stessa natura amministrativa delle commissioni distrettuali e provinciali, esercitando su queste ultime il potere gerarchico di sostituzione, di cui all'art. 32 lettera c) del DPR n. 650 del 1972, curando interessi generali allorché assume decisioni di supporto all'Amministrazione attiva in materia di catasto. I deliberati della Commissione costituiscono infatti atti interni dell'Amministrazione, che adotta la revisione delle tariffe eventualmente deliberata, con decreto ministeriale.

Il dibattito che si svolge avanti la Commissione Censuaria centrale fra i soggetti portatori di interessi pubblici, costituisce la fase del confronto e della discussione del procedimento amministrativo, senza assumere la natura di controversia giudiziale.

Anche nel sistema anteriore alla riforma tributaria del 1972 esulavano dalle attribuzioni delle Commissioni censuarie le controversie fra privati relative alla intestazione degli immobili, che rientravano nella cognizione del giudice ordinario (Cass. 3369/72).

È ora caratterizzato dalla partecipazione di soggetti pubblici (Comuni e Amministrazione del Catasto) anche il nuovo procedimento amministrativo di riesame dei deliberati delle Commissioni introdotto dall'art. 2 commi 1 bis e ter del D.L. n. 16/1993.

Infatti anche tale procedimento mette capo ad un provvedimento preparatorio di decreto legislativo, da emanare a sensi dell'art. 2 della Legge 24 marzo 1993 n. 75 (emanato successivamente con D.Lg. n. 568/93).

Ulteriore riscontro della natura amministrativa delle Commissioni censuarie si ha infine nel dettato dell'art. 2 comma quater del cit. DL n. 16/93, che stabilisce l'accoglimento dei ricorsi di primo e secondo grado, ove gli organi censuari non si siano pronunciati nei termini. L'Istituto del silenzio/accoglimento è infatti inconcepibile rispetto alle decisioni di un organo giurisdizionale. Una diversa interpretazione dell'art. 2 cit., che deve senz'altro escludersi alla stregua dei rilievi che precedono, porrebbe inoltre le nuove norme in contrasto con il dettato del secondo comma dell'art. 102 della Costituzione.

La dichiarazione di inammissibilità del ricorso comporta la condanna del ricorrente nelle spese del giudizio, liquidate come dal dispositivo.

P. Q. M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso. Condanna il ricorrente nelle spese liquidate in complessive L. 2.027.000 di cui lire con L. 2 milioni per onorari, oltre spese prenotate a debito.

16. Corte di Cassazione

Sentenza n. 11420 del 12.11.1998

Intitolazione

Imposta di registro - Determinazione della base imponibile - Valore venale - Determinazione - Avviso di accertamento - Motivazione - Obbligo - Osservanza - Enunciazioni necessarie e sufficienti - Sede contenziosa - Prova - Onere - Ripartizione.

Massima:

L'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore (la cui inosservanza determina, anche in difetto di espressa comminatoria, nullità dell'atto, con il conseguente dovere del giudice tributario, davanti al quale sia impugnato, di dichiararne l'invalidità, astenendosi dall'esame sul merito del rapporto) mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, al fine indicato. Pertanto è necessario e sufficiente che l'avviso, indipendentemente dal mezzo grafico usato enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detti obiettivi, ed inoltre, in caso di ricorso a criteri diversi da quelli espressamente menzionati dalla legge, evidenzi (sia pure implicitamente) le ragioni che rendano inutilizzabili tali criteri legali nel singolo rapporto, salvi poi restando, in sede contenziosa, l'onere dell'ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del "quantum" accertato, nel quadro del parametro prescelto, e la facoltà del contribuente di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'ufficio.

Testo:

Svolgimento del processo

La controversia riguarda l'imposta dovuta da ___ per la successione del padre ___, apertasi il 28 luglio 1983: avendo le contribuenti dichiarato un valore finale di lire 279.500.000, l'Ufficio del Registro di Tivoli lo elevò a lire 1.419.250.000; su ricorso

delle stesse - che addussero la nullità per difetto di motivazione dell'accertamento e, comunque, l'infondatezza di esso, la Commissione Tributaria di Primo Grado di Roma ridusse il valore del cespite più rilevante (locali adibiti a sala cinematografica) da lire 1.170.000.000 a lire 500.000.000; su appelli di entrambe le parti, la Commissione Tributaria di Secondo Grado, in accoglimento di quello delle contribuenti, confermò i valori dichiarati, per risultare la motivazione dell'atto impugnato ancorata a parametri generici. Su ulteriore impugnazione dell'Amministrazione finanziaria - fondata sulla idoneità della motivazione dell'avviso di accertamento, che aveva consentito alle contribuenti di formulare le loro difese - la Commissione Tributaria Centrale, con decisione del 24 marzo 1995, depositata col n. 1764 il 2 maggio seguente, ha ulteriormente disatteso la pretesa dell'Ufficio.

Ha ritenuto invero esattamente affermata dal giudice "a quo" la congruità dei valori dichiarati, in assenza di specificazione, in corso di giudizio, dei criteri in base ai quali l'Ufficio - anche con eventuale riferimento ad altre valutazioni o stime tecniche - era pervenuto alla determinazione dei valori unitari indicati nell'accertamento, con conseguente mancato assolvimento dell'onere, sull'Ufficio stesso gravante, "di provare nella sede contenziosa la sussistenza dei concreti elementi giustificativi del "quantum" accertato, quando nell'avviso d'accertamento sono stati enunciati astratti criteri per determinare il maggior valore".

Per la cassazione della decisione ricorre l'Amministrazione finanziaria.

Resistono con controricorso le contribuenti.

Motivi della decisione

La ricorrente Amministrazione denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 26 D.P.R. 636/1972, 2697 c.c., 115 e 116 c.p.c., premettendo lo svolgimento del processo e puntualizzando che, una volta esclusa la nullità dell'avviso di accertamento, davanti alla Commissione Tributaria Centrale "il problema della vertenza atteneva all'onere probatorio".

Censura quindi la decisione perché il giudice "a quo", senza limitarsi a "sindacare il rispetto dei criteri giuridici in materia di prova", ha ritenuto di esaminare nuovamente l'avviso di accertamento, per riaffermare la mancanza di prova dei valori in esso indicati, ed ancora perché - senza considerare adeguatamente la presupposta validità dell'avviso suddetto, i dati processuali frattanto acquisiti ed il potere estimativo spettante alle commissioni tributarie di merito - è pervenuto alla erronea applicazione della disciplina in materia di onere della prova e dei correlati poteri del giudice. Specificamente, per quanto attiene alla materia in contestazione, afferma che la Commissione Centrale "avrebbe dovuto accertarsi, quale giudice di riesame, se la Commissione di secondo grado avesse fatto corretta applicazione del principio riguardo a tutti gli elementi comunque raccolti nella controversia, posto che ai sensi dell'art. 115 c.p.c. il giudice deve porre a fondamento della propria decisione le prove fornite dalle parti ma queste ultime possono essere valutate liberamente secondo il suo prudente apprezzamento "ex" art. 116 c.p.c.: sicché non poteva non tenersi conto del valore del canone in locazione del locale - cinema, acquisito agli atti e sulla base del quale tenendo conto del fatto notorio si sarebbe potuto definire un valore capitale, come correttamente ritenuto dalla sentenza di primo grado", con la precisazione

finale che, attesi i poteri inquisitori ed estimativi delle Commissioni Tributarie di merito, l'alternativa non rimane limitata ai soli valori dichiarato ed accertato.

Le controricorrenti oppongono l'infondatezza della complessiva censura avversaria, la cui impostazione comporterebbe "un completo sovvertimento dei principi guida" affermati in materia dalla giurisprudenza di legittimità.

Attraverso molteplici riferimenti giurisprudenziali, infatti, riaffermano l'onere dell'Ufficio finanziari di provare il proprio assunto in giudizio, senza possibilità di ricorso a criteri ulteriori e diversi rispetto a quelli utilizzati nell'avviso di accertamento, per trarne la conseguenza che, "nel caso in esame, le notizie sono state tutte fornite dalla parte per giustificare i valori dichiarati, mentre l'ufficio nulla ha speso a difesa dei valori accertati". Da ciò desumono che, proprio in applicazione dei principi, la sentenza di secondo grado "ha annullato l'avviso di accertamento" e che, nella medesima ottica, la Commissione centrale è pervenuta alla soluzione adottata, unica idonea a garantire al contribuente l'esercizio giudiziale del diritto di difesa, definendo illogica la pretesa di controparte, di utilizzabilità in giudizio degli stessi dati forniti dal contribuente, "per così addivenire di fatto ad un cambiamento di valutazione del criterio utilizzato per l'accertamento, nella pur accertata inerzia dell'Ufficio impositore". Su tale ultimo punto, nel ribadire che, con riguardo al cespite di maggiore valore (locali adibiti a sala cinematografica), gli unici elementi certi erano stati forniti dalle contribuenti - ed attenevano all'indicazione dei canoni di locazione del complesso immobiliare così destinato - puntualizzano infine che la decisione di secondo grado appariva esauriente, avendo considerato "il reddito del proprietario e non quello del gestore

Il ricorso merita accoglimento.

È orientamento costante di questa Corte, cui il collegio aderisce, che l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento di maggiore valore (la cui inosservanza determina, anche in difetto di espressa comminatoria, nullità dell'atto, con dovere del giudice tributario di dichiarare l'invalidità astenendosi dall'esame sul merito del rapporto) mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nella fase contenziosa ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, al fine indicato. Pertanto è necessario e sufficiente che l'avviso - indipendentemente dal mezzo grafico usato - enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detti obiettivi, ed inoltre, in caso di ricorso a criteri diversi da quelli espressamente menzionati dalla legge, evidenzi (sia pure implicitamente) le ragioni che rendano inutilizzabili i criteri legali nel singolo rapporto, salvi poi restando, in sede contenziosa, l'onere dell'ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del "quantum" accertato, nel quadro del parametro prescelto, e la facoltà del contribuente di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzabili dall'ufficio (cfr., per tutte, Cass. 10824/1996, relativa ad imposta di registro, ma espressione di un principio generale in materia d'accertamento di valore).

Esclusa la nullità dell'accertamento - come positivamente risulta dalla decisione impugnata -, l'impostazione che precede non implica tuttavia, necessariamente, la scelta del giudice secondo l'alternativa valore dichiarato - valore accertato, poiché il processo tributario resta poi, nella direttiva tracciata, regolato pur sempre dalla disciplina dell'onere della prova, fissata nell'art. 2697 c.c., da applicarsi secondo i

principi dispositivo e del libero convincimento (art. 115 e 116 c.p.c.), pure invocati dalla ricorrente Amministrazione.

L'onere della prova, in particolare, si configura non come onere in senso proprio (quale posizione assimilabile a quella di diritto sostanziale), ma come regola di giudizio per il giudice, regola che, in caso di prova mancante o insufficiente, vale ad individuare la parte a cui carico porre la carente dimostrazione dei fatti dedotti (costitutivi ovvero impeditivi o modificativi o estintivi), in modo da consentire al giudice di pervenire comunque ad una decisione di merito. Così definito l'"onere" in questione, è evidente l'irrelevanza della provenienza dell'allegazione probatoria (art. 115 c.p.c.), potendo il giudice trarre il proprio convincimento (art. 116 c.p.c.) dagli elementi di prova, da qualunque delle parti siano stati forniti (Cass. 4077/1996, 4118/1992).

Queste regole non risultano osservate nella decisione impugnata, che si limita a ribadire il mancato assolvimento, da parte dell'ufficio, dell'onere "di provare nella sede contenziosa la sussistenza di concreti elementi giustificativi del "quantum" accertato, quando nell'avviso di accertamento sono stati enunciati astratti criteri per determinare il maggior valore", ma tralascia ogni considerazione in ordine alle modalità di valutazione, nella sede di merito, del materiale probatorio comunque acquisito al dibattito processuale, come risulta dalle pregresse vicende riportate nella parte espositiva della decisione stessa, e come esplicitamente emerge sia dal ricorso che dal controrricorso, con particolare riguardo ai dati forniti dalle contribuenti, le quali non a caso sottolineano essersi trattato di elementi offerti per una valutazione conforme alla loro dichiarazione, ritenuti non utilizzabili dalla Commissione di secondo grado - che aveva affermato doversi considerare "il reddito del proprietario e non quello del gestore" (relativo al già indicato cespite di maggior valore caduto in successione).

La decisione va dunque cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria regionale del Lazio che, nel procedere al nuovo esame, si atterrà al principio di diritto sopra enunciato, fermo restando che le regole generali sull'onere della prova vanno, nel caso in esame, coordinate con il limite dei criteri di valutazione utilizzati dall'Ufficio nella formulazione dell'avviso di accertamento. La stessa Commissione provvederà, all'esito, anche in ordine alle spese della fase rescindente.

P. Q. M.

Accoglie il ricorso; cassa la decisione impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

17. Corte di Cassazione

Sentenza n. 1343 del 18.02.1999

Intitolazione:

imposta di registro - determinazione della base imponibile - in genere Atto di conferimento in società di immobile non ancora iscritto in catasto - Dichiarazione nell'atto di volersi avvalere ex art.

12 del D.L. n. 70/88 del sistema automatico di valutazione - Dichiarazione di un valore inferiore a quello determinabile con Valutazione automatica - Elevazione del valore dichiarato mediante

avviso di liquidazione - Illegittimità.

Massima:

In tema di imposta di registro, qualora il contribuente, ai sensi dell'art. 12 del D.L. 14 marzo 1988 n. 70, convertito in legge 13 maggio 1988, n. 154, abbia dichiarato nell'atto di conferimento in società di un immobile, non ancora iscritto in catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita, di volersi avvalere del sistema automatico di valutazione di cui al quarto comma dell'art. 52 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 ed il valore dichiarato risulti inferiore all'ammontare determinato in modo automatico, l'Ufficio non può procedere ad elevare il valore del bene conferito mediante avviso di liquidazione, ma deve procedere ad emettere avviso di accertamento di maggior valore sulla base dei criteri ordinari, stabiliti nell'art. 51 del citato D.P.R..

Testo:

1. Svolgimento del processo

Con avviso di liquidazione notificato il 2 settembre 1991 l'Ufficio del Registro di Trento elevava il valore finale dei beni conferiti in società da ___ da lire 120 milioni (dichiarato) a lire 172.401.000. La Commissione tributaria di primo grado annullava tale atto, rilevando che l'Ufficio non aveva osservato i criteri stabiliti dall'art. 51 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Proponeva appello l'Ufficio, deducendo che nel rogito era stata richiesta l'applicazione dei benefici di cui all'art. 12 della legge 14 marzo 1988, n. 154, il che comportava, in forza di quanto disposto dallo stesso articolo, che il calcolo dovesse esser fatto sulla base della rendita catastale.

La Commissione di secondo grado di Trento rigettava l'appello dell'Ufficio, osservando che, non avendo quest'ultimo accettato il valore dichiarato, avrebbe dovuto procedere all'accertamento secondo i criteri stabiliti dall'art. 51 del D.P.R. 131/1986, essendogli inibito il sistema di valutazione automatica, il quale può essere utilizzato solo quando il valore dichiarato sia pari o superiore a quello risultante dall'applicazione dei coefficienti alla rendita catastale. Pertanto, l'omissione dell'avviso di accertamento rendeva nullo l'avviso di liquidazione.

Avverso tale decisione l'Amministrazione finanziaria dello Stato ha proposto ricorso per cassazione, sulla base di un mezzo d'annullamento. L'intimato non ha svolto attività difensiva.

2. Il motivo di ricorso

Denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 12 della l. 13 maggio 1988 n. 154 l'Amministrazione ricorrente deduce: - la suddetta norma prevede la facoltà del contribuente di avvalersi del sistema automatico di valutazione per i fabbricati urbani non ancora provvisti di rendita catastale, come nella specie era avvenuto. L'esecuzione degli adempimenti previsti dalla norma sottraevano all'Ufficio la potestà di rettificare gli imponibili dichiarati nell'atto, non configurandosi, quindi, l'ipotesi di accertamento di valore di cui all'art. 52, primo comma, del D.P.R. 131/86; - tale principio sarebbe stato accolto dalla Corte Costituzionale nella sentenza 19 - 26 ottobre 1995, n. 463.

3. Motivi della decisione

Le doglianze non possono trovare accoglimento. Come esattamente osservato nella decisione impugnata, l'applicazione dei criteri valutativi di cui all'art. 52, comma quarto, del t.u. 131/86, con conseguente preclusione del potere di rettifica dell'ufficio, è subordinata al fatto che il valore dichiarato non sia inferiore al valore tabellare, ottenuto nei modi indicati nella stessa norma.

Nella specie è risultato, invece, che il valore dichiarato era inferiore all'ammontare determinato in modo automatico.

Pertanto, pur essendo stata chiesta nell'atto l'applicazione dell'opportunità prevista dall'art. 12 della legge 13 maggio 1988 n. 154, la stessa non era consentita. Il contribuente aveva, quindi, il diritto di vedersi applicare l'imposta sulla base dei criteri ordinari, stabiliti dall'art. 51 del t.u. 131/86, il che implicava necessariamente un accertamento dell'ufficio, il cui esito poteva anche coincidere col valore dichiarato.

Nessun sostegno alla tesi dell'Amministrazione deriva dalla sentenza della Corte Costituzionale 19 - 26 ottobre 1995, n. 463, con la quale è stata dichiarata manifestamente infondata la questione d'illegittimità costituzionale dell'art. 12 della legge 13 maggio 1988, n. 70, in relazione all'art. 24, comma secondo, Cost.

Nella sentenza è stato chiaramente precisato che la limitazione al potere di rettifica dell'ufficio, prevista dall'art. 52, quarto comma, del t.u. 131/86 ed estesa dalla norma sottoposta a controllo di costituzionalità, presuppone che il valore dichiarato non sia inferiore alla valutazione forfettaria e che, nel caso di valore dichiarato superiore a quello tabellare, l'ufficio può limitarsi a recuperare la differenza d'imposta. Nessuna statuizione, neppure per obiter dicta, contiene la sentenza per il caso di valore dichiarato inferiore alla valutazione gabelle. Ne consegue che esattamente i giudici di merito hanno pronunciato l'annullamento dell'avviso di liquidazione. Il ricorso deve, pertanto, essere rigettato. Non avendo il resistente svolto attività difensiva, nessuna statuizione deve essere adottata sulle spese.

P. Q. M.

La Corte di Cassazione; rigetta il ricorso; nulla sulle spese.

18. Commissione Tributaria Regionale Lombardia Sentenza 18.05.1999, n. 128

Intitolazione:

Catasto e servizi tecnici catastali - Estimazioni catastali e classamento - Disposizioni generali - Determinazione rendita catastale di immobili di categoria "D"

Massima:

La determinazione della rendita catastale relativa agli immobili di categoria "D" deve essere effettuata in applicazione di criteri specifici. In particolare, gli artt. 33 e segg. D.P.R. 917/86 prevedono ai fini della valutazione della rendita catastale il riferimento ad un coefficiente di redditività medio ricavato dall'ammontare dei canoni di locazione pagati sull'immobile o, in ogni caso, da valutarsi mediante "stima diretta".

Testo:

La _____ S.p.A. ha presentato ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Varese avverso atto di classamento di unità immobiliare, emesso dall'Ufficio Tecnico Erariale di Varese con il quale veniva determinata la rendita catastale di alcune unità immobiliari site nel comune di Crosio della Valle.

Il giudice adito ha rigettato il ricorso a spese compensate rilevando preliminarmente la correttezza dell'operato dell'ufficio, che ha effettuato l'aggiornamento della rendita catastale, dell'immobile in contestazione nel rispetto della L. 427/89. Nel merito, ha ritenuto congruo il valore adottato dall'ufficio rispetto ai valori di mercato della zona. Contro tale decisione appella il contribuente chiedendo l'annullamento dell'atto di attribuzione di rendita perché non motivato, in quanto lo stesso non indica il procedimento logico-giuridico che ha portato alla determinazione della rendita così come operata dall'ufficio. E, in ogni caso, non è stata rispettata la procedura di "stima diretta" prevista per gli immobili di categoria D, non risultando alcun accesso in loco da parte dell'ufficio. In subordine, chiede la riduzione della rendita assegnata non giustificandosi, tra l'altro, l'applicazione del tasso del 3%. Osserva la parte che, anche volendo tenere in considerazione il valore degli immobili così come stimato in perizia, appare più congrua l'applicazione del tasso del 2%. Se il valore di un immobile di categoria D si ottiene moltiplicando la rendita catastale per il coefficiente 50, la rendita catastale non può che ricavarsi dal procedimento inverso: il valore dell'immobile diviso 50.

Chiede contestualmente che la controversia venga discussa in pubblica udienza.

Resiste con contro deduzioni l'Ufficio Tecnico Erariale di Varese rilevando che il coefficiente moltiplicatore 50 ha semplicemente la funzione di determinare il valore fiscale, che è cosa ben diversa dalla rendita catastale, che invece si determina secondo un coefficiente di redditività medio. Insiste per la conferma della sentenza impugnata.

Con successiva memoria il contribuente insiste per il difetto di motivazione dell'atto e per la rideterminazione del valore dell'immobile ritenuto eccessivo.

Osserva la Commissione che la determinazione della rendita catastale relativa agli immobili di categoria "D" deve essere effettuata in applicazione di criteri specifici dei quali, peraltro, manca ogni riferimento nel caso di specie. In particolare, gli artt. 33 e segg. DPR 917/86 prevedono ai fini della valutazione della rendita catastale il riferimento a un coefficiente di redditività medio ricavato dall'ammontare dei canoni di locazione pagati sull'immobile o - in ogni caso - da valutarsi mediante "stima diretta". Un iter normativo che non è stato rispettato nella fattispecie oggetto del presente procedimento, con il conseguente invalidamento dell'operato dell'ufficio facente esclusivo richiamo al valore di mercato di immobili simili.

Ma, in ogni caso, si deve altresì rilevare che del tutto immotivata è l'applicazione da parte dell'ufficio della percentuale del 3% sul valore di stima. L'ente impositore, infatti, non indica in alcun modo i criteri che hanno portato alla determinazione di detta percentuale ai fini della valutazione della rendita catastale, da ritenersi pertanto del tutto soggettiva e tale da impedire al contribuente di contestare efficacemente l'operato dell'ufficio. Anche sotto questo profilo, pertanto, l'atto di classamento impugnato è del tutto privo di motivazione e deve essere dichiarato nullo.

P. Q. M.

La Commissione, in riforma dell'impugnata decisione, annulla la rendita

catastale così come accertata.
Milano, 16 marzo 1999.

19. Legge 27 luglio 2000, n. 212 in vigore dal 01/08/2000
Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.
art. 7 - Chiarezza e motivazione degli atti.

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.
2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:
 - a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato comunicato e il responsabile del procedimento;
 - b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
 - c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.
3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.
4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

20. Agenzia del Territorio
Circolare n. 5 del 23.05.2001

Oggetto:

Legge 23 dicembre 2000, n. 388 art. 43, comma 5. Nuovi adempimenti degli Uffici provinciali dell'Agenzia del Territorio in materia di alienazione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica.

Sintesi:

La legge in oggetto ha integrato le modalità di determinazione dei prezzi di cessione degli alloggi ERP prevedendo la possibilità per l'acquirente di richiedere agli Uffici Provinciali dell'Agenzia del Territorio la rettifica in diminuzione della rendita catastale. Con la presente circolare vengono fornite istruzioni sui criteri da seguire per la individuazione delle abitazioni analoghe a quelle oggetto di alienazione ed iscritte in Catasto con rendite inferiori.

Testo:

L'art. 43, comma 5, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 ha integrato le modalità di determinazione dei prezzi di cessione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica, già disciplinate dall'art. 1 della legge 24 dicembre 1993, n. 560, commi 10, 10 bis e 11, prevedendo la possibilità per l'acquirente di richiedere agli Uffici provinciali

dell'Agenda del Territorio la rettifica in diminuzione della rendita catastale, nei casi di palese incoerenza della stessa. Più precisamente la norma prevede che le istanze, da produrre in carta semplice dai soggetti legittimati (assegnatari), debbano adeguatamente

comprovare la difformità della rendita catastale dell'alloggio oggetto di cessione, mediante la puntuale individuazione di abitazioni analoghe iscritte in catasto con rendite inferiori.

A tal fine potranno essere assunte, a riferimento comparativo, solo abitazioni ubicate nello stesso stabile dell'alloggio da alienare o in altro sito nelle adiacenze, avente la stessa tipologia edilizia ed analoghe caratteristiche costruttive, e comunque ricadente nello stesso complesso di edilizia residenziale pubblica.

La presenza dei predetti requisiti mira con evidenza a garantire l'omogeneità dei caratteri posizionali, urbanistici, storico-ambientali, socio-economici, nonché delle dotazioni dei servizi ed infrastrutture urbane dell'immobile oggetto di stima e quelli assunti a riferimento.

I procedimenti amministrativi attivati ai sensi e per gli effetti della normativa in oggetto, dovranno essere svolti nel rispetto degli adempimenti previsti, al riguardo, dalla legge 7 agosto 1990, n. 241 e dal successivo regolamento di attuazione D.M. 19 ottobre 1994, n. 678, recante nuove norme in materia di procedimento amministrativo, relativamente ai procedimenti di competenza degli organi dell'Amministrazione delle finanze.

In particolare, il responsabile del procedimento di cui all'art. 4 e seguenti della legge stessa - individuato nella persona del responsabile dell'ufficio o di altro funzionario da questi delegato - è tenuto a dare sollecita notizia dell'avvio del procedimento medesimo all'Ente proprietario del bene, quale soggetto nei cui confronti il provvedimento è destinato a produrre effetti diretti; a coloro che per legge debbono intervenire nel procedimento; ai soggetti individuati o facilmente individuabili diversi dai diretti destinatari del provvedimento, nonché ai soggetti cui possa derivare un pregiudizio, pena la illegittimità dell'atto finale.

Il responsabile del procedimento sulla base delle indicazioni fornite dal richiedente, delle eventuali memorie presentate, nonché degli elementi di natura tecnico-estimale accertati direttamente dall'Ufficio per alloggi di caratteristiche analoghe a quello da stimare, effettua un'analisi comparativa per valutare se, nel rispetto della normativa catastale vigente e delle istruzioni emanate in materia di classamento e di calcolo della consistenza delle unità immobiliari urbane, ricorrano o meno i presupposti per apportare negli atti catastali la variazione della rendita.

Il provvedimento comunque adottato e supportato da idonea motivazione, sia esso di accoglimento che di rigetto, verrà comunicato ai soggetti interessati entro il termine stabilito dalla norma (novanta giorni dalla data di ricezione della richiesta).

Nei casi di variazione in diminuzione della rendita catastale, l'Ufficio effettua altresì la notifica all'Ente intestatario dei beni, ai sensi dell'art. 74, comma 1 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

In questa ipotesi la motivazione viene sinteticamente riportata negli atti catastali annotando che trattasi di "variazione ex art. 43, comma 5 della legge 23 dicembre 2000, n. 388".

**21. Agenzia del Territorio
Circolare n. 8 del 14.08.2001**

Oggetto:

Valutazioni tecnico-estimative di beni immobiliari. Relative motivazioni

Sintesi:

Raccomandazione agli uffici provinciali di osservare scrupolosamente che, per la determinazione del valore dei beni, sia sempre reso evidente il processo logico e metodologico seguito nella stima al fine di non rendere censurabile il loro operato.

Testo:

Si reputa opportuno richiamare nuovamente l'attenzione dei dipendenti Uffici sulla necessità che le valutazioni di cui all'oggetto abbiano sempre una adeguata motivazione, nel rispetto degli adempimenti previsti dalla Legge 7 agosto 1990, n. 241. Al riguardo, si fa presente che, recentemente, in relazione ad un ricorso straordinario al Presidente della Repubblica il Consiglio di Stato, nell'adunanza della Terza Sezione del 18 aprile 2000 n. prot. 304/2000, ha ritenuto illegittime ed ha annullato le determinazioni estimative assunte da un Ufficio tecnico erariale allorché "si limita ad indicare i prezzi ritenuti congrui, senza enunciare in alcun modo gli elementi di fatto eventualmente giustificativi dei prezzi stabiliti, impedendo in tal modo la ricostruzione dell'iter logico seguito in proposito".

Ciò posto, richiamando le precedenti disposizioni impartite in materia dalla ex Direzione Generale del Catasto e dei SS.TT.EE. ed in particolare la circolare n. 7 del 2.5.1984, si raccomanda agli uffici provinciali, al fine di non rendere censurabile il loro operato, di osservare scrupolosamente che per la determinazione del valore dei beni immobiliari sia sempre reso evidente il processo logico e metodologico seguito nella stima, non mancando, peraltro, di giustificare tutti gli elementi ed i parametri di riferimento e di esporre i calcoli effettuati onde dimostrare i risultati ottenuti.

**22. Commissione Tributaria Regionale di Venezia
Sentenza n. 127 del 20.09.2001**

Svolgimento del processo

Con istanza prot. n. 575 di data 12.1.1995, i Sigg.ri _____, chiedevano il classamento di due nuove unità immobiliari di loro proprietà, risultanti dal compimento di lavori di trasformazione e di ristrutturazione che ne avevano modificato il reddito, essendo stato un unico fabbricato suddiviso nelle due predette unità destinate rispettivamente ad abitazione e studio professionale.

Con atto di data 30.6.1997, l'Ufficio Tecnico Erariale di Padova comunicava agli istanti in epigrafe il seguente classamento attribuito alle due unità:
mappale 453/2, P.T. -1, categoria A/8 classe U, vani 21,5, RCL 10.535.000, mappale 453/3, P.T., categoria A/10, classe 1, vani 3, RCL 1.755.000

Avverso detto provvedimento, i Sigg.ri _____ proponevano ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Padova, deducendone l'illegittimità per difetto di motivazione e per erroneità della variazione della categoria catastale attribuita all'unità abitativa, passata da A/7 ad A/8, nonché chiedendone l'annullamento.

Con sentenza n. 370/8/98 del 2.4.1998, la Commissione Tributaria Provinciale di Padova respingeva il ricorso compensando tra le parti le spese di lite.

Avverso la predetta pronuncia i ricorrenti in epigrafe proponevano appello, depositato in data 22.2.2000, riproponendo le censure sollevate innanzi al Giudice di prima istanza.

Si costituiva ritualmente l'Amministrazione finanziaria. Ufficio del Territorio di Padova, sostenendo la legittimità del proprio operato eccependo l'infondatezza dei motivi d'appello posti a fondamento dell'impugnazione dei contribuenti.

Sosteneva, in particolare, l'Amministrazione come il lamentato difetto di motivazione non avesse ragione di sussistere dato il carattere dell'atto di classamento, qualificabile come provvedimento finale di un procedimento amministrativo avviato su impulso di parte, mediante la presentazione di istanza di attribuzione di rendita catastale prodotta ex art. 12 legge 154/88. Contestava, altresì, in merito le motivazioni di parte appellante.

Motivi della decisione

L'appello è infondato e va pertanto rigettato.

La presente Commissione ritiene di dover condividere quanto sostenuto da parte appellata in merito alla censura concernente l'asserito difetto di motivazione del provvedimento di classamento.

Trattandosi, infatti, di provvedimento emesso a conclusione di un'istruttoria procedimentale amministrativa, attivata su richiesta di parte privata, la quale risultava essere a conoscenza del significato della rendita catastale da attribuire ai fini della valutazione dei beni immobili, si ritiene che la parte istante fosse del tutto in grado di comprendere il significato dei dati relativi all'accertamento che l'Ufficio le notificò.

Inoltre, se è vero che la normativa catastale vigente prevede che possa essere modificata la classificazione catastale in presenza di una denuncia di variazione, ciò non toglie che possano presentarsi casi in cui il tecnico classatore nell'attribuzione del classamento originario possa essere incorso in errore di valutazione. Nel momento in cui l'Ufficio è posto nella condizione di rilevare quello che ritiene un errore nel proprio operato, sia esso favorevole o sfavorevole al contribuente, è tenuto a porvi rimedio.

Nel caso di specie, in virtù dell'accertamento operato dall'Ufficio, si è rilevato che le caratteristiche proprie degli immobili oggetto di accertamento, non permettevano all'Ufficio medesimo di confermare una classificazione catastale competente ad immobili con caratteristiche ben diverse rispetto a quelle accertate in riferimento ai suddetti immobili.

Appare equa una compensazione delle spese di lite tra le parti in causa.

P.Q.M

La Commissione Tributaria Regionale rigetta l'appello e conferma l'impugnata sentenza.

Spese compensate.

23. Comm. Trib. Reg. Toscana - Sezione XVI
Sentenza n. 59 del 27.09.2001

Intitolazione:

Catasto e servizi tecnici erariali - Estimazioni catastali/classificaz.: catasto urbano - Avviso di classamento e di determinazione della rendita catastale - Carenza di motivazione - Nullità - Sussiste.

Massima:

In tema di classamento e di attribuzione delle rendite catastali, l'avviso dell'ufficio del territorio in carenza di motivazione è nullo, in quanto tale atto è un provvedimento di natura valutativa integrante un accertamento, e come tale, deve essere motivato, (CAS sez. Trib. 05.05.2000, n.5717); specie, nel caso oggetto della controversia, che si riferisce ad immobili in cat. D (opifici) per i quali vige il principio della "stima diretta" e cioè del riscontro obiettivo delle caratteristiche degli immobili attraverso una valutazione in loco dell'ufficio.

24. Agenzia del Territorio
Nota n. 60654 del 10.01.2002

Oggetto:

Verifica notifiche - Ufficio provinciale di _____

(..Omississ..)

Per ciò che concerne la mancanza della motivazione del giudizio di stima relativa al classamento delle unità immobiliari urbane, evidenziata dal Servizio ispettivo, si richiama, preliminarmente, il contenuto della lettera circolare della ex Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali del 28 dicembre 1992, prot. n. 3/4642, che ad ogni buon fine si allega in copia per la Direzione Compartmentale in indirizzo.

Nel merito occorre premettere che già le vigenti norme legislative e regolamentari forniscono specifiche indicazioni circa il criterio e i metodi di stima da adottare. Infatti l'art. 9 del Regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652, in merito al criterio di stima stabilisce che la rendita catastale è "la rendita lorda media ordinaria ritraibile previa detrazione delle spese di ripartizione, manutenzione ed ogni altra spesa o perdita eventuale. Nessuna detrazione avrà luogo per decime, canoni, livelli, debiti e pesi ipotecari e censuari, nonché per imposte, sovrime e contributi di ogni specie". Lo stesso provvedimento legislativo all'art. 10 stabilisce che per gli immobili costruiti per particolari esigenze industriali e commerciali ovvero aventi destinazione particolare "la rendita catastale è determinata con stima diretta per ogni singola unità".

Inoltre il regolamento di formazione per le unità iscrivibili nei gruppi speciali e particolari (categorie D ed E) all'art. 27 disciplina che "la rendita catastale si determina aggiungendo alla rendita fondiaria, calcolata come interesse del capitale

fondario, le spese relative alla imposta fabbricati, alle relative sovrimposte ed i contributi di ogni specie". Di seguito con l'art. 28 dello stesso provvedimento si asserisce che "il capitale fondiario è costituito dal valore venale della unità immobiliare all'epoca censuaria stabilita per legge.

Esso si determina di regola tenendo presenti i prezzi correnti per la vendita di unità immobiliari analoghe. Qualora non sia possibile determinare il capitale fondiario il valore venale si stabilisce con riguardo al costo di ricostruzione

Infine il decreto del Presidente della Repubblica 1° dicembre 1949, n. 1142, all'art. 29 detta disposizioni per l'individuazione del saggio di interesse, che deve essere basato sui valori espressi dal mercato degli investimenti edilizi.

Da quanto sopra rappresentato, emerge come il complesso delle disposizioni in materia catastale fornisca un corretto indirizzo operativo che consente, ai soggetti interessati, di procedere al controllo, mediante una qualsiasi delle metodologie di stima menzionate, delle risultanze estimali che sono sintetizzate nella individuazione della rendita. E' indicativo, inoltre, ricordare che l'evidenza dell'identificativo catastale e della categoria previsti nell'accertamento notificato fornisce ulteriori informazioni utili al reperimento degli indicatori estimali, espressi in sede locale e reperibili nelle pubblicazioni di settore.

Tale indirizzo risulta peraltro confermato anche di recente dalla Corte di Cassazione. Infatti, tale massimo Organo giudicante con sentenza n. 5715 del 5 maggio 2000, ha avuto modo di affermare:

"La stima diretta, integrante il presupposto dell'avviso di classamento costituisce un atto inteso ad esprimere un giudizio sul valore economico dei beni classati di natura eminentemente tecnica, in relazione al quale la presenza e l'adeguatezza, o non, della motivazione rilevano, ai fini non già della legittimità ma, della attendibilità concreta del giudizio e, derivatamente, nella sede contenziosa adita dal contribuente per contestare la fondatezza della pretesa impositiva coltivata dall'Amministrazione finanziaria per il tramite dell'avviso di classamento, della verifica della bontà delle ragioni oggetto di tale pretesa.

Alla luce del dato così evidenziato, va ravvisata sostanzialmente corretta l'asserzione contenuta nella sentenza impugnata secondo la quale, la stima diretta costituisce esercizio di discrezionalità tecnica, cui il contribuente può utilmente contrapporre un'attività di estimazione."

La citata sentenza prosegue affermando che sono pertanto da escludere errori di diritto, concernenti l'invalidità del classamento.

Considerate comunque le motivazioni espresse dalla sede giurisdizionale e tenuto conto dei principi generali enunciati nella legge 27 luglio 2000, n. 212 - Statuto del contribuente - appare opportuno, al fine di consentire al contribuente di poter "contrapporre un'attività di estimazione", che per gli immobili in argomento l'accertamento catastale, oggetto di notifica, debba contenere gli elementi propri iscritti negli atti del catasto, (quali la qualificazione estimale, l'identificativo dell'oggetto, la rendita etc.) e riportare in allegato una sintetica relazione in cui siano descritti gli elementi dimensionali ed estimali utilizzati per la determinazione della redditività del bene.

Tenuto conto della rilevanza dell'argomento si ritiene opportuno trasmettere la presente per conoscenza a tutte le Direzioni compartimentali, evidenziando, altresì,

che, al fine di uniformare il comportamento di tutti gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio, verranno, quanto prima, fornite apposite istruzioni operative.

25. Commissione Tributaria Provinciale di Padova **Sentenza n. 15 del 15.02.2002**

Il comune di Monselice, con avvisi di accertamento e liquidazione, regolarmente notificati in data 22/12/2000 ed emessi per gli anni 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997, chiedeva al Sig. R.L., come in premessa specificato, il pagamento della maggiore imposta I.C.L., dovuta per detti anni, per effetto del recupero a tassazione della differenza risultante dal calcolo dell'imposta effettuato sulle rendite presunte dichiarate e quelle effettive attribuite dall'Agenzia del Territorio di Padova.

Con atto tempestivamente prodotto il Sig. R. L. ha proposto ricorso eccependo unicamente l'erroneo classamento in cat. A/7 della unità immobiliare da lui posseduta.

Sostenendo trattarsi di un appartamento di 5 vani, situato al 3° piano di un condominio di 3 appartamenti, ha chiesto l'annullamento degli avvisi di accertamento dovendo detta unità immobiliare essere classata in cat. A/2 o addirittura in cat. A/3.

Dal momento che detti avvisi di accertamento sono stati impugnati con separati ricorsi, la Commissione, ai sensi dell'art. 29 del D. Lgs. 546/92, dispone la riunione dei ricorsi di R. G. 705/01, 706/01, 707/01, e 708/01 al ricorso di R. G. 704/01 per connessione sia soggettiva che oggettiva risultando identico il motivo del contendere. Chiamato in causa, con istanza prodotta in data 23/1/2001 volta ad ottenere la classificazione in A/2 della unità immobiliare in questione, l'Ufficio di Padova della Agenzia del Territorio, con proprie controdeduzioni prodotte in sede di costituzione in giudizio ha chiesto che, relativamente all'avvenuto classamento, i ricorsi siano dichiarati inammissibili.

Il comune di Monselice non si è costituito né ha controdedotto.

In merito alla controversia si osserva, come ha fatto presente l'Agenzia del Territorio, che l'unità immobiliare in questione di cui al mappale 325 sub 3, "è stata denunciata in catasto con la scheda di accatastamento prot. 259 del 1972 ; l'Ufficio ha eseguito il relativo accertamento in data 26.09.1972, ascrivendo l'unità in categoria A/7, classe I, vani 6.

"Le risultanze del suddetto classamento sono state ritualmente notificate alla parte avente diritto (all'epoca) mediante foglio di accertamento n° 751 del 09.03.1973.

"Giova osservare che tra gli aventi diritto all'epoca della notifica di cui sopra compariva il ricorrente nella sua qualità di proprietario per 1/3".

Ora, dal momento che l'art. 21 del D. Lgs. 546/92 afferma che "Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato" questa Commissione ritiene che la contestazione relativa alla classificazione risulti intempestiva essendo stata effettuata la notifica in data 9/3/73.

Si ritiene inoltre che non possa trovare applicazione il 2° comma dell'art. 74 della legge 21/11/2000, n. 342 prendendo in esame, detto comma, i classamenti adottati entro il 31/12/1999 "che siano stati recepiti in atti impositivi..... non divenuti definitivi".

Come ha fatto presente l'Agenzia del Territorio, questa Commissione ritiene, indicando la norma solo quelle rendite recepite in atti impositivi, che dimostri l'intenzione del Legislatore di riaprire i termini per la presentazione del ricorso soltanto per quelli atti, di attribuzione della rendita, sconosciuti al contribuente, quali rendite mai notificate o notificate irrualmente tramite affissione all'albo pretorio dei comuni, per i quali le imposte sono state versate su basi presunte.

Se così non fosse, ogni contribuente potrebbe procedere alla impugnazione, in qualsiasi momento senza rispettare i termini fissati dalla legge, di qualsiasi classamento, anche se a suo tempo regolarmente notificato e consolidato, se recepito, come nel caso in esame, in un atto impositivo.

Dal momento che l'unità immobiliare in questione è stata classificata in categoria A/7 sin dalla sua iscrizione, che successivamente non risulta sia stata interessata da alcun tipo di variazione, che tale classificazione, con rendita di L. 1.560.000, era nota al ricorrente, come risulta dalla visura del 17/11/1993, dallo stesso prodotta in atti, la Commissione ritiene infondata la contestazione riguardante il classamento perché tardivamente proposta.

Il comportamento del ricorrente, essendosi avvalso per il calcolo dell'imposta dovuta di una rendita presunta nonostante fosse in possesso di quella effettiva, ha comportato la violazione del D. Lgs. 504/92.

Tale violazione non può tramutarsi nel beneficio rappresentato dalla possibilità di impugnare un atto divenuto definitivo.

La Commissione, rilevato che nessuna contestazione è stata sollevata nei confronti del comune di Monselice, ritiene inammissibile l'instaurazione controversia riguardante il classamento dell'unità immobiliare in questione risultando l'atto impugnabile divenuto definitivo nel 1973, anno della notifica dell'avvenuto classamento.

Esistono giusti motivi per dichiarare compensate le spese del presente giudizio.

P. Q. M

La Commissione, ai sensi e per gli effetti dell'art. 21 del D. Lgs. 546/92, dichiara inammissibile il ricorso. Spese compensate.

Appendice

**1. Agenzia delle Entrate
Circolare 98/E del 23.04.1996**

Oggetto:

La nuova disciplina del processo tributario.

PREMESSA

In attuazione dell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, recante delega al Governo della Repubblica per l'emanazione di provvedimenti concernenti la revisione della disciplina e dell'organizzazione del contenzioso tributario, sono stati emanati i decreti legislativi n. 545 e n. 546 del 31 dicembre 1992.

Il primo di detti decreti legislativi reca l'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria, nonché l'organizzazione degli uffici di collaborazione; il decreto legislativo n. 546 del 1992 contiene invece disposizioni sul processo tributario.

Con la presente circolare vengono esaminate analiticamente le disposizioni contenute nel decreto legislativo n. 546 del 1992 al fine di fornire ai dipendenti uffici elementi conoscitivi volti ad assicurare una corretta e puntuale difesa dell'Amministrazione dinanzi agli organi del contenzioso tributario.

Al fine di assicurare l'uniforme applicazione delle disposizioni sopra richiamate, si riporta, per ciascun articolo del decreto legislativo in esame, il testo del provvedimento aggiornato con le modificazioni ed integrazioni intervenute nonché il relativo commento, che sarà, nel prosieguo, eventualmente integrato alla luce anche degli orientamenti giurisprudenziali che verranno a formarsi.

TITOLO I

Disposizioni generali

Capo I

Del giudice tributario e suoi ausiliari

Articolo 1

Gli organi della giurisdizione tributaria

1. La giurisdizione tributaria è esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545.

2. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

Com'è noto, la giurisdizione tributaria ha per oggetto la cognizione delle controversie che insorgono nell'ambito del rapporto tributario concernente le materie elencate al successivo articolo 2. La norma in commento, superando le precedenti perplessità in ordine alla natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, sorte a seguito di contrastanti pronunce giurisprudenziali, attribuisce, in modo chiaro definitivo, alle nuove Commissioni tributarie provinciali e regionali l'esercizio della giurisdizione tributaria.

Le Commissioni tributarie provinciali, aventi sedi in ciascun capoluogo di provincia, sono giudici di prima istanza, mentre le commissioni tributarie regionali, aventi sede nel capoluogo di regione, sono giudici di appello.

I nuovi organi di giustizia tributaria sono individuati nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, concernente l'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria nonché l'organizzazione degli uffici di collaborazione.

Il legislatore delegato, così come afferma la relazione ministeriale al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ha volutamente evitato di prendere posizione sulla nota questione della natura della giurisdizione tributaria, se cioè essa debba essere intesa quale attività tendente all'annullamento di atti ovvero all'accertamento di rapporti.

Il nuovo processo tributario è disciplinato secondo caratteri propri del processo civile, salvo alcune peculiarità connesse alla specificità della materia tributaria.

Il comma 2 dell'articolo in esame indica le regole che governano il nuovo processo tributario, prevedendo espressamente che la particolare disciplina è contenuta nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, emanato in attuazione della delega prevista dall'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Il testo normativo, sistematicamente organizzato, si compone di ottanta articoli, raggruppati in tre titoli, divisi in capi e sezioni.

In particolare, il titolo I detta disposizioni generali sul giudice tributario e sulle parti del processo. Il titolo II regola il procedimento dinanzi alla commissione tributaria provinciale e i mezzi di impugnazione, i procedimenti cautelare e conciliativo, nonché l'esecuzione delle sentenze. Il titolo III, infine, reca disposizioni finali e transitorie.

La disciplina si completa, per quanto non espressamente previsto, con un ampio rinvio a tutte le norme del codice di procedura civile (e non soltanto a quelle del libro I, come contemplato dal previgente sistema) compatibili con quelle proprie del processo tributario.

Tale rinvio è, però, subordinato alle seguenti condizioni:

a) che nessuna norma del decreto legislativo n. 546 del 1992 disciplini la fattispecie sia pure mediante interpretazione estensiva;

b) che la norma processualcivile, astrattamente applicabile alla fattispecie, sia compatibile con quelle del decreto legislativo medesimo.

Per l'accertamento di compatibilità soccorre il principio enunciato della Suprema Corte di Cassazione (cfr. Cass. SS. UU. 16.1.1986, n. 210) secondo il quale, in primo luogo, l'indagine deve tendere ad accertare se anche nel processo tributario possa configurarsi una situazione processuale avente le medesime caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate, ed, in secondo luogo, se la disciplina risultante sia o meno compatibile con le norme del processo tributario e dell'ordinamento tributario in generale.

Il giudizio di compatibilità avrà esito positivo non solo quando non vi è contrasto assoluto tra le norme, ma anche quando l'applicazione della norma richiamata non comporti una disarmonia non giustificata.

Articolo 2

Oggetto della giurisdizione tributaria

1. Sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti:
 - a) le imposte sui redditi;
 - b) l'imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all'articolo 70 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ed i casi in cui l'imposta è riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli;
 - c) l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili;
 - d) l'imposta di registro;
 - e) l'imposta sulle successioni e donazioni;
 - f) le imposte ipotecaria e catastale;
 - g) l'imposta sulle assicurazioni;
 - g-bis) il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi;
 - h) i tributi comunali e locali;
 - i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie.
2. Sono inoltre soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovraimposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1.
3. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

La giurisdizione delle Commissioni tributarie è limitata tassativamente alle materie indicate nell'articolo 2, risultando abrogata dall'articolo 71 la norma (articolo 11, comma 5, del decreto legge 13 maggio 1991, n. 151 convertito dalla legge 12 luglio 1991, n. 202) che attribuiva alle commissioni la competenza a conoscere dei ricorsi contro il ruolo o l'avviso di mora anche in materie diverse da quelle elencate nel D.P.R. n. 636 del 1972.

Si rammenta in proposito che rientrano nell'ambito delle imposte sui redditi altre imposte oltre quelle disciplinate dal T.U. 27 dicembre 1986, n. 917, quali:

- 1) - *l'imposta sostitutiva per l'esclusione dei beni strumentali dal patrimonio di enti non commerciali (articolo 58 della legge 30 dicembre 1991, n. 413; articolo 62 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427);*
- 2) - *l'imposta sostitutiva per l'esclusione dei beni strumentali dal patrimonio delle imprese individuali (articolo 58 della legge 30 dicembre 1991, n. 413);*
- 3) - *l'imposta sostitutiva sui fondi comuni di investimento mobiliare aperti (articolo 9 della legge 23 marzo 1983, n. 77);*
- 4) - *l'imposta sostitutiva sui fondi comuni di investimento mobiliare chiusi (articolo 11 della legge 14 agosto 1993, n. 344);*
- 5) - *l'imposta sostitutiva sulle società a capitale variabile (articolo 14, comma 2, del decreto legislativo 25 gennaio 1992, n. 84, e successive modificazioni e integrazioni);*

6) - l'imposta sostitutiva sui fondi comuni di investimento immobiliare chiusi (articolo 15 della legge 25 gennaio 1994, n. 86, e successive modificazioni e integrazioni);

7) - l'imposta sostitutiva sui proventi degli organismi di investimento collettivo in valori mobiliari (articolo 10-ter della legge 23 marzo 1983, n. 77);

8) - l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei beni (articolo 3 della legge 29 dicembre 1990, n. 408; articolo 25 della legge 30 dicembre 1991, n. 413);

9) - l'imposta sostitutiva su riserve e fondi in sospensione di imposta (articolo 8 della legge 29 dicembre 1990, n. 408; articolo 22 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85);

10) - l'imposta sostitutiva sui conferimenti previsti dalla legge 30 luglio 1990, n. 218 (artt. 23 e 24 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n.85);

11) - l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze (artt. 2 e 3 del decreto legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito dalla legge 25 marzo 1991, n. 102);

12) - l'imposta sostitutiva sugli scioglimenti agevolati delle società di comodo (articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, e successive modificazioni e integrazioni);

13) - l'imposta sostitutiva dell'Irpeg, dell'Irpefe e dell'Ilor sui maggiori o minori valori iscritti (articolo 4, comma 2, del decreto legge 28 febbraio 1996, n. 93);

14) - l'imposta sostitutiva sulle nuove iniziative produttive (articolo 1 del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489);

15) - l'imposta sostitutiva sui fondi pensione (articolo 14 del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, e successive modificazioni e integrazioni).

Per quel che concerne l'imposta sul valore aggiunto, occorre sottolineare che la stessa esula dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie nei casi di controversie relative ad operazioni di importazione - atteso il rinvio contenuto nell'articolo 70 del D.P.R. n. 633 del 1972 alle disposizioni sul contenzioso in materia doganale - ovvero relative alle ipotesi in cui l'imposta è riscossa, ai sensi dell'articolo 74, comma quinto, del cennato D.P.R. n. 633 del 1972, unitamente all'imposta sugli spettacoli

Nell'ambito delle controversie relative all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili vanno ricomprese quelle concernenti sia l'INVIM decennale che quella dovuta a seguito di trasferimenti, nonché le controversie instaurate dall'acquirente riguardanti il privilegio previsto dall'articolo 28 del D.P.R. 643 del 1972.

Nell'ambito delle controversie relative alle imposte di registro e di successione concernenti i trasferimenti dei veicoli da trascrivere al pubblico registro automobilistico va ricompresa l'imposta erariale di trascrizione di cui alla legge 23 dicembre 1977, n. 952, in quanto strettamente connessa a dette imposte e soggetta al medesimo regime di accertamento e riscossione per espresso richiamo contenuto nella citata legge.

Per quanto attiene ai tributi comunali e locali di cui alla lettera h) dell'articolo in commento, si precisa che rientrano nella giurisdizione delle commissioni tributarie:

a) Tributi comunali:

1) l'imposta comunale sugli immobili (I.C.I. decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504), compresa quella relativa all'anno 1993, riscossa dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria. Nonostante che l'articolo 15 del medesimo decreto legislativo n. 504 del 1992 limiti la competenza delle commissioni tributarie di primo e di secondo grado solo a taluni provvedimenti ivi indicati, è da ritenere che la competenza delle nuove commissioni tributarie provinciali e regionali è estesa a tutti i provvedimenti indicati nell'articolo 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992;

2) l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (ICIAP, decreto legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito dalla legge 24 aprile 1989, n. 144), già attribuita alla competenza delle commissioni tributarie dall'articolo 42-ter del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85

3) l'imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni (decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507);

4) la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni (decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507);

5) la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507).

6) il canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, all'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque (decreto legge 17 marzo 1995, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 1995, n. 172).

Non sono, viceversa, attribuite alla competenza delle commissioni provinciali e regionali, restando pertanto ferma la disciplina del relativo contenzioso, le controversie relative ai seguenti tributi comunali:

1) addizionale comunale sul consumo dell'energia elettrica (decreto legge 28 febbraio 1993, n. 55, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 1993, n. 131) in quanto per le relative controversie si applicano le disposizioni sul contenzioso dell'imposta erariale sul consumo di energia elettrica che, a norma dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992, non è attribuita alla giurisdizione delle commissioni tributarie

2) tasse sulle concessioni comunali (decreto legge 10 novembre 1978, n. 702, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 gennaio 1979, n. 3) in quanto la disciplina del relativo contenzioso è la stessa delle tasse delle concessioni governative, che, ai sensi del citato articolo 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992, non è attribuita alla competenza delle commissioni tributarie, in quanto è da ritenere prevalente la disposizione contenuta nella norma speciale rispetto a quella della norma generale.

b) Tributi provinciali:

1) il tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente (decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504);

2) la tassa per l'occupazione delle aree pubbliche delle province (decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507);

3) l'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione (decreto legislativo 28 dicembre 1995, n. 549).

Non è attribuita alla competenza delle commissioni, per gli stessi motivi dell'addizionale comunale:

1) l'addizionale provinciale sul consumo dell'energia elettrica (decreto legge 28 febbraio 1993, n. 55, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 1983, n. 131).

c) *Tributi regionali:*

1) il tributo speciale per il conferimento dei rifiuti nelle di scariche (legge 28 dicembre 1995, n. 549).

Per gli altri tributi regionali la competenza delle commissioni tributarie va valutata alla luce del disposto dell'articolo 6 della legge 16 maggio 1970, n. 281, secondo cui avverso l'accertamento e la riscossione, nonché per il rimborso dei tributi regionali, fatta salva l'azione giudiziaria avanti i giudici ordinari, può essere proposto, in luogo dei ricorsi previsti dalle leggi relative ai corrispondenti tributi erariali e comunali, il ricorso in via amministrativa al presidente della giunta regionale.

Ne consegue, pertanto, che, per i tributi regionali che prevedono un corrispondente tributo erariale o comunale, il cui contenzioso sia di competenza delle commissioni tributarie, il relativo contenzioso potrà, a scelta dal ricorrente, essere proposto dinanzi alle predette commissioni ovvero utilizzando gli altri mezzi alternativi previsti dal citato articolo 6. Allo stato, l'unico tributo regionale che si trovi in tale situazione è la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali (legge 16 maggio 1970, n. 281, e decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507).

Non sono, pertanto, attribuiti alla competenza delle commissioni tributarie gli altri tributi delle regioni a statuto ordinario, in quanto o non è prevista attribuzione o non esiste il corrispondente tributo erariale o comunale, ovvero, se esiste, non è attribuito il relativo contenzioso alle commissioni tributarie.

Si elencano, per migliore comprensione, detti tributi:

- Addizionale regionale all'imposta di consumo sul gas metano e relativa imposta sostitutiva (decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398);
- Addizionale regionale sui canoni statali per le utenze di acqua pubblica (legge 5 gennaio 1994, n. 36);
- Imposta regionale sulla benzina per autotrazione (decreto legislativo del 21 dicembre 1990, n. 398; legge 28 dicembre 1995, n. 549);
- Imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo (decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398; legge 28 dicembre 1995, n. 549);
- Imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile (decreto legge 5 ottobre 1990, n. 400, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 1993, n. 494).
- Tassa di abilitazione all'esercizio professionale (D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616);
- Tassa regionale per il diritto allo studio universitario (legge 28 dicembre 1995, n. 549);
- Tasse automobilistiche regionali (decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504);
- Tasse sulle concessioni regionali (decreto legislativo 22 giugno 1991, n. 230).

Infine, per i tributi propri delle Regioni a statuto speciale, occorre precisare che le norme istitutive ne disciplinano il relativo contenzioso con modalità del tutto simili a quelle previste nella citata legge n. 281 del 1970 e, comunque, non interessanti la competenza delle commissioni tributarie.

Il comma 1 dell'articolo 2 in esame, alla lettera i), reca una disposizione residuale, in base alla quale rientra nella giurisdizione delle Commissioni ogni altro tributo devoluto dalla legge a detti organi. Tale norma consente di ricondurre nell'ambito di detto articolo anche le controversie relative alle imposte attribuite dalle singole leggi istitutive alla giurisdizione delle Commissioni tributarie previgenti.

Pertanto, le nuove Commissioni tributarie sono competenti a decidere in ordine alle controversie concernenti:

- l'imposta straordinaria immobiliare - ISI - (decreto legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito dalla legge 8 agosto 1992, n. 359);

- l'imposta straordinaria sui depositi bancari (decreto legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito dalla legge 8 agosto 1992, n. 359);

- l'imposta straordinaria su beni di lusso (decreto legge 19 settembre 1992, n. 384, convertito dalla legge 14 novembre 1992, n. 438);

- la SOCOF (articolo 21, decreto legge 28 febbraio 1983, n. 55, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 1983, n. 131);

- l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (decreto legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito dalla legge 26 novembre 1992, n. 461).

A differenza di quanto disposto dalla previgente disciplina, l'articolo 2 in commento prevede espressamente, al comma 2, che la competenza delle nuove Commissioni si estende ad ogni accessorio delle imposte citate nel comma 1 del medesimo articolo 2. Pertanto, le Commissioni tributarie sono competenti, oltre che in ordine alle controversie concernenti le pene pecuniarie e le soprattasse relative alle imposte esaminate, anche in ordine alla applicabilità delle sanzioni accessorie quali, ad esempio, quella della sospensione della licenza e della chiusura dell'esercizio per violazione ripetuta dell'obbligo di emissione dello scontrino fiscale.

Non possono, invece, considerarsi accessori dell'imposta le somme dovute dall'Amministrazione finanziaria a seguito di danno per svalutazione monetaria su importi indebitamente percepiti; le relative controversie, pertanto, devono essere instaurate dinanzi al giudice ordinario.

Occorre sottolineare, infine, che, per consolidata giurisprudenza, devono ritenersi riconducibili alla giurisdizione delle Commissioni tributarie anche le controversie tra sostituto e sostituto d'imposta in ordine alle legittimità ed alla misura delle ritenute alla fonte applicate.

Articolo 3

Difetto di giurisdizione

1. Il difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie è rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo.

2. È ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione previsto dall'articolo 41, primo comma, del c.p.c.

La giurisdizione e la competenza sono due istituti distinti; per tale motivo nel nuovo processo tributario vengono trattati separatamente.

Il difetto di giurisdizione è sempre proponibile dalle parti e rilevabile d'ufficio dal giudice, in ogni stato e grado del processo, finché non sia intervenuto il giudicato.

Ai sensi dell'articolo 324 c.p.c., si intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per

cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395 c.p.c.

Nel nuovo processo tributario è ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione previsto dall'articolo 41, primo comma, del codice di procedura civile, il quale così dispone: "Finchè la causa non sia decisa nel merito in primo grado, ciascuna parte può chiedere alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che risolvano le questioni di giurisdizione di cui all'articolo 37. L'istanza si propone con ricorso a norma degli articoli 364 e seguenti e produce gli effetti di cui all'articolo 367".

Il regolamento di giurisdizione è il mezzo che permette di ottenere una decisione definitiva e vincolante sui limiti della giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria o dei giudici speciali.

L'istanza si propone con ricorso diretto alle sezioni unite della Corte di Cassazione, quale organo supremo, senza che sulla questione di giurisdizione si pronuncino i giudici investiti della causa.

Il ricorso deve essere sottoscritto da un avvocato ammesso al patrocinio davanti alla Corte di Cassazione e iscritto all'apposito albo. Tale sottoscrizione è prevista a pena d'inammissibilità ex articolo 365 del codice di procedura civile.

Il regolamento di giurisdizione ha carattere preventivo e deve essere proposto prima che la causa sia decisa nel merito in primo grado. La richiesta deve provenire dalla parte, in quanto è escluso che il regolamento possa essere promosso d'ufficio.

La proposizione del ricorso per regolamento di giurisdizione non produce automaticamente la sospensione del processo ai sensi dell'articolo 367 del codice di procedura civile. La sospensione è pronunciata mediante ordinanza del giudice a quo, il quale concede la predetta sospensione soltanto se ritiene che l'istanza non è inammissibile o se non reputa che la contestazione della giurisdizione è manifestamente infondata. Il giudice verifica la sussistenza delle condizioni per la proponibilità del regolamento.

L'articolo 367, secondo comma, del c.p.c. prevede che se la Corte di Cassazione dichiara la giurisdizione del giudice ordinario, le parti debbono riassumere il processo entro il termine perentorio di sei mesi dalla comunicazione della sentenza.

Articolo 4

Competenza per territorio

1. Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione; se la controversia è proposta nei confronti di un centro di servizio è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso.

2. Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.

L'unico criterio che regola la competenza nel processo tributario è quello territoriale, non avendo alcun rilievo, per le caratteristiche proprie del processo, il

criterio della competenza per valore e per materia. Tale competenza è da qualificare come inderogabile.

La competenza riguarda i rapporti fra i giudici dello stesso ordine, la distribuzione delle controversie fra gli stessi e, di conseguenza, l'ambito di giurisdizione ad essi spettante.

La giurisdizione realizza l'attuazione del diritto al caso concreto. I limiti esterni della giurisdizione del giudice tributario sono rappresentati dalla materia indicata dall'articolo 2 del decreto in esame. Da ciò consegue che, mentre le questioni di competenza si pongono fra giudici dello stesso ordine (ad esempio, fra giudici tributari), le questioni di giurisdizione concernono i rapporti fra giudici di ordine diverso (ad esempio, giudici tributari e giudici ordinari).

Il criterio della competenza è fissato con riguardo al giudice di primo grado, in quanto la competenza del giudice di appello è consequenziale a quella fissata in primo grado.

L'unico criterio applicabile è quello territoriale, essendo distribuita la competenza fra i giudici di prima istanza in relazione al luogo ove hanno sede gli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle Finanze, ovvero degli enti locali, ovvero dei concessionari del servizio di riscossione che hanno emesso l'atto da impugnare.

Quando la controversia è promossa avverso gli atti emanati dal Centro di servizio, è competente la commissione tributaria nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio tributario al quale spettano le attribuzioni sul tributo in contestazione.

Il collegamento essenziale che esiste tra le commissioni tributarie e l'ufficio finanziario giustifica la qualificazione della competenza territoriale come funzionale ed inderogabile.

Articolo 5

Incompetenza

1. La competenza delle commissioni tributarie è inderogabile.
2. L'incompetenza della commissione tributaria è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.
3. La sentenza della commissione tributaria che dichiara la propria incompetenza rende incontestabile l'incompetenza dichiarata e la competenza della commissione tributaria in essa indicata, se il processo viene riassunto a norma del comma 5
4. Non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza.
5. La riassunzione del processo davanti alla commissione tributaria dichiarata competente deve essere effettuata a istanza di parte nel termine fissato nella sentenza o in mancanza nel termine di sei mesi dalla comunicazione della sentenza stessa. Se la riassunzione avviene nei termini suindicati il processo continua davanti alla nuova commissione, altrimenti si estingue.

L'articolo in esame, nel disporre che la competenza delle commissioni tributarie è inderogabile, stabilisce, altresì, che l'incompetenza territoriale della commissione tributaria adita è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.

L'incompetenza, se non rilevata innanzi alla Commissione tributaria ritenuta incompetente, non è più rilevabile nei successivi gradi del giudizio.

La sentenza della commissione tributaria che dichiara la propria incompetenza rende incontestabile l'incompetenza dichiarata e la competenza della commissione tributaria in essa indicata, purché il processo venga riassunto davanti alla commissione tributaria dichiarata competente.

Il comma 3 dell'articolo in esame ricalca il contenuto dell'articolo 44 del codice di procedura civile, con una differenza di rilievo rispetto alla suddetta disposizione, derivante dal fatto che nel processo tributario, essendo espressamente non applicabili le disposizioni processualcivilistiche sui regolamenti di competenza (comma 4), la sentenza che dichiara l'incompetenza del giudice che l'ha pronunciata non è impugnabile con l'istanza di regolamento per dirimere gli eventuali conflitti di competenza.

L'onere della riassunzione incombe alle parti e la relativa istanza deve essere presentata nel termine fissato nella sentenza, o in mancanza, nel termine di sei mesi dalla comunicazione, a cura della segreteria, della sentenza stessa, pena l'estinzione del processo.

L'estinzione del processo non comporta l'estinzione del diritto d'azione e, quindi, del diritto a ricorrere, purché tale diritto venga esercitato entro il termine di decadenza.

Se la riassunzione

avviene nei termini di cui sopra, il processo continua davanti alla nuova commissione tributaria dichiarata competente. La disciplina della riassunzione riproduce quella dettata dall'articolo 50 del codice di procedura civile.

Alla determinazione della competenza del giudice di prima istanza consegue la competenza anche del giudice d'appello.

Articolo 6

Astensione e ricusazione dei componenti delle commissioni tributarie

1. L'astensione e la ricusazione dei componenti delle commissioni tributarie sono disciplinate dalle disposizioni del codice di procedura civile in quanto applicabili.

2. Il giudice tributario ha l'obbligo di astenersi e può essere ricusato anche nel caso di cui all'articolo 13, comma 3, e in ogni caso in cui abbia o abbia avuto rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti.

3. Sulla ricusazione decide il collegio al quale appartiene il componente della commissione tributaria ricusato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro della stessa commissione designato dal suo presidente.

L'articolo 6 contempla espressamente gli istituti della astensione e della ricusazione del giudice, richiamando nel comma 1 la relativa disciplina processualcivilistica.

Pertanto, a norma dell'articolo 51 c.p.c., il giudice tributario avrà l'obbligo (astensione obbligatoria) di astenersi nei casi in cui:

- abbia interesse nella controversia o in altra vertente su identica questione di diritto;

- egli stesso o la moglie sia parente fino al quarto grado o legato da vincoli di affiliazione, o sia convivente o commensale abituale di una delle parti o alcuno dei suoi difensori;

- egli stesso o la moglie abbia controversia pendente o grave inimicizia o rapporti di debito o credito con una delle parti (escluso l'ufficio dell'Amministrazione Finanziaria) o alcuno dei suoi difensori;

- abbia dato consiglio nella controversia, oppure ne abbia conosciuto come magistrato in altro grado del processo o vi abbia prestato assistenza come consulente tecnico;

- sia tutore, curatore, procuratore, agente o datore di lavoro di una delle parti; sia amministratore o gerente di un ente di un'associazione anche non riconosciuta, di un comitato, di una società o stabilimento che ha interesse nella causa.

Il comma 2 della disposizione in esame stabilisce, tra l'altro, che il giudice ha l'obbligo di astenersi nelle ipotesi in cui:

- abbia o abbia avuto rapporti di lavoro autonomo o di collaborazione con una delle parti. Per lavoro autonomo deve intendersi qualsiasi attività di lavoro non subordinato, sia abituale che occasionale; inoltre dalla formulazione della disposizione emerge che il rapporto professionale può avere qualunque oggetto, non sol di consulenza tributaria.

Per quanto attiene, invece, alla "collaborazione", è da ritenere che rientri in tale nozione non solo la collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lett. a), del T.U.I.R. ma anche qualsiasi attività di lavoro subordinato;

- abbia fatto parte di una commissione per l'assistenza tecnica gratuita che ha esaminato controversie attinenti al processo in cui è chiamato a giudicare.

Inoltre, in applicazione del II comma dell'articolo 51 c.p.c., il giudice tributario dovrà astenersi ogni qualvolta ravvisi gravi ragioni di convenienza (astensione facoltativa).

Ciascuna delle parti, negli stessi casi in cui il giudice ha l'obbligo di astenersi, può proporre la ricusazione mediante ricorso motivato, da presentarsi ai sensi dell'articolo 52 c.p.c. (cioè due giorni prima dell'udienza, se al ricusante è noto il nome dei componenti il collegio giudicante, e prima dell'inizio della trattazione della discussione in caso contrario).

Il ricorso sospende il giudizio ed è deciso con ordinanza non impugnabile emanata dal collegio cui appartiene il giudice ricusato, il quale viene sostituito da un altro giudice della stessa commissione, su designazione del presidente.

Trovano applicazione gli articoli 53 e 54 c.p.c., anche per quel che concerne l'obbligo di riassunzione del giudizio, ad istanza di parte entro il termine perentorio di sei mesi.

Nel caso non sia stato presentato ricorso di ricusazione, la pronuncia del collegio nel merito della questione su cui verte il processo è valida e non può eccepirsi, in sede di impugnazione, l'esistenza di una delle cause di cui al presente articolo 6.

Articolo 7

Poteri delle commissioni tributarie

1. Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai

consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.

3. È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

4. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

5. Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

L'articolo in esame, sostanzialmente riproduttivo dell'articolo 35 del D.P.R. n. 636 del 1972, attribuisce alle commissioni tributarie i poteri istruttori di approfondimento nei limiti dei fatti dedotti in giudizio dalle parti.

Si precisa che rispetto alla previgente disciplina normativa che non limitava l'esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie, la nuova disposizione riduce l'esercizio stesso ai casi di indagine sui soli fatti dedotti dalle parti.

In particolare, il collegio giudicante ha le stesse facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari e agli enti locali dalle singole leggi di imposta.

Inoltre, la commissione tributaria può richiedere, nei casi di particolare complessità tecnica, relazioni esplicative alla P.A. o rapporti alla Guardia di Finanza.

Può disporsi anche la nomina di un consulente tecnico di ufficio, per il quale trovano applicazione le relative norme del c.p.c. (articoli da 62 a 64 e da 191 a 197). Non sono applicabili gli artt. 198, 199 e 200 c.p.c., non essendo ammissibile un tentativo di conciliazione delle parti operato dal consulente tecnico di ufficio, stante l'apposita disciplina dell'istituto della conciliazione giudiziale completamente delineata dall'articolo 48.

Il comma 3 dell'articolo in esame dispone che la Commissione tributaria può ordinare, in ogni momento, alle parti il deposito di qualunque tipo di documento che assuma rilevanza ai fini della decisione.

Tra i documenti che possono essere richiesti ai contribuenti, ricoprono una notevole importanza le scritture contabili, la regolare tenuta delle quali è imposta dalla legge come obbligo per molti contribuenti.

Il rifiuto di esibire i documenti richiesti può essere interpretato dal giudice in senso negativo alla parte, in applicazione dell'analogo principio dettato nelle norme del processo civile (articoli 116 e 118 c.p.c.).

Sono esclusi dai mezzi di prova nel processo tributario sia il giuramento che la prova testimoniale

Infine, l'ultimo comma dell'articolo 7 attribuisce alle Commissioni tributarie il potere di disapplicare i regolamenti o gli atti generali rilevanti in giudizio senza alcun potere di invalidazione dell'atto illegittimo medesimo.

Articolo 8

Errore sulla norma tributaria

1. La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.

La Commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie nei casi in cui vi sia una grave incertezza sull'interpretazione della norma a fondamento della pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

Tale disposizione riproduce quanto statuito dall'articolo 39-bis del D.P.R. n. 636 del 1972, il quale recepiva un principio già dettato dalle leggi concernenti i singoli tributi (articolo 55, quinto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di imposte dirette, ed articolo 48, settimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di imposta sul valore aggiunto).

Per "sanzioni non penali" si intendono le pene pecuniarie, le sanzioni accessorie, nonché le soprattasse, in quanto anche queste ultime, come affermato dalle SS.UU. della Corte di Cassazione (Sentenza n. 5246 del 6 maggio 1993) hanno natura afflittiva e non meramente risarcitoria.

L'incertezza interpretativa può essere rilevata dal giudice anche se non dedotta in giudizio dal contribuente, ma deve trattarsi di incertezza oggettiva - come, ad esempio, nei casi di divergenze di contenuto tra atti ufficiali dell'Amministrazione - non anche di incertezza derivante da condizioni soggettive del ricorrente.

Non può ravvisarsi alcuna incertezza sulla portata della norma nei casi in cui sulla stessa si sia formato un orientamento giurisprudenziale consolidato.

Articolo 9

Organi di assistenza alle commissioni tributarie

1. Il personale dell'ufficio di segreteria assiste la commissione tributaria secondo le disposizioni del c.p.c. concernenti il cancelliere.
2. Le attività dell'ufficiale giudiziario in udienza sono disimpegnate dal personale ausiliario addetto alla segreteria.

Le Commissioni tributarie sono assistite, nello svolgimento delle loro attività, dal personale dell'ufficio di segreteria di cui agli articoli 35 e seguenti del decreto legislativo n. 545 del 1992.

Tutto il personale appartenente alla segreteria è equiparato dalla legge al cancelliere del processo civile; pertanto, trovano applicazione gli articoli 57, 58 e 60 del codice di procedura civile

Inoltre, il personale di segreteria rilascia copie ed estratti autentici dei documenti prodotti, nonché svolge ogni altra funzione che gli è attribuita dal decreto legislativo n. 546 del 1992 o dalle norme del codice di procedura civile.

Il solo personale ausiliario, per contro, è chiamato a svolgere le funzioni dell'ufficiale giudiziario in udienza. Sono escluse, invece, le mansioni dell'ufficiale giudiziario fuori dall'udienza, quali la notifica degli atti, che deve avvenire a norma dell'articolo 16 decreto legislativo n. 546 del 1992.

Capo II

Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza in giudizio

Articolo 10

Le parti

1. Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

Con tale disposizione il legislatore ha inteso individuare i soggetti aventi la capacità di essere parte nel processo tributario.

Il difetto di legittimazione è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio (cosiddetta "legitimatio ad causam").

Innanzitutto la norma prende in considerazione il ricorrente, che costituisce la parte attiva del processo, in quanto titolare dell'azione o legittimato alla impugnazione.

La figura del ricorrente coincide, il più delle volte, con quella del contribuente, ossia con quel soggetto debitore del tributo, sia che egli agisca contro un atto dell'ufficio sia che agisca per il rimborso di somme pagate senza che sia intervenuto un atto.

In taluni casi, peraltro, la veste di ricorrente è assunta da soggetti diversi dal contribuente, quali il destinatario della sanzione, che può essere soggetto diverso dall'obbligato per il tributo, ovvero il sostituto d'imposta, che ha "legitimatio ad causam" per vicende inerenti al rapporto di sostituzione.

La norma considera, altresì, parte del processo l'ufficio o l'ente che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto. Può trattarsi, in primo luogo, degli uffici del Ministero delle finanze competenti all'amministrazione del tributo di cui si controverte (l'ufficio delle entrate per tutti i tributi statali, eccetto quelli doganali; l'ufficio del territorio per le operazioni catastali e in parte per l'imposta ipotecaria). Si fa presente che, fino all'istituzione degli uffici unici delle entrate, la veste di parte deve essere assunta dagli uffici distrettuali delle imposte dirette o dagli Uffici provinciali IVA o dagli Uffici del Registro a seconda delle rispettive competenze.

Per quanto concerne gli atti provenienti dai Centri di Servizio, la disposizione precisa che parte del processo è l'ufficio che ha competenza in merito al rapporto controverso, ossia l'Ufficio delle entrate (attualmente l'ufficio distrettuale delle imposte dirette).

Va precisato che ai sensi dell'articolo 18, comma 2, lett. c), la parte resistente deve essere sempre menzionata nel ricorso, a pena di inammissibilità.

Oltre agli uffici finanziari, la norma considera parte nel processo l'ente locale, ossia il comune o la provincia, ovvero la regione, in relazione ai tributi di rispettiva competenza, nonché il concessionario del servizio di riscossione.

Per quanto concerne quest'ultimo, si fa presente che lo stesso è parte del processo tributario quando oggetto della controversia sia l'impugnazione di atti a lui direttamente riferibili, nel senso che trattasi di errori imputabili allo stesso concessionario (errori connessi alla compilazione e alla intestazione della cartella di pagamento o degli avvisi di mora, alla notificazione degli stessi atti, etc.).

Articolo 11

Capacità di stare in giudizio

1. Le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica può risultare anche da scrittura privata non autenticata.
2. L'ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata.
3. L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento.

L'articolo in esame disciplina la capacità processuale per le parti diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale.

La capacità processuale (o "legitimatio ad processum") si sostanzia nell'attitudine del soggetto che ha la titolarità dell'azione a proporre la domanda e a compiere validamente gli atti processuali; la stessa, pertanto, è riconnessa alla capacità di agire. Nel diritto processuale, teoricamente, "legitimatio ad causam" e "ad processum" dovrebbero coincidere facendo capo, di regola, allo stesso soggetto; quando questa identità non si verifica (es: minore di età, fallito, persone giuridiche, trattandosi di soggetti ai quali non è riconosciuta la capacità di stare in giudizio), il legislatore ricorre all'istituto della rappresentanza legale.

Le parti summenzionate possono stare in giudizio mediante procuratore generale o speciale. La procura è, di regola, conferita con atto pubblico o per scrittura privata autenticata; nel caso in cui i destinatari siano il coniuge ed i parenti o affini entro il quarto grado, la procura, ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, potrà risultare anche da scrittura privata non autenticata.

Per quanto concerne la parte resistente, se trattasi dell'ufficio del Ministero delle finanze che è parte ai sensi dell'articolo 10, la norma prevede che esso possa stare in giudizio direttamente nella persona del titolare o di un delegato, ovvero avvalendosi della rappresentanza dell'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale sovraordinata.

In questo caso non si prevede, pertanto, una rappresentanza volontaria, bensì è prevista una rappresentanza legale alternativa.

Per quanto riguarda, invece, l'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso, esso può stare in giudizio legalmente per il tramite degli organi competenti alla rappresentanza, previsti dal proprio ordinamento (ai sensi dell'articolo 36 della legge 8 giugno 1990, n. 142, per il comune, il sindaco o il suo delegato; per la provincia, il presidente della provincia o il suo delegato; per la regione, il presidente della regione o il suo delegato).

Relativamente al comune, va aggiunto che, qualora la controversia riguardi l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni o la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche ed il relativo servizio di accertamento e riscossione sia stato affidato in concessione a norma degli articoli 25 e 52 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, legittimato a stare in giudizio sarà lo stesso concessionario che, in forza del citato articolo 25 del decreto legislativo del 1993, subentra al comune in tutti i diritti ed obblighi inerenti la gestione del servizio.

Il concessionario della riscossione può stare in giudizio per mezzo del proprio rappresentante legale ovvero del collettore della concessionaria del servizio di riscossione.

Articolo 12

L'assistenza tecnica

1. Le parti, diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.

2. Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i procuratori legali, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali. Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, i consulenti del lavoro, per le materie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto di imposta relativi alle ritenute medesime, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici e i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia, sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica, se iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell'articolo 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR, e l'IRPEG nonché i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l'attuazione delle disposizioni del presente periodo. Sono inoltre abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dalla Intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636.

3. Ai difensori di cui al comma 2 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato.

All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

4. L'ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato.

5. Le controversie di valore inferiore a 5.000.000 di lire, anche se concernenti atti impositivi dei comuni e degli altri enti locali, nonché i ricorsi di cui all'articolo 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787, possono essere proposti direttamente dalle parti interessate, che, nei procedimenti relativi, possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. Il presidente della commissione o della sezione o il collegio possono tuttavia ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato.

6. I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nel comma 2 possono stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori.

ARTICOLO 2, comma 2, del decreto-legge 15 marzo 1996, n 123.

In attesa della formazione degli elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate ai sensi dell'articolo 12, comma 2, terzo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, sono abilitati a prestare assistenza tecnica i soggetti appartenenti alle categorie ivi indicate a condizione che attestino nel ricorso, a pena di inammissibilità, il possesso dei requisiti richiesti.

Le disposizioni contenute nell'articolo 12 costituiscono una delle più importanti innovazioni del nuovo processo tributario, in quanto, in attuazione della delega contenuta nelle lettere i) e t) dell'articolo 30 della legge n. 413 del 1991, introducono l'obbligo dell'assistenza tecnica da parte di un difensore abilitato.

L'obbligo di assistenza tecnica è stato previsto per le parti del processo diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze e dall'ente locale; pertanto, obbligati all'assistenza tecnica sono, oltre al concessionario del servizio di riscossione, anche l'intervenuto e il chiamato in giudizio.

In tema di assistenza, è necessario effettuare una distinzione, sulla base del dettato normativo, tra la abilitazione a carattere generale, che è attribuita alle categorie degli avvocati, procuratori legali, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, purché iscritti nei relativi albi, e la abilitazione a carattere limitato e specifico riconosciuta, in relazione a determinate materie, a soggetti esperti in materia tributaria, iscritti in albi o in ruoli o in elenchi speciali.

In relazione alle categorie che hanno abilitazione limitata, si fa presente che i consulenti del lavoro, iscritti nel relativo albo professionale, sono abilitati a prestare assistenza tecnica nelle controversie in materia di ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati (artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 600 del 1973) e in relazione ai connessi obblighi dei sostituti d'imposta (dichiarazione Mod 770); gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici e i periti agrari hanno abilitazione limitatamente alle controversie in materia catastale; i soggetti che alla data del 30 settembre 1993 risultavano iscritti nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato ed

agricoltura per la subcategoria tributi, possono prestare assistenza nelle sole materie attinenti alle imposte di registro, di successione, ai tributi locali, all'IVA, all'IRPEF, all'ILOR ed all'IRPEG; i dipendenti delle associazioni di categoria rappresentate nel CNEL e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate, purché in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza, in economia e commercio o equipollenti ovvero del diploma di ragioneria con relativa abilitazione professionale (non è richiesta l'iscrizione agli albi professionali), hanno competenza per le controversie nelle quali siano parti, rispettivamente, gli associati delle cennate associazioni, le imprese e le loro controllate.

Una abilitazione generale, in tema di assistenza, è altresì attribuita ad altre categorie di soggetti. Trattasi, in particolare, degli impiegati delle ex carriere dirigenziali, direttiva e di concetto dell'Amministrazione finanziaria e degli ufficiali della Guardia di finanza, collocati a riposo dopo almeno venti anni di servizio effettivo, sempreché iscritti in appositi elenchi tenuti presso le Direzioni regionali delle Entrate, nonché dei funzionari delle associazioni di categoria che alla data del 15 gennaio 1993 erano iscritti nell'elenco tenuto dalle soppresse Intendenze di Finanza ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, del D.P.R. n. 636 del 1972.

Il comma 2 dell'articolo 2 del decreto legge 15 marzo 1996, n. 123, reca la disposizione secondo la quale, fino alla formazione degli elenchi di cui al comma 2, terzo periodo, dell'articolo in commento, i soggetti appartenenti alle categorie indicate in quest'ultima norma sono abilitati a prestare assistenza tecnica. I predetti soggetti sono tenuti ad attestare nel ricorso, a pena di inammissibilità, il possesso dei requisiti richiesti.

Il comma 3 dell'articolo in commento detta delle regole sulla procura alle liti, mutate in gran parte dall'articolo 83 del codice di procedura civile. In particolare, ai difensori abilitati la procura deve essere conferita con atto pubblico o con scrittura privata autenticata. La procura stessa può essere rilasciata anche a margine o in calce ad un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa del conferente deve essere autenticata dallo stesso incaricato del patrocinio.

Secondo le regole generali della procedura civile, la procura alle liti può essere generale e, quindi, riferirsi ad una serie indefinita di processi, oppure speciale, cioè conferita per un determinato giudizio o per una sua fase.

La procura speciale, se nell'atto non è espressa una volontà diversa, si presume riferita ad un unico grado del processo.

La norma nulla dice a proposito del momento di conferimento della procura. Tuttavia, atteso che il ricorso deve contenere il conferimento dell'incarico e deve essere sottoscritto dal difensore tecnico, si ritiene applicabile l'articolo 125, ultimo comma, del c.p.c., a mente del quale la procura non può essere rilasciata in data successiva alla notificazione dell'atto di ricorso.

Il comma 4 stabilisce che l'Avvocatura dello Stato può assistere l'Ufficio del Ministero delle finanze, nei giudizi di secondo grado.

Il comma 5 esclude, in linea di principio, l'obbligo di e dall'ente locale, per le cause in cui si controverta di tributi di valore inferiore a lire cinque milioni. Si precisa che l'articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto legge ha inserito nel comma 5 dell'articolo in esame un periodo con il quale si fornisce la definizione di valore della lite. In base alla nuova previsione normativa, per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con

l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

È opportuno rilevare che la menzionata formulazione normativa è sostanzialmente riprodotta dall'articolo 2-quinquies, comma 4, lett. b) del decreto legge 3 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656.

Quest'ultima disposizione ha già formato oggetto di chiarimento da parte di questa Amministrazione con circolare n. 197/E del 30 novembre 1994, cui si rinvia.

È previsto, peraltro, che il Presidente della commissione o della sezione, o il collegio possano, per le menzionate controversie per le quali non è obbligatoria l'assistenza tecnica, ove lo ritengano opportuno, ordinare alle parti di dotarsi di difensore abilitato. In tal caso viene fissato un termine alla parte per conferire il relativo incarico. Trattasi di un termine la cui inosservanza determina l'estinzione del giudizio per inattività delle parti.

Il comma 6 dell'articolo in commento, in parallelo a quanto disposto dall'articolo 86 del codice di procedura civile, stabilisce che i professionisti abilitati all'assistenza tecnica possono stare in giudizio personalmente, senza l'ausilio di altri difensori, qualora la controversia pendente innanzi alla Commissione tributaria li riguardi direttamente.

Articolo 13

Assistenza tecnica gratuita

1. È assicurata innanzi alle commissioni tributarie ai non abbienti l'assistenza tecnica gratuita, secondo le disposizioni del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3282, e successive modificazioni e integrazioni. L'attività gratuita di assistenza tecnica è obbligatoria per tutti i soggetti indicati nell'articolo 12, comma 2.

2. È costituita presso ogni commissione tributaria la commissione per l'assistenza tecnica gratuita, composta da un presidente di sezione, che la presiede, da un giudice tributario designato dal presidente della commissione, nonché da tre iscritti negli albi o elenchi di cui all'articolo 12, comma 2, designati al principio di ogni anno a turno da ciascun ordine professionale del capoluogo in cui ha sede la commissione e dalla direzione regionale delle entrate. Per ciascun componente è designato anche un membro supplente. Al presidente e ai componenti non spetta alcun compenso. Esercita le funzioni di segretario un funzionario dell'ufficio di segreteria della commissione tributaria.

3. Le commissioni per l'assistenza tecnica gratuita si pronunziano in unico grado e i giudici tributari che ne fanno parte hanno l'obbligo di astenersi nei processi riguardanti controversie da loro esaminate quali componenti di tali commissioni.

4. La sorveglianza di cui all'articolo 4, primo e secondo comma, del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3282, è esercitata dal presidente della commissione tributaria.

La novità introdotta nel nuovo processo tributario di rendere obbligatoria l'assistenza tecnica ha comportato l'esigenza di assicurare una forma di difesa gratuita altrettanto obbligatoria anche per i non abbienti.

Tale norma si basa sulle disposizioni del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3282, e successive modificazioni ed integrazioni, ove è stabilito che per poter usufruire delle

condizioni di ammissibilità a tale beneficio occorre che sussistano particolari situazioni e precisamente lo stato di povertà, inteso come impossibilità da parte del ricorrente di sopperire alle spese e il "fumus boni iuris", ossia la non manifesta infondatezza della pretesa.

Il comma 2 istituisce, così come avviene per i procedimenti civili, penali e amministrativi, una Commissione per l'assistenza tecnica gratuita; quest'ultima, presente presso ogni Commissione provinciale e regionale, ha il compito di risolvere le eventuali questioni relative all'ammissibilità dell'assistenza gratuita in un unico grado.

A tale fine, le parti interessate, ai sensi dell'articolo 18 del citato R.D. n. 3282 del 1923, devono presentare una apposita istanza diretta al presidente della competente commissione per il gratuito patrocinio.

La commissione, ai sensi dell'articolo 20 del menzionato R.D. n. 3282 del 1923, prima di provvedere alla domanda ne darà avviso alla parte avversa, concedendo un termine per una eventuale opposizione.

Nei casi di urgenza, secondo quanto stabilito dall'articolo 25 del più volte citato R.D. n. 3282 del 1923, il presidente può concedere in via provvisoria il richiesto gratuito patrocinio, salvo sottoporre l'istanza alla commissione nella prima adunanza.

Per i giudici - ai quali non spetta alcun compenso - vi è l'obbligo di astenersi dalla funzione giudicante nei processi riguardanti quei soggetti per i quali si è deliberato sul diritto al gratuito patrocinio.

Per i giudizi da trattarsi in sede di legittimità, l'ammissione al gratuito patrocinio è regolata da una Commissione speciale istituita presso la corte di Cassazione.

Il comma 4 della norma in commento stabilisce che la sorveglianza di cui all'articolo 4, primo e secondo comma, del R.D. n. 3282 del 1923, è esercitata dal presidente della commissione tributaria.

Articolo 14

Litisconsorzio ed intervento

1. Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.
2. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.
3. Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.
4. Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili.
5. I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente.
6. Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza.

L'articolo in commento, su espressa previsione della legge-delega, mutua, nel processo tributario, istituti propri del diritto processuale civile, quali il litisconsorzio e l'intervento.

A tal proposito giova ricordare che si realizza il litisconsorzio quando vi è una pluralità di parti che interagiscono nello stesso rapporto processuale.

Nell'ambito dello stesso istituto si distinguono il litisconsorzio attivo (più attori contro un solo convenuto: es. in caso di ricorso proposto congiuntamente dal venditore e dal compratore dell'immobile il cui valore dichiarato sia stato rettificato dall'ufficio del registro con avviso di accertamento di valore notificato ad entrambi ovvero nei casi di controversie concernenti il rimborso di ritenute alla fonte tra sostituto e sostituito), il litisconsorzio passivo (più convenuti contro un solo attore: es. in caso di riconosciuta legittimazione processuale sia della direzione regionale delle entrate che respinge l'istanza di rimborso sia dell'ufficio titolare del potere impositivo - in tal senso cfr. Cass. 18 febbraio 1992, n. 204) e quello misto (più attori contro più convenuti).

Nel diritto processuale civile si distingue anche il litisconsorzio "necessario" da quello "facoltativo", ricorrendo il primo quando espressamente la legge dispone che più soggetti debbano agire o essere convenuti nello stesso processo o quando una decisione giudiziale, proprio per il modo in cui è stata formulata la stessa domanda giudiziale, è efficace solo se pronunciata nei confronti di una pluralità di soggetti. Tali soggetti, congiuntamente, hanno titolo per assumere la veste processuale di attori o di convenuti. Ricorre invece la figura del litisconsorzio facoltativo quando, per ragioni di convenienza pratica, più azioni vengano esercitate nello stesso processo pur potendo, in altri casi similari, ciascuna formare oggetto di esame separato.

L'articolo 14, comma 1, mutua la previsione di litisconsorzio necessario disposta dall'art. 102 del codice di procedura civile.

Detta disposizione stabilisce che quando l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti tanto che la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi, tutti i legittimi contraddittori devono essere parti nello stesso processo. Ne consegue che il ricorso deve essere proposto (e notificato) nei confronti di tutti i soggetti inscindibilmente collegati, tanto è vero che, ai sensi del comma 2 dell'articolo in commento, se a ciò non si è provveduto, viene ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la chiamata in causa entro un termine perentorio. Circa l'inscindibilità tra più soggetti richiamata dalla norma, si precisa che trattasi di una necessaria compresenza nel rapporto processuale di una pluralità di soggetti che costituiscono un'unica parte del processo medesimo.

Pertanto, qualora uno di tali soggetti non sia presente nel processo viene meno anche il concetto stesso di parte processuale, con la conseguenza che la controversia non può essere decisa limitatamente ai soggetti che hanno dato vita al rapporto processuale. Pertanto, in assenza di alcuno di tali soggetti si deve provvedere all'integrazione del contraddittorio; a tale adempimento deve provvedere la parte che ha interesse alla prosecuzione del giudizio, mediante la loro chiamata in causa, attraverso la notificazione del ricorso introduttivo del giudizio e del provvedimento della commissione che ordina l'integrazione del contraddittorio (o di un atto che riproduca integralmente il contenuto del ricorso introduttivo e che riporti gli estremi del documento della commissione tributaria). Successivamente il ricorso (o diverso

atto notificato al litisconsorte necessario) deve essere depositato in giudizio a cura della parte che ha eseguito la notificazione entro il termine perentorio stabilito dal giudice, il quale, una volta verificata la regolarità della notificazione del ricorso al litisconsorte, fisserà la data dell'udienza di trattazione, che sarà comunicata alle parti a cura della segreteria della commissione tributaria. In caso di mancata integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'articolo 45, comma 1, il processo si estingue.

Nello stesso articolo in commento, è anche richiamata l'ipotesi del litisconsorzio facoltativo attraverso gli istituti dell'intervento volontario e della chiamata in giudizio, sia su istanza di parte, sia per ordine del giudice.

Per intervento volontario si intende far riferimento all'iniziativa spontanea di un terzo, che, potendo risentire indirettamente delle conseguenze di una sentenza emessa in un processo nel quale non è parte, ha interesse allo svolgimento e all'esito del processo medesimo.

Il comma 4 prevede che le parti chiamate, sia in caso di litisconsorzio necessario che di litisconsorzio facoltativo, debbano costituirsi in giudizio con le modalità prescritte dal successivo articolo 23 per la parte resistente (in quanto applicabili) ovvero sia mediante deposito del proprio fascicolo nella segreteria della commissione entro il termine di sessanta giorni da quello di notificazione dell'atto di chiamata.

Per quanto concerne l'intervento volontario, in caso di litisconsorzio sia necessario che facoltativo, il comma 5 precisa che lo stesso si realizza mediante un atto scritto che deve essere notificato a tutte le parti e tramite la successiva costituzione in giudizio dell'interveniente. Tale costituzione deve avvenire nelle stesse forme, sopra cennate, prescritte per il chiamato in causa con la differenza che ovviamente, il termine dei sessanta giorni decorre dall'(ultima) avvenuta notificazione dell'atto d'intervento.

L'intervento, nel silenzio della norma, deve ritenersi consentito in qualsiasi momento nel corso del giudizio, a condizione che, comunque, la costituzione dell'interveniente avvenga almeno venti giorni liberi prima dell'udienza. Tale termine di venti giorni liberi è desumibile dall'articolo 32, comma 1, del provvedimento in commento.

Il comma 6 dell'articolo in esame esclude che le parti chiamate in causa e gli interventori volontari possano impugnare autonomamente l'atto, già oggetto del ricorso principale, se al momento in cui essi si sono costituiti era già decorso il termine decadenziale per l'impugnazione.

In tale ipotesi il loro ingresso in giudizio assume i connotati dell'intervento adesivo dipendente (ad adiuvandum), come definito dalla elaborazione della dottrina processualcivile. Infatti, chiamati ed interventori possono esclusivamente offrire al giudice elementi nuovi connessi ai motivi di impugnazione già proposti, mentre non hanno possibilità di dedurre, ampliando il "thema decidendum", motivi d'impugnazione loro propri.

Articolo 15

Spese del giudizio

1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'articolo 92, secondo comma, del c.p.c.

2. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'articolo 12, comma 2, si applica la tariffa vigente per i ragionieri.

2-bis. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ufficio del Ministero delle finanze, se assistito da funzionari dell'Amministrazione, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del 20% degli onorari di avvocato ivi previsti. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

In tema di spese processuali la norma in esame introduce una rilevante innovazione. Essa stabilisce, infatti, per la prima volta, la regola della soccombenza alle spese del giudizio, in virtù della quale il soccombente è condannato al pagamento delle spese processuali secondo la normativa stabilita dagli articoli 91, 92, 93, 94 e 97 c.p.c.. Le spese sono liquidate con la sentenza, tenendo anche conto di quelle anticipate per eventuali consulenze tecniche disposte nel corso del processo, sulla base della presentazione, da parte del difensore, della nota spese di cui all'articolo 75 delle disposizioni attuative del codice di procedura civile, con distinta indicazione di onorari e spese in relazione agli articoli della tariffa, tenendo conto della complessità della lite e del suo valore economico.

La Commissione tributaria ha la facoltà di dichiarare le spese compensate in tutto o in parte ai sensi dell'articolo 92 c.p.c., ove ricorrano dei giusti motivi, rimessi alla valutazione discrezionale del giudice tributario. La compensazione delle spese di giudizio può essere altresì dichiarata qualora vi sia soccombenza parziale o reciproca.

Si precisa che la condanna a rimborsare le spese del giudizio pronunciata nei confronti dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale non comporta il pagamento delle somme stesse da parte del personale che rappresenta e difende l'Ufficio, bensì da parte dell'Amministrazione di appartenenza, fermo restando in ogni caso, per quest'ultima, la possibilità di rivalersi nelle ipotesi previste dalla legge.

Il comma 2 della disposizione in esame, dopo aver precisato che per la liquidazione dei compensi relativi all'assistenza dev'essere applicata la già cennata regola processualciviltistica che impone il riferimento alle tariffe professionali di appartenenza, definisce i criteri utilizzabili per la determinazione dei compensi afferenti all'assistenza resa dai soggetti appartenenti alle categorie tassativamente indicate dall'articolo 12, comma 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992, per le quali non esistono tariffe professionali codificate. In tale ipotesi viene previsto che, ai fini della liquidazione, deve farsi riferimento alla tariffa vigente per i ragionieri.

Il successivo comma 2-bis chiarisce che per la liquidazione delle spese di lite a favore degli uffici del Ministero delle finanze si applica la tariffa degli avvocati e procuratori con la riduzione del 20 per cento degli onorari degli avvocati. Viene inoltre stabilito che la riscossione delle somme dovute dalle parti private sarà effettuata mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza del giudice tributario.

Articolo 16

Comunicazioni e notificazioni

1. Le comunicazioni sono fatte mediante avviso della segreteria della commissione tributaria consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento. Le comunicazioni all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale possono essere fatte mediante trasmissione di elenco in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, è restituito alla segreteria della commissione tributaria. La segreteria può anche richiedere la notificazione dell'avviso da parte dell'ufficio giudiziario o del messo comunale nelle forme di cui al comma seguente.
2. Le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'articolo 17.
3. Le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento ovvero all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.
4. L'ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2.
5. Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

Articolo 17

Luogo delle comunicazioni e notificazioni

1. Le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio. Le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione.
2. L'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo.
3. Se mancano l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se per la loro assoluta incertezza la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, questi sono comunicati o notificati presso la segreteria della commissione.

Gli articoli 16 e 17 contengono la disciplina delle comunicazioni e delle notificazioni degli atti del processo.

L'articolo 16 recepisce quasi integralmente l'articolo 32 del D.P.R. n. 636 del 1972 distinguendo l'istituto della comunicazione da quello della notificazione.

Il connotato tipico che nel processo civile caratterizza la notificazione rispetto alla comunicazione è costituito dalla intermediazione necessaria di un ufficiale giudiziario o di un messo.

Tale connotato tipico perde di efficacia per quanto concerne le comunicazioni e le notificazioni degli atti del processo tributario, atteso che oltre alle forme tipiche di notificazione sono previste forme atipiche, come avviene quando per la trasmissione

si ricorre all'impiego del servizio postale o quando destinatario dell'atto è l'ufficio finanziario.

Le comunicazioni sono fatte mediante avviso della segreteria della commissione tributaria, il quale viene consegnato alle parti che ne rilasciano ricevuta con l'indicazione della data.

L'articolo 16 prevede, inoltre, che le suddette comunicazioni possano essere fatte anche tramite l'utilizzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento.

La segreteria della Commissione tributaria, quando destinatario è l'ufficio del Ministero delle finanze oppure l'ente locale, può effettuare le comunicazioni trasmettendo un elenco in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, deve essere restituito alla segreteria stessa.

Con la comunicazione si provvede a dare la notizia di un atto o di un fatto, come avviene quando si comunica l'avviso di trattazione della causa oppure l'avviso di rinvio nei casi previsti dall'articolo 31, secondo comma.

Di regola le comunicazioni devono essere fatte alle parti costituite; in taluni casi previsti dalle norme le comunicazioni devono farsi alla parte del processo anche non costituita.

Secondo quanto stabilito all'articolo 17, comma 1, le comunicazioni devono essere effettuate, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto. In mancanza dell'elezione di domicilio esse vanno fatte nella residenza dichiarata dalla parte nell'atto di costituzione in giudizio.

Le eventuali variazioni riguardo alla elezione di domicilio, alla residenza dichiarata o alla sede, hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata la denuncia di variazione alla segreteria della commissione tributaria e alle parti costituite.

Quando mancano o sono assolutamente incerte sia l'elezione di domicilio o la dichiarazione di residenza oppure la sede nel territorio dello Stato, le comunicazioni relative agli atti del processo vanno fatte presso la segreteria della commissione tributaria.

Quando per la comunicazione ci si avvale del servizio postale essa si considera effettuata nella data di spedizione, mentre i termini che hanno inizio dalla comunicazione medesima decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

La notificazione è uno strumento essenziale ed indispensabile al fine di portare a conoscenza dei destinatari determinati atti. Essa rappresenta, inoltre, il mezzo necessario per l'instaurazione del contraddittorio e per la realizzazione dell'esercizio del diritto di difesa.

Per poter ritenere valida la notificazione è sufficiente che l'atto sia entrato nella disponibilità del destinatario dopo che siano state compiute tutte le formalità previste dalla legge.

Soggetto attivo della notificazione è colui che dà impulso al processo notificatorio, mentre destinatario è colui nei confronti del quale si vuol portare a conoscenza l'atto. Consegnatario è colui al quale viene consegnata materialmente la copia dell'atto stesso.

Caratteristica saliente della notificazione è il rilascio o la consegna di una copia conforme all'originale dell'atto da notificarsi.

L'articolo 16, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, prevede che le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'articolo 17.

Le notificazioni possono essere fatte anche direttamente o a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento.

Le notificazioni all'ufficio del Ministero delle finanze, all'ente locale o al concessionario del servizio di riscossione possono essere effettuate mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.

L'ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale possono provvedere alle notificazioni anche tramite il messo comunale o comunque possono avvalersi di un messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria, purché vengano rispettate le disposizioni contenute negli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'articolo 17 del decreto legislativo n.546 del 1992.

Si precisa che, relativamente alle notificazioni effettuate nei confronti delle persone giuridiche, devono essere osservate le modalità previste dall'articolo 145 c.p.c.

Circa il luogo in cui devono essere eseguite le notificazioni quando le stesse non si siano potute effettuare a mani del diretto interessato, si ricorda, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, che occorre individuare il domicilio eletto o, in mancanza, la residenza o la sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio.

Inoltre, sempre in base al disposto di cui all'articolo 17, comma 1, le eventuali variazioni che dovessero intervenire con riguardo al domicilio eletto o alla residenza o alla sede dichiarata, avranno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata la denuncia di variazione alla segreteria della commissione e alle parti costituite.

Qualora manchi o sussista una assoluta incertezza in ordine all'elezione di domicilio o alla dichiarazione di residenza o alla sede nel territorio dello Stato e la notificazione degli atti non è possibile, questi devono essere notificati presso la segreteria della commissione.

Come precisato dal comma 2 dell'articolo 17, l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione di domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo.

Se la notificazione viene effettuata tramite l'utilizzo del servizio postale assume rilevanza la data della spedizione; per i termini che hanno inizio dalla notificazione la decorrenza si avrà dalla data in cui l'atto è stato ricevuto.

Si ricorda che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 160 c.p.c., la notificazione è nulla soltanto se non sono state osservate le disposizioni circa la persona alla quale la copia deve essere consegnata, oppure se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data.

TITOLO II

Il processo

Capo I

Il procedimento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale

Sezione I

Introduzione del giudizio

Articolo 18

Il ricorso

1. Il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale.
2. Il ricorso deve contenere l'indicazione:
 - a) della commissione tributaria cui è diretto;
 - b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale;
 - c) dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;
 - d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;
 - e) dei motivi.
3. Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'articolo 12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto disposto dall'articolo 12, comma 5. La sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 14, comma 2.
4. Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale, o non è sottoscritto a norma del comma precedente.

Il giudizio tributario è introdotto mediante "ricorso" che non è più scisso in due atti materiali distinti (originale per la commissione tributaria e copia per l'ufficio), ma ritrova la sua unitarietà pur conservando la duplice funzione di chiamata in giudizio dell'ufficio che ha emesso l'atto impugnato e di domanda di tutela giurisdizionale rivolta al giudice.

Quanto al suo contenuto, il secondo comma elenca gli elementi essenziali, soggettivi ed oggettivi, i quali, pertanto, ad eccezione di quello relativo al codice fiscale del ricorrente o del suo legale rappresentante, non possono essere omessi, o risultare assolutamente incerti, a pena di inammissibilità del ricorso stesso ai sensi del quarto comma della norma in commento.

Si rammenta in proposito che molti dei prescritti elementi obbligatori sono fra loro concettualmente ricollegabili (ad esempio, l'oggetto della domanda all'atto cui la controversia si riferisce e ai motivi dell'impugnazione, e viceversa) e che quindi la mancanza o l'assoluta incertezza delle richieste indicazioni non può che essere valutata in relazione al contenuto complessivo del ricorso.

In ordine ai motivi, la riforma ha mantenuto (comma 2, lett. e), comma 4) la inammissibilità del ricorso che ne risulti privo - c.d. ricorso interruttivo - e pertanto può ritenersi ancora attuale l'indirizzo giurisprudenziale affermatosi sotto la disciplina previgente in materia di difetto di motivi (comprendente anche l'ipotesi di "insufficienza") e di ricerca degli stessi nell'ambito del ricorso.

Ai fini di una adeguata difesa in giudizio, si rammenta inoltre che il ricorrente che non abbia sviluppato tutti i motivi di impugnazione nel ricorso introduttivo, essendosi limitato ad eccepire soltanto alcuni vizi dell'atto impositivo con riserva di ulteriori eccezioni, non avrà più la possibilità di riaprire successivamente, con memorie aggiuntive, l'ambito della controversia, a meno che non ricorra l'ipotesi prevista dall'articolo 24 di cui si dirà in seguito.

Sempre in tema di contenuto del ricorso, tra le novità di rilievo si segnala la sua sottoscrizione (tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso stesso destinate alle altre parti) da parte del difensore del ricorrente con l'indicazione del relativo incarico (comma 3), salvo che questi non sia abilitato a stare personalmente in giudizio ai sensi dell'articolo 12, commi 5 e 6, nel qual caso occorre che sia sottoscritto dalla parte ricorrente o dal suo legale rappresentante.

La mancanza di sottoscrizione rientra tra le cause di inammissibilità del ricorso stabilite dall'ultimo comma della norma in esame.

Si soggiunge, al riguardo, che nei casi in cui è richiesta l'assistenza tecnica obbligatoria tutta l'attività processuale deve portare, di regola, la sottoscrizione del difensore del ricorrente per potersi ritenere giudizialmente ammissibile.

Articolo 19

Atti impugnabili e oggetto del ricorso

1. Il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 3;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'articolo 20.

3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

In attuazione della direttiva contenuta nell'articolo 30, lettera c) della legge delega 30 dicembre 1991, n. 413, l'articolo 19 identifica gli atti e i rapporti tributari dei quali il giudice tributario è chiamato a conoscere. Rispetto alla disciplina precedente (articolo 16 del D.P.R. 26.10.72, n. 636), la norma in esame contiene anche l'esplicita indicazione di alcuni atti conclusivi di un procedimento, o sub-procedimento, che un consolidato indirizzo giurisprudenziale ha ritenuto autonomamente impugnabili per il fatto di avere come causa l'affermazione di un'obbligazione tributaria e di incidere concretamente nella sfera giuridica del soggetto passivo del tributo.

Oltre l'avviso di accertamento del tributo, l'avviso di liquidazione del tributo, il provvedimento che irroga la sanzione, l'avviso di mora ed ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l'autonoma impugnabilità, sono pertanto impugnabili anche le

cartelle di pagamento – unitamente al ruolo - nonché gli atti relativi alle operazioni catastali di cui all'articolo 2, comma 3, nonché il diniego di agevolazioni e il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari (comma 1).

Quanto al primo atto preso in considerazione dalla norma in rassegna, si rammenta che la legislazione attuale fa riferimento all'atto di accertamento adoperando espressioni sempre omogenee per significato, ma letteralmente differenziate fra loro. A tal fine occorre considerare, per le imposte sui redditi, "l'avviso di accertamento" (articolo 42 del D.P.R. n. 600 del 1973); per l'IVA, la "rettifica delle dichiarazioni" ovvero "l'accertamento induttivo" (articolo 54 del D.P.R. n. 633 del 1972); per l'imposta di registro, "l'avviso di notifica e di liquidazione della maggiore imposta" (articolo 52 del D.P.R. n. 131 del 1986); per l'INVIM, "l'accertamento imponibile", (ex articolo 20 del D.P.R. n. 643 del 1972).

L'avviso di liquidazione del tributo è, com'è noto, l'atto che si pone nella fase intermedia fra il procedimento di accertamento e quello di riscossione, ed ha la funzione di quantificare la pretesa fiscale accertata ed eventualmente consolidata.

Il provvedimento che irroga le sanzioni ha ovviamente per oggetto sanzioni tributarie di natura amministrativa, quali, ad esempio, soprattasse e pene pecuniarie. Si rammenta in proposito che anche quando le predette sanzioni siano comminate con lo stesso provvedimento di accertamento o di liquidazione, detto provvedimento mantiene una autonomia concettuale e una specifica rilevanza ai fini dell'impugnazione dell'atto, per cui l'impugnazione dell'accertamento non può comprendere di per sé anche quella del provvedimento "de quo" se il ricorrente non lo abbia specificamente contestato.

Quanto al ruolo e alla cartella di pagamento, si è già detto che, con riferimento a quest'ultimo atto, la relativa impugnabilità costituisce una novità della riforma. In entrambi i casi si tratta di titoli esecutivi finalizzati alla riscossione coattiva del tributo e degli accessori.

L'avviso di mora costituisce il prodromo dell'avvio della procedura di esecuzione forzata. Anche se in certi casi ha una funzione ripetitiva del ruolo, in altri può assumere il contenuto e l'efficacia di atto impositivo, come ad esempio avviene quando non sia stato preceduto dalla notifica della cartella di pagamento o addirittura dell'avviso di accertamento.

Gli atti relativi alle operazioni catastali indicati all'articolo 2, comma 3, sono quelli riguardanti la intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo nonché la consistenza, il classamento delle singole unità urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

Circa il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie od interessi o altri accessori non dovuti, si evidenzia che la formulazione tecnica della norma mira a conferire al silenzio dell'Amministrazione per novanta giorni dalla domanda di restituzione il valore di provvedimento negativo autonomamente impugnabile, venendo così ad attribuire a tale inerzia un significato tipico.

In tema di diniego, revoca di agevolazioni o di rigetto di domande di definizione agevolata, si evidenzia che la norma in rassegna non consente la autonoma impugnabilità di un provvedimento tacito di rifiuto, ma richiede, a tal fine, un provvedimento espresso da parte della Amministrazione.

Il comma 2 della norma in esame, riproduce sostanzialmente quanto contenuto nel corrispondente comma secondo dell'articolo 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, come sostituito dall'articolo 7 del D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739.

Si richiama l'attenzione degli uffici sulla necessità di indicare esattamente negli atti potenzialmente impugnabili da essi emanati tutti gli elementi ivi prescritti (termine di impugnativa, commissione tributaria competente, forme per la proposizione del ricorso), assolvendo così ad un preciso obbligo determinato dal dettato normativo (cfr. articolo 19, comma 2).

Il comma 3 afferma il principio della autonoma impugnabilità (per vizi propri) degli atti sopra elencati; in deroga è stabilito che l'impugnazione di un atto possa estendersi anche ad altri atti precedenti che, pur impugnabili, non siano stati impugnati per difetto di notifica. Conseguentemente, il giudizio riguarderà, in questo caso, sia i vizi del primo atto non notificato sia quelli del secondo atto notificato.

Articolo 20

Proposizione del ricorso

1. Il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente articolo 16.
2. La spedizione del ricorso a mezzo posta dev'essere fatta in plico raccomandata senza busta con avviso di ricevimento. In tal caso il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione nelle forme sopra indicate.
3. Resta fermo quanto disposto dall'articolo 10 del D.P.R. 28 nov. 1980, n. 787, sui centri di servizio.

La disposizione in esame regola in termini assolutamente nuovi la proposizione del ricorso, come espressamente imposti dall'articolo 30, lettera g), n. 1, della citata legge delega. Rispetto alla normativa previgente, che prevedeva forme differenziate di proposizione dei ricorsi a seconda dei vari gradi di giudizio, l'articolo 20 detta in materia una disciplina uniforme, cosicchè il ricorso va proposto, tanto per il primo grado quanto per il secondo, mediante notifica a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile (salvo quanto disposto dall'articolo 17 del presente decreto) o mediante consegna (dietro rilascio di ricevuta) o mediante spedizione a mezzo post (in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento) alla parte nei cui confronti è diretto.

Quanto alla spedizione a mezzo posta del ricorso, il comma 2, dopo aver dettagliatamente prescritto le forme in cui deve avvenire l'inoltro tramite servizio postale (in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento), prevede che esso si intende proposto al momento della spedizione qualora le stesse siano state puntualmente rispettate; in tal caso farà fede il timbro postale dell'ufficio accettante. In deroga alla generale disciplina di proposizione del ricorso sinora esposta, (comma 3) per i ricorsi contro i ruoli formati dai centri di servizio è stata mantenuta la particolare disciplina di proposizione del ricorso prevista dall'articolo 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787.

Si rammenta, in proposito, che il ricorso contro i predetti ruoli si propone mediante spedizione dell'originale al centro di servizio, con le modalità previste dall'articolo in esame e nei termini indicati nel successivo articolo 21, e con successivo deposito, da eseguirsi decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data di invio

dell'originale, di altro esemplare in carta libera alla segreteria della commissione tributaria adita.

Articolo 21

Termine per la proposizione del ricorso

1. Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato.

La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo.

2. Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

L'articolo in esame non offre novità di contenuti se si tien conto, anzitutto, che il carattere di perentorietà del termine di impugnativa, espressamente previsto a pena di inammissibilità (60 giorni dalla notificazione dell'atto impugnato), era già ritenuto tale dalla giurisprudenza, fatta comunque salva la sospensione feriale dei termini (dal 1 agosto al 15 settembre di ciascun anno) di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742, applicabile (per ius receptum) anche al processo tributario.

Si evidenzia in proposito che l'intempestività del ricorso attiene ad un presupposto processuale e come tale è sempre rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio.

Il comma 2 stabilisce i termini per la proposizione del ricorso contro il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie, interessi ed altri accessori ritenuti non dovuti.

Quanto alla decorrenza del termine "a quo", la disposizione in esame prevede che il ricorso non possa essere proposto prima di novanta giorni dalla data di presentazione della domanda di restituzione (a sua volta proposta nei termini stabiliti da ciascuna legge d'imposta, ovvero - in mancanza - entro due anni dal pagamento, ovvero dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, se posteriore).

Quanto al termine "ad quem" il ricorso in argomento può essere proposto entro i termini di prescrizione ordinaria decennale.

Si ricorda, infine, che l'articolo 2, comma 5 del decreto-legge 15 marzo 1996, n. 123, ha abrogato il comma 4 dell'articolo 1 del decreto-legge 26 settembre 1995, n. 403, convertito dalla legge 20 novembre 1995, n. 495, che prevedeva la sospensione per centoventi giorni del termine di impugnativa degli avvisi di accertamento nella ipotesi in cui il contribuente avesse presentato istanza di accertamento con adesione.

Articolo 22

Costituzione in giudizio del ricorrente

1. Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, l'originale del ricorso notificato a norma degli artt. 137 e seguenti del c.p.c. ovvero

copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

2. L'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce a norma dell'articolo seguente.

3. In caso di consegna o spedizione a mezzo di servizio postale la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente. Se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito dalla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma precedente.

4. Unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia.

5. Ove sorgano contestazioni il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi.

Il ricorso proposto con le modalità previste dall'articolo 20 e nei termini stabiliti dall'articolo 21, non crea ancora il contatto tra il ricorrente e il giudice. Perché ciò avvenga è necessario un ulteriore atto di impulso che il ricorrente ha l'onere di compiere per far proseguire il processo; tale atto è "la costituzione in giudizio" e rappresenta una delle novità più rilevanti della legge di riforma.

La costituzione è, dunque, l'atto con cui il ricorrente (o più in generale, la parte, poiché, come vedremo nell'articolo successivo, essa riguarda anche l'ufficio nei cui confronti è stato proposto il ricorso) si presenta, in modo formale, nel processo davanti alla commissione tributaria. Nella sua pratica concretezza essa non è altro che il deposito del ricorso e del proprio fascicolo, con i documenti rispettivamente indicati nei commi 1 e 4, nella segreteria della commissione tributaria adita.

L'importanza di tale atto si manifesta in tutta evidenza poiché il ricorrente (già diventato parte per effetto della notificazione del ricorso), costituendosi, diviene ufficialmente ed attivamente presente nel processo instaurando un rapporto diretto anche con il giudice.

Si evidenzia, in proposito, che il termine di costituzione in giudizio del ricorrente (30 giorni dalla proposizione del ricorso) è previsto a pena di inammissibilità del ricorso, rilevabile, come per tutti i casi in cui essa si verifica, anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio senza alcuna possibilità di sanatoria, neanche (diversamente da quanto avviene nel rito ordinario) con la costituzione in giudizio della controparte (comma 2).

Identica sanzione è prevista per la difformità dell'atto depositato nella segreteria da quello consegnato o spedito a mezzo di servizio postale alla parte nei cui confronti sia stato proposto il ricorso (comma 3).

Al riguardo, si ritiene, nel silenzio della legge, che la difformità debba esser tale da incidere sul contenuto essenziale del ricorso; deve cioè riguardare gli elementi fondamentali che lo costituiscono: la domanda al giudice tributario e i motivi che la sostengono.

È opportuno precisare che in caso di deposito in segreteria della copia del ricorso consegnato o spedito per posta la stessa è esente dall'imposta di bollo in base a quanto disposto dall'articolo 5, secondo comma, della tabella allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Si rammenta, infine, che nell'ambito del nuovo processo, come nella previgente disciplina, il segretario assiste la commissione tributaria secondo le disposizioni del codice di procedura civile concernenti il cancelliere (articolo 9, comma 1) ed, ovviamente, secondo le relative disposizioni attuative di cui al regio decreto 18.11.1941, n. 1368. Pertanto, al momento della costituzione, egli ha il potere di verificarne la regolarità in relazione, e limitatamente, alle precipue funzioni certificative che svolge (articolo 74, ultimo comma, disp. att. del codice di procedura civile).

Articolo 23

Costituzione in giudizio della parte resistente

1. L'ufficio del Ministero delle finanze, l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.
2. La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.
3. Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa.

L'ufficio del Ministero delle finanze, l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso e che a seguito di ciò è divenuto parte, o più precisamente parte resistente, si trova, a questo punto, nella condizione di dover scegliere tra il restare inerte (ma pur sempre parte nel processo e destinatario dei provvedimenti del giudice), o l'assumere invece una partecipazione attiva al processo.

L'atto che la parte resistente ha l'onere (non l'obbligo) di compiere se vuole assumere siffatta partecipazione è la "costituzione in giudizio", ossia un atto del tutto analogo a quello della costituzione del ricorrente, con le sole differenze conseguenti al fatto che essa entra in un processo il cui oggetto è già stato determinato dallo stesso in relazione all'atto impugnato ed ai motivi di ricorso.

La costituzione si effettua mediante deposito presso la segreteria della commissione adita di un fascicolo contenente le controdeduzioni, in tante copie quante sono le parti in giudizio, e i documenti offerti in comunicazione (comma 2). Con la "memoria di costituzione" la parte resistente espone le sue difese, indica le prove di cui intende avvalersi, propone le eccezioni, processuali e di merito, non rilevabili d'ufficio, propone la chiamata di terzi in causa (comma 3).

Anche se l'inerzia dell'ufficio non è affatto sufficiente, in linea di diritto, per condurre all'automatico accoglimento della domanda del ricorrente (attesa la sua facoltà di non difendersi e di non partecipare al giudizio), è appena il caso di evidenziare che essa potrà, soltanto in linea pratica, giovare al ricorrente in quanto, ovviamente, questi avrà più facilità nel determinare il convincimento del giudice sia in diritto che in fatto.

Sulla base delle considerazioni che precedono, è quindi necessario che l'ufficio si costituisca in giudizio in quanto portatore di concreti interessi erariali in contestazione, perciò meritevoli della più ampia tutela in sede giurisdizionale, a meno che non ritenga di dover procedere (in applicazione di un generale principio del diritto amministrativo, fatto proprio dall'articolo 68, comma 1, del D.P.R. 27.3.1992, n. 287) all'autoannullamento o alla revoca dell'atto impugnato riconosciuto illegittimo o infondato, non essendo, peraltro, ancora emanati i decreti indicanti gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del suddetto potere, previsti dall'articolo 2-quater del decreto - legge 30.9.94, n. 564 convertito, con modificazioni dalla legge 30.11.94, n. 656.

In tal caso, il relativo motivato provvedimento sarà immediatamente comunicato al ricorrente ed alla segreteria della commissione adita, anche al fine di evitare la prosecuzione del processo con la condanna alle spese di giudizio seguenti l'eventuale soccombenza, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, della legge di riforma del processo tributario.

Quanto al termine di costituzione in giudizio della parte resistente, esso è di sessanta giorni da quello in cui il ricorso è stato notificato o ricevuto a mezzo del servizio postale (comma 1 dell'articolo in commento).

Anche se per l'inosservanza di detto termine non è prevista, come nel giudizio civile ordinario, la contumacia del resistente non costituito o precise preclusioni a suo carico (eccezion fatta per la chiamata di terzi in causa, ai sensi dell'ultimo comma), si raccomandano tuttavia gli uffici, salvo quanto poc'anzi detto, di costituirsi ugualmente entro i sessanta giorni come sopra specificato.

Si è infatti dell'avviso che la lettura sistematica della legge di riforma (che avremo occasione di richiamare in seguito) conduca a ritenere la costituzione tempestiva sicura garanzia di pienezza di difesa, oltre che di speditezza del processo.

Per il momento è sufficiente ricordare, in linea generale, che chi si costituisce tardivamente, o non si costituisce, non può opporsi agli atti precedenti alla costituzione compiuti dalle altre parti, né ha diritto alla notificazione dei normali atti processuali dei quali ricevono comunicazione o hanno immediata conoscenza le parti costituite.

In tal senso, l'articolo 31, comma 1, espone l'ufficio non costituito al pregiudizio di non ricevere l'avviso di trattazione, con l'ovvia conseguenza dell'impedimento oggettivo a costituirsi, sia pure tardivamente, ex articolo 32, comma 2 (mediante deposito di memoria illustrativa fino a dieci giorni liberi prima dalla data di trattazione), privandolo altresì della facoltà di chiedere la discussione in pubblica udienza, ex articolo 33 comma 1.

Si aggiunge, inoltre, che l'inerzia della parte resistente può trasformarsi in una causa di ritardo e di aggravio del processo (difficilmente conciliabile con il principio di speditezza e celerità perseguito dalla legge di riforma), allorquando la sua "prima" difesa-orale in pubblica udienza ex articolo 34, comma 1, dia legittimazione al ricorrente di richiedere un rinvio della discussione a norma del comma 3.

Infine, la mancata costituzione in giudizio può assumere rilevanza allorquando la causa prosegua in grado di appello, poiché in tale giudizio non si potranno presentare le domande e le eccezioni non proposte nel primo grado (articolo 57).

Articolo 24

Produzione di documenti e motivi aggiunti

1. I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti.
2. L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito.
3. Se è stata già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza debbono essere rinviate ad altra data per consentire gli adempimenti di cui al comma seguente.
4. L'integrazione dei motivi si effettua mediante atto avente i requisiti di cui all'articolo 18 per quanto applicabile. Si applicano l'articolo 20, commi 1 e 2, l'articolo 22, commi 1, 2, 3 e 5 e l'articolo 23, comma 3.

L'articolo in esame, dopo aver regolato le modalità di presentazione dei documenti (comma 1), introduce una rilevante novità in tema di proponibilità di nuovi motivi d'impugnazione ad integrazione di quelli già dedotti con il ricorso introduttivo. Rispetto al passato, la ammissibilità della c.d. "memoria integrativa" è subordinata al verificarsi di una condizione dipendente da una precisa attività processuale della controparte: il deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione (comma 2). Si rammenta in proposito che la norma de qua non prevede alcuna comunicazione dell'avvenuto deposito di documenti e memorie a cura della segreteria e che quindi la sua conoscenza rientra nel generale onere delle parti di seguire le reciproche attività processuali mediante la consultazione del fascicolo processuale.

Si evidenzia che la "memoria integrativa", con gli elementi di novità che comporta in ordine ai motivi, ha più la struttura del ricorso che quella della "memoria illustrativa" di cui, ad esempio, all'articolo 32, comma 2.

A norma dell'ultimo comma, l'integrazione dei motivi, debitamente sottoscritta dal difensore del ricorrente, deve essere perciò proposta con le stesse modalità previste per il ricorso introduttivo, con conseguente notifica a tutte le parti in causa e successivo deposito nella segreteria della commissione.

Articolo 25

Iscrizione del ricorso nel registro generale.

Fascicolo d'ufficio del processo e fascicoli di parte.

1. La segreteria della commissione tributaria iscrive il ricorso nel registro generale e forma il fascicolo d'ufficio del processo, inserendovi i fascicoli del ricorrente e delle altre parti, con gli atti e i documenti prodotti, nonché, successivamente, gli originali dei verbali di udienza, delle ordinanze e dei decreti e copia delle sentenze.
2. I fascicoli delle parti restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono ad esse restituiti al termine del processo. Le parti possono ottenere copia autentica degli atti e documenti contenuti nei fascicoli di parte e d'ufficio. I richiedenti diversi dall'ufficio

tributario devono corrispondere le spese del rilascio delle copie mediante applicazione e annullamento da parte della segreteria di marche da bollo nella misura stabilita con decreto del Ministro delle finanze in base al costo del servizio.

3. La segreteria sottopone al presidente della commissione tributaria il fascicolo del processo appena formato.

L'articolo in esame disciplina le modalità che la segreteria della commissione tributaria deve osservare per l'iscrizione del ricorso nel ruolo generale e per la formazione del fascicolo d'ufficio.

Tale fascicolo, comprensivo dei fascicoli di parte, deve contenere anche i verbali di udienza, le ordinanze, i decreti e copia delle sentenze.

Le parti possono richiedere copia autentica degli atti e documenti contenuti nei fascicoli corrispondendo, se trattasi di parti diverse dall'ufficio tributario, le spese per il rilascio delle copie medesime.

La segreteria, dopo aver formato il fascicolo d'ufficio, sottopone lo stesso al presidente della commissione perché provveda all'assegnazione del ricorso.

Articolo 26

Assegnazione del ricorso.

1. Il presidente della commissione tributaria assegna il ricorso ad una delle sezioni; ai di fuori dei casi di cui all'articolo 29, comma 1, il presidente della commissione potrà assumere gli opportuni provvedimenti affinché i ricorsi concernenti identiche questioni di diritto a carattere ripetitivo vengano assegnati alla medesima sezione per essere trattati congiuntamente.

La norma conferisce al Presidente della commissione tributaria, per ragioni di economia organizzativa, la facoltà di assegnare alla stessa sezione le controversie concernenti identiche questioni di diritto a carattere ripetitivo affinché il Presidente della stessa possa valutare l'opportunità di riunione dei ricorsi per la trattazione congiunta.

La fattispecie si differenzia notevolmente da quella prevista dall'articolo 29 (che, come vedremo, risponde ad ipotesi di connessione giuridica), trattandosi qui di controversie che sebbene di identico contenuto sono processualmente indipendenti.

Sezione III

La trattazione della controversia

Articolo 30

Nomina del relatore e fissazione della data di trattazione

1. Se non ritiene di adottare preliminarmente i provvedimenti di cui all'articolo 27, il presidente, scaduto in ogni caso il termine per la costituzione delle parti, fissa la trattazione della controversia secondo quanto previsto dagli articoli 33 e 34 e nomina il relatore.

2. Resta salvo quanto disposto dall'articolo 5, comma 1, lettera a), del decreto legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito nella legge 26 giugno 1990, n. 165.

La sezione terza, composta dagli articoli da 30 a 35, contiene la disciplina della trattazione del ricorso. La norma in esame non ha introdotto alcuna innovazione sostanziale rispetto al passato e il comma 2 conferma l'iter preferenziale per la trattazione di controversie potenzialmente idonee a garantire un maggior gettito.

In particolare, in base al menzionato comma 2, almeno una udienza per ogni mese e per ciascuna sezione è riservata alla trattazione di controversie per le quali l'ammontare dei tributi accertati e delle conseguenti soprattasse e pene pecuniarie non sia inferiore a cento milioni di lire; un'altra udienza per ogni mese e per ciascuna sezione è altresì riservata comunque alla trattazione di controversie nei confronti di società con personalità giuridica.

In proposito si raccomandano le segreterie di evidenziare nel registro generale dei ricorsi e sul fascicolo d'ufficio del processo, di cui all'articolo 25, le controversie di maggiore rilevanza economica (cento milioni), o che comunque interessino le società con personalità giuridica, onde consentire al Presidente della commissione un'agevole individuazione degli affari alla cui trattazione il legislatore ha riservato almeno una udienza al mese.

Articolo 31

Avviso di trattazione

1. La segreteria dà comunicazione alle parti costituite della data di trattazione almeno trenta giorni liberi prima.
2. Ugual avviso deve essere dato quando la trattazione sia stata rinviata dal presidente in caso di giustificato impedimento del relatore, che non possa essere sostituito, o di alcuna delle parti o per esigenze del servizio.

La regolare costituzione del contraddittorio è un principio fondamentale del processo in generale.

In quello tributario, la comunicazione dell'avviso di trattazione dell'udienza ne rappresenta il presupposto processuale in difetto del quale la sentenza eventualmente pronunciata è da ritenersi nulla, come per gli altri tipi di processo.

Il comma 1 prevede la comunicazione dell'avviso di trattazione, da parte della segreteria, soltanto alle parti ritualmente costituite: occorre pertanto che gli uffici diano tempestivo corso alla costituzione nei termini stabiliti dall'articolo 23, comma 1 (60 giorni dalla notifica o dalla ricezione del ricorso) poiché in tal modo si assicurano, come già osservato sub articolo 23, la conoscenza ufficiale degli atti del processo in vista di una adeguata difesa degli interessi ivi coinvolti.

È appena il caso di precisare che i termini "liberi", a differenza dei termini normali, si computano senza considerare né il "dies a quo" (giorno iniziale) né il "dies ad quem" (giorno finale), e che quindi fra la ricezione della comunicazione e l'udienza di trattazione devono intercorrere trenta giorni interi.

Inoltre, nell'ipotesi di processo con pluralità di parti regolarmente costituite si ricorda che, alla luce di un consolidato orientamento giurisprudenziale, l'avviso di trattazione deve essere comunicato a tutti i coobbligati non potendosi ravvisare l'esistenza di una sorta di reciproca rappresentanza processuale tra di essi.

Il comma 2 prevede, infine, che uguale avviso debba esser dato per i casi di rinvio della trattazione ivi indicati.

Articolo 32

Deposito di documenti e di memorie

1. Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione osservato l'articolo 24, comma 1.
2. Fino a dieci giorni liberi prima della data di cui al precedente comma ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti.
3. Nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio.

Nell'ambito del nuovo processo la lettura sistematica di questa disposizione con l'articolo 23, comma 1 (che prevede la costituzione in giudizio dell'ufficio nei cui confronti sia stato proposto ricorso entro 60 giorni dalla notifica o dalla ricezione dello stesso) e 30, comma 1 (che dispone che il Presidente di sezione "scaduto il termine per la costituzione delle parti", fissa la trattazione della controversia), lascia intendere che la trattazione della controversia non può mai essere fissata anteriormente al predetto termine di 60 giorni.

L'articolo in esame, nella fase processuale intercorrente tra la data di comunicazione dell'avviso di trattazione e la data di fissazione dell'udienza pubblica o della deliberazione in camera di consiglio, prevede che le parti possano produrre ulteriori documenti (comma 1) o scambiarsi ulteriori scritti difensivi (commi 2 e 3). Si ritiene in proposito che il legislatore, con le espressioni "memorie illustrative" (da depositarsi fino a dieci giorni liberi prima della data di trattazione) e "brevi repliche" (consentite fino a cinque giorni prima), abbia inteso evidenziare come questa sia una fase di precisazioni in cui le parti possono sviluppare motivi già dedotti ma non proporre motivi aggiunti (salvo, per il ricorrente, il disposto dell'articolo 24, comma 2).

Pertanto, la natura degli scritti difensivi in argomento sembra essere più affine alle "memorie conclusionali" (che l'articolo 190 del codice di procedura civile, nel testo ancora vigente, prevede nel giudizio civile ordinario) che non, per quanto riguarda l'ufficio, alla memoria di costituzione per resistere al ricorso da depositarsi, ex articolo 23, commi 1 e 2, entro sessanta giorni dalla notifica o ricezione dello stesso. La norma in commento non prevede alcuna comunicazione alla parte interessata, a cura della segreteria, della avvenuta presentazione di documenti e di memorie illustrative; si raccomandano pertanto gli uffici di tenere un comportamento processualmente attivo e diligente e di seguire l'attività della controparte attraverso la consultazione del fascicolo processuale.

Articolo 33

Trattazione in camera di consiglio

1. La controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2.
2. Il relatore espone al collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della controversia.

3. Della trattazione in camera di consiglio è redatto processo verbale dal segretario.

L'articolo in esame introduce una nuova disciplina che (per esigenze di economia processuale) prevede, come regime normale, la trattazione in camera di consiglio piuttosto che in pubblica udienza, salvo apposita istanza di parte da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti "costituite" almeno dieci giorni liberi prima della data di trattazione (comma 1). Nella nuova configurazione normativa il regime pubblico o meno della trattazione è quindi rimesso alla volontà delle parti.

Poiché si è dell'avviso che la discussione orale in pubblica udienza possa garantire una difesa più completa, si raccomandano gli uffici resistenti di avanzare comunque la relativa istanza in presenza di opposti indirizzi giurisprudenziali su presupposti di fatto o questioni di diritto, quando le controversie siano di rilevante interesse economico (cento milioni) o quando riguardino società con personalità giuridica.

Articolo 34

Discussione in pubblica udienza

1. All'udienza pubblica il relatore espone al collegio i fatti e le questioni della controversia e quindi il presidente ammette le parti presenti alla discussione.
2. Dell'udienza è redatto processo verbale dal segretario.
3. La commissione può disporre il differimento della discussione a udienza fissa, su istanza della parte interessata, quando la sua difesa tempestiva, scritta o orale, è resa particolarmente difficile a causa dei documenti prodotti o delle questioni sollevate dalle altre parti. Si applica l'articolo 31, comma 2, salvo che il differimento sia disposto in udienza con tutte le parti costituite presenti.

Nel quadro di una lettura sistematica della norma in esame con gli articoli 23, commi 1 e 2, e 32, comma 2, sembra non possa ritenersi possibile che l'ufficio non costituito si presenti all'udienza pubblica per ivi costituirsi, per la prima volta, depositando controdeduzioni scritte. A tale conclusione si perviene nonostante che il comma 1 dell'articolo in esame disponga che "le parti presenti" (la norma non dice "parti costituite") siano ammesse alla discussione.

Ai sensi del comma 3 la parte potrà anche, in caso di particolare difficoltà della difesa a causa dei documenti prodotti o delle questioni sollevate dalle altre parti, chiedere un differimento della discussione a udienza fissa e in tale ipotesi (come nell'ipotesi che il differimento venga richiesto dal ricorrente), per effetto degli articoli 31 e 32, si ritiene che possa depositare documenti e memorie nei termini di cui all'articolo 32.

Articolo 35

Deliberazioni del collegio giudicante

1. Il collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio
2. Quando ne ricorrono i motivi la deliberazione in camera di consiglio può essere rinviata di non oltre trenta giorni.

3. Alle deliberazioni del collegio si applicano le disposizioni di cui agli artt. 276 e seguenti del c.p.c. Non sono tuttavia ammesse sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande.

L'articolo in esame disciplina la deliberazione del collegio giudicante disponendo che la stessa debba intervenire in segreto in camera di consiglio subito dopo la discussione in pubblica udienza ovvero subito dopo l'esposizione del relatore (qualora non vi sia la pubblica udienza).

Il comma 2 dell'articolo in esame riproduce sostanzialmente l'articolo 20, secondo comma, del D.P.R. n. 636 del 1972 prevedendo la possibilità, sussistendone i motivi, di rinviare la deliberazione in camera di consiglio di non oltre 30 giorni dalla trattazione della controversia.

Si evidenzia la norma contenuta nel comma 3 dell'articolo in esame, di nuova introduzione e questioni dibattute debbano essere risolte) al processo tributario e, avuto riguardo alla sua peculiare struttura, ritenuto esclusa la possibilità di sentenze non definitive, o limitate solo ad alcune domande, per evitare gli inconvenienti derivanti dal frazionamento dei giudizi.

Si rammenta, inoltre, che ai sensi dell'articolo 276, comma primo del codice di procedura civile, alle deliberazioni in camera di consiglio possono partecipare soltanto i giudici che abbiano assistito alla discussione.

Sezione IV

La decisione della controversia

Articolo 36

Contenuto della sentenza

1. La sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana.
2. La sentenza deve contenere:
 - 1) l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono;
 - 2) la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
 - 3) le richieste delle parti;
 - 4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto;
 - 5) il dispositivo.
3. La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall'estensore.

L'articolo in esame stabilisce quale debba essere il contenuto della sentenza ricalcando sostanzialmente la corrispondente norma del codice di procedura civile (articolo 132).

Articolo 37

Pubblicazione e comunicazione della sentenza

1. La sentenza è resa pubblica, nel testo integrale originale, mediante deposito nella segreteria della commissione tributaria entro trenta giorni dalla data della

deliberazione. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito apponendo sulla sentenza la propria firma e la data.

2. Il dispositivo della sentenza è comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito di cui al precedente comma.

L'articolo in esame riproduce senza modifiche di rilievo il previgente articolo 38 del D.P.R. n. 636 del 1972.

Quanto alla attestazione del deposito della sentenza da parte del segretario, si ricorda che essa ha funzione certificativa della data del deposito la quale è peraltro rilevante ai fini della decorrenza dei termini di impugnazione.

Il comma 2 prevede la comunicazione del dispositivo, da parte del segretario, limitatamente alle parti "costituite", non potendosi ovviamente estendere a chi sia rimasto volontariamente estraneo al processo.

Articolo 38

Richiesta copie e notificazione della sentenza

1. Ciascuna parte può richiedere alla segreteria copie autentiche della sentenza e la segreteria è tenuta a rilasciarle entro cinque giorni dalla richiesta, previa corresponsione delle spese a norma dell'articolo 25, comma 2.

2. Le parti hanno l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti a norma degli articoli 137e seguenti del codice di procedura civile depositando, nei successivi trenta giorni, l'originale o copia autentica dell'originale notificato, nella segreteria, che ne rilascia ricevuta e l'inserisce nel fascicolo d'ufficio.

3. Se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza, si applica l'articolo 327, comma 1, del c.p.c. Tale disposizione non si applica se la parte non costituita dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza.

L'articolo in esame, ai commi 2 e 3, presenta due disposizioni di rilievo riguardanti rispettivamente la previsione dell'onere (quindi non più facoltà) delle parti di provvedere direttamente alla notifica della sentenza nonché l'applicabilità dell'istituto della decadenza dall'impugnazione - ex articolo 327 del codice di procedura civile - per il decorso annuale dalla relativa pubblicazione (già comunque affermata per la previgente disciplina, dopo oscillante giurisprudenza, dalla Corte di Cassazione a sezioni unite:

- cfr sentenze 10 gennaio 1992, n. 202 e 20 gennaio 1992 n. 668 e n. 669).

La disciplina così articolata corrisponde alla direttiva espressa nella delega contenuta nell'articolo 30, lettera g), numero 3, parte seconda della legge n. 413 del 1991.

Nel processo tributario si avrà, pertanto, un termine d'impugnativa breve, di sessanta giorni, che decorre, ex articolo 51, comma 1, dalla notifica della sentenza e un termine di impugnativa lungo di un anno e 46 giorni che decorre, ex articolo 327,

comma 1 del codice di procedura civile, dalla sua pubblicazione (coincidente con il deposito nella segreteria), indipendentemente dalla notificazione.

Il termine di un anno e 46 giorni discende dalla sospensione feriale dei termini previsti dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742. Si soggiunge inoltre che, in concomitanza dei due termini, quello lungo ha la prevalenza; pertanto, scaduto il predetto termine di un anno e 46 giorni la sentenza diverrà inoppugnabile anche se è ancora in corso il termine breve di sessanta giorni dalla notifica della stessa.

Sebbene il legislatore non abbia collegato alcun effetto al mancato adempimento dell'onere di comunicare il dispositivo della sentenza entro dieci giorni dal deposito (a norma dell'articolo 37, comma 2), si raccomandano le segreterie di rispettare puntualmente il suddetto termine nonché gli uffici, in qualità di parte processuale, di essere particolarmente attenti e diligenti, informandosi per tempo sul deposito della sentenza per evitare il rischio di decadere dal diritto di impugnarla.

Si richiama, infine, l'attenzione sul secondo periodo del comma 3 dell'articolo in commento in base al quale, scaduto l'anno e 46 giorni dal deposito della sentenza, l'inoperatività della decadenza dalla impugnazione è ammessa solo se la parte "non costituita" dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e per nullità della comunicazione dell'avviso di trattazione della controversia.

Sezione V

Sospensione, interruzione ed estinzione del processo

Articolo 39

Sospensione del processo

1. Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.

L'istituto della sospensione del processo gode di una espressa regolamentazione in seguito al dettato della legge delega (articolo 30, lett. g), n. 3, della legge n. 413 del 1991) in quanto sotto la vigenza del D.P.R. n. 636 del 1972 si ricorreva alla applicazione analogica dell'articolo 295 del codice di procedura civile.

Con il nuovo rito si è avvertita l'esigenza di prevedere ipotesi tassative in quanto l'istituto della sospensione del processo tributario può verificarsi solo quando ricorrano, alternativamente o cumulativamente, le seguenti ipotesi:

- sia proposta querela di falso;

- si presenti una questione pregiudiziale che attenga allo stato o alla capacità delle persone fisiche (esclusa l'ipotesi che si tratti della capacità di stare in giudizio sulla quale deciderà il collegio stesso).

Infatti, sia la querela di falso che le questioni di stato e capacità della persona sono di competenza esclusiva del giudice ordinario, non potendo, pertanto, il giudice tributario intervenire sulla materia.

La querela di falso è disciplinata nell'ambito del codice di procedura civile e pertanto, in mancanza di una diversa regolamentazione nel decreto legislativo in commento, è necessario far riferimento alle norme processualcivilistiche. Si ricorda, pertanto, che la querela di falso è una domanda giudiziale che viene rivolta, ai sensi

dell'articolo 221 c.p.c., al tribunale, al fine di accertare la falsità di un documento che la controparte vuole utilizzare in un determinato processo. Per documento si intende una semplice scrittura privata o una scrittura privata autenticata o un atto pubblico.

Non costituisce invece causa di sospensione del processo tributario una questione pregiudiziale sulla capacità di stare in giudizio delle persone, autonomamente decisa dalla commissione tributaria ed il cui accertamento negativo provoca una interruzione del processo.

In ordine ad ogni altra questione che si presenti come pregiudiziale per la decisione della lite fiscale, deve esprimersi "incidenter tantum" il giudice tributario.

Non sembra applicabile al processo tributario l'articolo 296 c.p.c., che prevede la sospensione della lite su istanza di parte; infatti, non si ravvisa una "ratio" che giustifichi la possibilità delle parti di concordare tra loro la sospensione del processo.

Si ha, invece, sospensione necessaria del processo nel caso di rimessione alla Corte Costituzionale di una questione di legittimità costituzionale di una norma che abbia rilevanza nel giudizio tributario, e nei casi di regolamento preventivo di giurisdizione o di proposizione di ricorso per ricusazione del giudice ai sensi dell'articolo 52 c.p.c. previsto dall'articolo 3, comma 2.

La causa di sospensione viene meno quando sia passata in giudicato la sentenza del giudice civile che decide sulla querela di falso o quella che definisce la controversia sullo stato o sulla capacità delle persone.

Articolo 40

Interruzione del processo

1. Il processo è interrotto se, dopo la proposizione del ricorso, si verifica:

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

2. L'interruzione si ha al momento dell'evento se la parte sta in giudizio personalmente e nei casi di cui al comma 1, lettera b).

In ogni altro caso l'interruzione si ha al momento in cui l'evento è dichiarato o in pubblica udienza o per iscritto con apposita comunicazione del difensore della parte a cui l'evento si riferisce.

3. Se uno degli eventi di cui al comma 1 si avvera dopo l'ultimo giorno per il deposito di memorie in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio o dopo la chiusura della discussione in pubblica udienza, esso non produce effetto a meno che non sia pronunciata sentenza e il processo prosegua davanti al giudice adito.

4. Se uno degli eventi di cui al comma 1, lettera a), si verifica durante il termine per la proposizione del ricorso il termine è prorogato di sei mesi a decorrere dalla data dell'evento. Si applica anche a questi termini la sospensione prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742.

L'istituto dell'interruzione del processo ha la funzione di consentire una corretta ed effettiva estrinsecazione del principio del contraddittorio tra le parti. Ne consegue che è stata prevista una interruzione dell'attività processuale allorché una parte, in particolare il contribuente, non possa più "stare in giudizio".

L'articolo in esame prevede che il processo sia interrotto, dopo il verificarsi della proposizione del ricorso, nei casi in cui si verifichi:

- *la morte o la perdita, per qualunque causa, della capacità di stare in giudizio della parte o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza;*
- *la morte, la radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'articolo 12 del decreto legislativo 546 del 1992.*

Gli eventi di cui sopra sono irrilevanti nel caso si verifichino durante il giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione.

Perché si abbia interruzione del processo, l'evento deve verificarsi dopo la proposizione del ricorso (cioè successivamente alla notifica di tale provvedimento ai sensi dell'articolo 16, o alla data di spedizione dello stesso risultante dal timbro postale apposto sulla raccomandata) e prima della conclusione del processo (ovvero l'ultimo giorno per il deposito delle memorie).

Qualora, invece, gli eventi di cui alla lettera a) del comma 1 del citato articolo 40, si verifichino prima della presentazione del ricorso, ma durante la pendenza dei termini per la presentazione del medesimo, tali termini sono prorogati di sei mesi dalla data dell'evento.

Se durante la decorrenza del termine di 60 giorni per la proposizione della impugnazione avverso la sentenza, regolarmente notificata, della commissione tributaria provinciale, sopravviene la morte oppure la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti o del suo rappresentante legale o la cessazione di tale rappresentanza, il termine per impugnare è interrotto e comincia a decorrere nuovamente dal giorno in cui, ai sensi dell'articolo 328 c.p.c., la notifica della sentenza venga rinnovata.

Tale rinnovazione può essere fatta, ai sensi dell'articolo 328, secondo comma, c.p.c., agli eredi collettivamente e impersonalmente nell'ultimo domicilio del defunto. Se dopo sei mesi dalla pubblicazione della sentenza (articolo 328, terzo comma, c.p.c.) si verifica alcuno degli eventi sopra descritti, il termine di cui all'articolo 327, 1 comma, c.p.c. è prorogato per tutte le parti di sei mesi dal giorno dell'evento.

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

Si ha inoltre interruzione del processo, oltreché per morte della persona fisica, anche per estinzione di quella giuridica; non si può parlare di interruzione invece, in caso di messa in liquidazione di una società, in quanto in questo caso la persona giuridica viene meno solo con la definizione di tutti i rapporti giuridici che ad essa facevano capo comprese le pendenze in giudizio.

L'effetto interruttivo può verificarsi al momento dell'evento che ne è presupposto o al momento della dichiarazione di tale evento che avviene o nella pubblica udienza o con apposita comunicazione scritta del difensore della parte cui l'evento si riferisce. Nella prima ipotesi in cui l'evento interruttivo è di immediata efficacia, l'interruzione

del processo si verifica quando la parte sta in giudizio personalmente o quando la causa interruttiva riguarda invece il difensore.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo in commento, l'effetto interruttivo non si verifica nelle ipotesi in cui il contraddittorio sia ormai esaurito ovvero sia dopo l'ultimo giorno utile per la produzione di memorie nel caso di decisione in camera di consiglio e dopo la chiusura della discussione nell'ipotesi di pubblica udienza, salvo che la commissione, anzichè pronunciare la sentenza, faccia proseguire il processo, con la conseguente necessità di ripristinare il contraddittorio.

Articolo 41

Provvedimenti sulla sospensione e sull'interruzione del processo

1. La sospensione è disposta e l'interruzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con ordinanza.
2. Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo a sensi dell'articolo 28.

È competenza della commissione tributaria, senza che vi sia iniziativa delle parti, accertata l'esistenza di una causa di sospensione, disporla o con decreto del presidente di sezione - se la causa si rileva prima della fissazione dell'udienza di trattazione o con ordinanza da parte del collegio negli altri casi.

L'interruzione del processo, invece, non richiede alcuna attività di accertamento e, pertanto, è dichiarata dal presidente con decreto o dal collegio con ordinanza, a seconda della fase del processo in cui si è verificato l'evento interruttivo.

Avverso il decreto presidenziale di sospensione e di interruzione è ammesso reclamo ai sensi dell'articolo 28, mentre, qualora vi provvedesse direttamente l'organo collegiale, si porrà unicamente un problema di impugnazione della sentenza intervenuta. Non è estensibile alla fattispecie in esame la norma processualcivilistica che dispone che i provvedimenti di sospensione del processo civile possono essere impugnati soltanto con il regolamento di competenza, in quanto tale istituto è estraneo alla procedura del processo tributario.

Articolo 42

Effetti della sospensione e dell'interruzione del processo

1. Durante la sospensione e l'interruzione non possono essere compiuti atti del processo.
2. I termini in corso sono interrotti e ricominciano a decorrere dalla presentazione dell'istanza di cui all'articolo seguente.

L'articolo in esame disciplina gli effetti della sospensione e dell'interruzione, concretizzandoli nel divieto di compiere qualsiasi attività processuale. Di conseguenza, in caso contrario, lo svolgimento di atti del processo determina l'invalidità degli stessi, ivi compresa la sentenza.

Pur nel silenzio della legge, si ritiene che, per esigenze di economia processuale, tutti gli atti processuali compiuti anteriormente alla sospensione o interruzione del processo sono fatti salvi.

Deve, peraltro, ritenersi ammissibile la proposizione dei provvedimenti cautelari, in analogia con quanto disposto dall'articolo 669-quater, comma 2 del c.p.c..

Inoltre, la sospensione e l' interruzione del processo comportano l' interruzione dei termini in corso che riprenderanno a decorrere dalla data di presentazione al presidente di sezione dell'istanza di trattazione di cui all'articolo 43.

Articolo 43

Ripresa del processo sospeso o interrotto

1. Dopo che è cessata la causa che ne ha determinato la sospensione il processo continua se entro sei mesi da tale data viene presentata da una delle parti istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, che provvede a norma dell'articolo 30.

2. Se entro sei mesi da quando è stata dichiarata l' interruzione del processo la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, quest'ultimo provvede a norma del comma precedente.

3. La comunicazione di cui all'articolo 31, oltre che alle altre parti costituite nei luoghi indicati dall'articolo 17, deve essere fatta alla parte colpita dall'evento o ai suoi successori personalmente.

Entro un anno dalla morte di una delle parti la comunicazione può essere effettuata agli eredi collettivamente o impersonalmente nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza dichiarata dal defunto risultante dagli atti del processo. La parte colpita dall'evento o i suoi successori possono costituirsi anche solo presentando documenti o memorie o partecipando alla discussione assistiti, nei casi previsti, da difensore incaricato nelle forme prescritte.

Nel caso di sospensione, la norma in commento prevede che, entro sei mesi dalla cessazione della causa di sospensione, una delle parti deve presentare istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, che provvederà di conseguenza. In caso contrario, il processo si estingue per inattività delle parti ai sensi del successivo articolo 45.

Nel caso di ripresa del processo interrotto, invece, l'istanza di trattazione va presentata entro sei mesi dalla data del provvedimento di dichiarazione della interruzione.

L'istanza di trattazione deve contenere gli elementi indispensabili per consentire al presidente di sezione di assumere i provvedimenti necessari. Pertanto, sarà opportuno indicare in detta istanza gli estremi del processo sospeso o interrotto, la causa e gli estremi del provvedimento di sospensione o interruzione, il motivo che giustifichi la ripresa del processo.

Una volta presentata l'istanza di trattazione, il presidente di sezione fissa la trattazione della controversia, nominando il relatore.

La comunicazione della trattazione, oltre che alle parti costituite, deve farsi anche alle parti non costituite che sono state colpite dall'evento o ai suoi successori: infatti la norma, al comma 3, specifica che entro un anno dalla morte di una delle parti la comunicazione può essere effettuata agli eredi collettivamente o impersonalmente nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza dichiarata dal defunto risultante dagli atti processuali. Si evidenzia pertanto che per la parte colpita dall'evento o per i suoi successori non è richiesta una specifica forma di costituzione, essendo

sufficiente la mera produzione di documenti o memorie o la stessa partecipazione alla discussione, in caso di pubblica udienza, tramite l'assistenza del difensore (qualora sia necessaria).

Articolo 44

Estinzione del processo per rinuncia al ricorso

1. Il processo si estingue per rinuncia al ricorso.
2. Il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile, che costituisce titolo esecutivo.
3. La rinuncia non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo.
4. La rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono sottoscritte dalle parti personalmente o da loro procuratori speciali, nonché, se vi sono, dai rispettivi difensori e si depositano nella segreteria della commissione.
5. Il presidente della sezione o la commissione, se la rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono regolari, dichiarano l'estinzione del processo. Si applica l'ultimo comma dell'articolo seguente.

Il processo tributario si estingue per:

- *rinuncia al ricorso;*
- *inattività delle parti;*
- *cessazione della materia del contendere.*

L'articolo 44 regola la prima ipotesi ed in particolare stabilisce che la rinuncia al ricorso deve essere fatta per iscritto e sottoscritta dalle parti personalmente o dai loro procuratori speciali e dai difensori, e deve essere depositata nella segreteria della commissione. Termine ultimo per la rinuncia è la data di udienza di trattazione, mentre non è ammessa una rinuncia verbale fatta nella udienza pubblica.

L'effetto principale della rinuncia al ricorso è dato dall'estinzione del processo, dichiarata dal presidente di sezione o dalla commissione, a seconda della fase del giudizio.

La rinuncia è valida solo se accettata dalle parti costituite che abbiano interesse alla prosecuzione del processo con atto anch'esso sottoscritto e depositato presso la segreteria della commissione.

In caso di litisconsorzio necessario la rinuncia è inefficace, qualora non sia presentata da tutte le parti intervenute, mentre nel caso di litisconsorzio facoltativo la rinuncia che non provenga da tutte le parti non provoca l'estinzione della lite.

Il rinunciante deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo un diverso accordo tra loro, mentre nel caso di più parti che abbiano espresso la loro volontà di rinunciare alla controversia, le stesse rispondono solidalmente delle spese da rimborsare.

La liquidazione è fatta dal presidente di sezione o di commissione, con ordinanza non impugnabile che costituisce titolo esecutivo; la Corte di Cassazione (sent. 17.10.92, n. 11407 e 13.6.92, n. 7254) ha ritenuto l'analogo provvedimento emanato dal giudice civile impugnabile in Cassazione e tale mezzo di gravame sembra doversi estendere anche al processo tributario.

Articolo 45

Estinzione del processo per inattività delle parti

1. Il processo si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire, riassumere o integrare il giudizio non vi abbiano provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo.
2. Le spese del processo estinto a norma del comma 1 restano a carico delle parti che le hanno anticipate.
3. L'estinzione del processo per inattività delle parti è rilevata anche d'ufficio solo nel grado di giudizio in cui si verifica e rende inefficaci gli atti compiuti.
4. L'estinzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con sentenza. Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo alla commissione che provvede a norma dell'articolo 28.

Ricorre la fattispecie dell'estinzione del processo per inattività delle parti qualora le stesse non abbiano provveduto a compiere determinati atti di proseguimento, riassunzione o integrazione del giudizio entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice.

Il processo si estingue nei casi in cui le parti non adempiano a quanto richiesto dalla legge entro un termine perentorio.

Ai sensi del d. lgs 546 del 1992 si ha estinzione del processo per inattività delle parti nel caso di:

- *liticonsorzio necessario e le parti non ricorrenti non si siano costituite entro il termine stabilito dal giudice (articolo 14, comma 2);*
- *sospensione, per qualsiasi motivo, del processo e mancata riassunzione dello stesso entro il termine di legge (articolo 43, comma 1);*
- *interruzione del processo e mancata riassunzione dello stesso entro i termini di legge (articolo 43, comma 2).*

L'estinzione del processo per inattività delle parti è rilevabile anche d'ufficio, ma solo nel grado di giudizio in cui si verifica; se il processo prosegue perché l'estinzione non è stata rilevata, la sentenza emanata è valida e l'estinzione non può essere eccepita in sede di impugnazione della stessa (comma 3).

A differenza dell'ipotesi contemplata nell'articolo 44 (estinzione del processo per rinuncia), nel caso in commento le spese di lite restano a carico della parte che le ha sostenute, non applicandosi il principio della soccombenza, considerato che ogni parte può compiere le attività che impediscono l'effetto estintivo.

Ai sensi del comma 4, l'estinzione viene dichiarata da presidente della sezione con decreto, reclamabile a norma dell'articolo 28, o dalla commissione con sentenza.

Articolo 46

Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere

1. Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge o in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere.
2. La cessazione della materia del contendere è dichiarata, salvo quanto diversamente disposto da singole norme di legge, con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale è reclamabile a norma dell'articolo 28.

3. Le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge.

Ulteriore ipotesi di estinzione del processo è quella che si verifica in caso di cessazione della materia del contendere; in tal caso l'estinzione può essere totale o parziale.

Rientrano in tale previsione ad esempio la fattispecie della "definizione delle pendenze tributarie" (c.d. condono) o quando viene ritirato o viene annullato l'atto impugnato da parte dello stesso ufficio tributario che lo ha emesso.

L'effetto estintivo opera automaticamente e, salvo quanto diversamente disposto dalle singole norme di legge, viene dichiarato con decreto del presidente reclamabile ai sensi dell'articolo 28, o dalla commissione con sentenza. La disposizione prevede inoltre, al comma 3, che le spese di giudizio restino a carico della parte che le ha anticipate, fatte salve diverse disposizioni di legge.

Un'altra ipotesi di estinzione del giudizio è rinvenibile nell'istituto della conciliazione giudiziale che è espressamente disciplinato nel successivo articolo 48.

Capo II

I procedimenti cautelare e conciliativo

Articolo 47

Sospensione dell'atto impugnato

1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'articolo 22.
2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.
3. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.
4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.
5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento.
6. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.
7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.
8. In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4.

La proposizione del ricorso non ha effetto sospensivo dell'atto impugnato.

L'articolo in commento consente, tuttavia, al ricorrente la facoltà di chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'atto impugnato mediante la proposizione di una apposita istanza motivata, allorché dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile.

L'istanza può essere contenuta nel medesimo atto di ricorso, oppure può essere presentata mediante un atto separato.

In tale ultima ipotesi l'atto contenente l'istanza di sospensione deve essere notificato all'altra parte secondo le disposizioni contenute nei commi 2 e 3 dell'articolo 16 e depositato, unitamente alla prova dell'avvenuta notificazione, presso la segreteria della commissione tributaria competente.

Il deposito dell'atto separato contenente la istanza di sospensione può avvenire solo successivamente alla costituzione in giudizio del ricorrente secondo le disposizioni dell'articolo 22.

Infatti a seguito della presentazione dell'istanza di sospensione sorge nel processo principale un procedimento incidentale e quindi la cognizione sull'istanza di sospensione presuppone che il rapporto processuale si sia regolarmente instaurato.

La istanza di sospensione può riguardare solamente alcuni tra gli atti impugnabili indicati dall'articolo 19. In particolare essa è ammissibile per l'avviso di accertamento dei tributi, nelle sue varie forme di rettifica delle dichiarazioni, di accertamento d'ufficio e di accertamento valori, per l'avviso di liquidazione del tributo, per il provvedimento che irroga la sanzione, per il ruolo e la cartella di pagamento e per l'avviso di mora.

Non sono invece suscettibili di essere sospesi il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od altri accessori non dovuti o il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

Con l'ordinanza di sospensione, infatti, non può imporsi all'amministrazione finanziaria un obbligo di "facere". Condizioni per la concedibilità della sospensione della esecutività dell'atto impugnato sono:

a) il "fumus boni iuris": il ricorso, anche a seguito di una cognizione necessariamente sommaria, deve apparire ammissibile e fondato;

b) il pericolo di danno grave ed irreparabile: la esecuzione del provvedimento può essere sospesa solo se ne derivi concretamente all'istante un danno grave e non più riparabile anche in presenza di una decisione definitiva a lui favorevole.

Nella valutazione dei presupposti di concedibilità della sospensione della esecutività dell'atto impugnato bisogna tener conto non solo dell'interesse del ricorrente, ma anche di quello dell'amministrazione finanziaria o dell'ente locale impositore circa la perdita delle garanzie patrimoniali nelle more della definizione del giudizio principale od anche la maggiore difficoltà della esazione futura del credito erariale.

Il comma 2 dell'articolo in esame dispone che il presidente fissa con proprio decreto la trattazione dell'istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile.

La segreteria della commissione comunicherà mediante avviso, secondo le disposizioni contenute negli articoli 16 e 17, alle parti, almeno dieci giorni liberi prima, la data della udienza in camera di consiglio di discussione della sospensione.

In tale udienza le parti ovvero i loro difensori tecnici od i rappresentanti dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale impositore sono ammessi a svolgere le proprie ragioni a favore o contro la concessione del provvedimento di sospensione;

successivamente il Collegio, nel segreto della camera di consiglio, si pronuncia con ordinanza succintamente motivata e non impugnabile.

Nel silenzio della norma è da ritenere che tale ordinanza debba essere notificata, a cura del ricorrente, all'ufficio titolare del tributo per i conseguenti provvedimenti di tolleranza.

Del pari se l'impugnativa attiene al ruolo e alla cartella di pagamento o all'avviso di mora, detta ordinanza di sospensione od il n decreto presidenziale di sospensione, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria o l'ente locale non fossero parte del giudizio, devono essere comunicati a questi ultimi a cura del concessionario che è parte in giudizio: ciò per consentire all'ufficio impositore di adottare i necessari adempimenti contabili.

In ipotesi di eccezionale urgenza, cioè quando il pericolo del danno grave e irreparabile è così imminente da non consentire l'espletamento della procedura camerale, il presidente, valutati i presupposti del "fumus boni iuris" e del danno, in assenza di contraddittorio tra le parti, può concedere, con il medesimo decreto di fissazione della trattazione dell'istanza di sospensione, in via provvisoria, la sospensione della esecutività dell'atto impugnato sino alla celebrazione dell'udienza camerale.

La sospensione concessa "inaudita altera parte", per decreto presidenziale, è riesaminata nell'udienza camerale ed il Collegio, sentite le parti, può confermarla, revocarla o modificarla.

Il provvedimento di sospensione, sia esso emesso sotto forma di ordinanza o di decreto presidenziale, può imporre al ricorrente un versamento di una somma a titolo di cauzione oppure la presentazione di una fideiussione bancaria od assicurativa.

In tale ipotesi il provvedimento sospensivo deve anche precisare i modi ed i termini di prestazione delle cennate garanzie, quali ad esempio l'importo delle somme da versare nonché il modo ed il termine di versamento, gli elementi dell'atto di fideiussione con particolare riguardo alle somme da garantire, alla durata della garanzia, ecc.

Al puntuale rispetto dei termini e dei modi dettati dal giudice tributario è subordinata la efficacia del provvedimento sospensivo.

Pertanto ove il ricorrente non dovesse puntualmente adempiere gli oneri posti a suo carico, l'Ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale impositore può dare esecuzione al provvedimento impugnato.

Gli effetti dell'atto impugnato possono essere sospesi, ovviamente ricorrendone i presupposti, in tutto od in parte.

La concessione della sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato impone una più rapida definizione del processo. In tale ipotesi, infatti, la trattazione del merito della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla data della pronuncia di sospensione.

L'ordinanza di sospensione, per espresso dettato legislativo, non è impugnabile, bensì è soltanto revocabile in caso di mutamento della situazione di fatto esistente al momento della emanazione.

In questa ultima ipotesi occorre la presentazione di una apposita istanza di revoca al medesimo giudice tributario che ha emanato il provvedimento sospensivo, depositata nei modi e nei termini previsti per la istanza di sospensione, a seguito della quale

sortgerà un nuovo procedimento incidentale del tutto simile al procedimento previsto per l'esame dell'istanza di sospensione sopra descritto.

Oltre la sospensione, in via giudiziale, della esecutività dell'atto impugnato, il ricorrente ha la possibilità di chiedere la cennata sospensione anche in via amministrativa ai sensi dell'articolo 39, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Infatti quest'ultima norma, originariamente abrogata dall'articolo 71 del decreto legislativo n. 546 del 1992, è stata nuovamente resa vigente ed efficace con la modificazione del cennato articolo 71 introdotta dal decreto-legge 15 marzo 1996, n. 123 (cfr. articolo 2, comma 1, lett. h)).

Inoltre, in via amministrativa, è possibile chiedere la sospensione:

- ai sensi dell'articolo 56, comma 1, lettera a) del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, così come modificato dall'articolo 3, comma 135, lettera c), della legge 28 dicembre 1995, n. 549, della riscossione, prima della emanazione della sentenza di 1 grado, del terzo della maggiore imposta di registro accertata;

- per il combinato disposto del sopracitato articolo 56, comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 131 del 1986 e dell'articolo 13 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, della riscossione del terzo della maggiore imposta catastale ed ipotecaria accertata;

- per il combinato disposto del pi volte menzionato articolo 56, comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 131 del 1986 e degli articoli 21 e 31 del D.P.R. 26 ottobre 1992, n. 543, della riscossione del terzo della maggiore imposta I.N.V.I.M. accertata;

- ai sensi dell'articolo 40, comma 2 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, della riscossione, prima della emanazione della sentenza di 1 grado, del terzo della imposta complementare di successione o donazione accertata.

Circa la riscossione coattiva a mezzo ruoli dell' imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, dell'imposta di successione e donazione, dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, di cui all'articolo 67, commi 1 e 2, lettera a) del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, si avverte che, per effetto dell'abrogazione espressa, operata dall'articolo 71, dell'articolo 11, comma 5, del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 151, convertito dalla legge 12 luglio 1991, n. 202, non è più possibile richiedere la sospensione in via amministrativa delle cennate iscrizioni a ruolo, fermo restando per tali fattispecie la sola tutela cautelare prevista dall'articolo 47.

Infine, sempre in via amministrativa, il ricorrente può chiedere la sospensione prevista dal comma 4 dell'articolo 10 del D.P.R.

28 novembre 1980, n. 787, al Centro di Servizio nella ipotesi in cui abbia impugnato la iscrizione a ruolo operata dal precitato ufficio.

In tale ipotesi la sospensione giudiziale non può essere richiesta neanche dopo il decorso di sei mesi dalla data di proposizione del ricorso. Infatti il comma 6 del predetto articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica n. 787 del 1980 stabilisce che decorsi sei mesi dalla data della spedizione del ricorso alla commissione tributaria, la sospensione può essere richiesta unicamente a norma dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1979, n. 602.

Va precisato che nessun possibilità di sospensione in via amministrativa della esecutività degli atti impugnati è prevista dalle vigenti disposizioni sui tributi comunali e locali.

Articolo 48

Conciliazione giudiziale

1. Ciascuna delle parti con l'istanza prevista nell'articolo 33, può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia.

2. Il tentativo di conciliazione può essere esperito all'udienza anche dalla commissione.

3. Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale, nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto da effettuare entro venti giorni dalla data dell'udienza. Per le modalità di versamento si applica l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994, n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del ministro delle finanze, di concerto con il ministro del tesoro. In difetto di versamento entro il predetto termine si applica l'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e non si applica il comma 7 del presente articolo.

4. La conciliazione può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza.

5. Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine, non superiore a sessanta giorni, per la formulazione di una proposta ai sensi del comma 6.

6. L'ufficio può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione e il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti e il versamento delle somme dovute deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della comunicazione.

Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.

7. In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo del minimo delle somme dovute. La conciliazione, comunque, non dà luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore.

La conciliazione giudiziale ha una funzione deflattiva del contenzioso tributario. Essa si presenta come un ulteriore strumento appositamente predisposto per favorire una definizione concordataria non ancora matura in fase precontenziosa, ma suscettibile di realizzazione in sede contenziosa anche attraverso la fattiva opera di collaborazione e di incentivazione da parte degli organi giudicanti.

Tale istituto è già vigente nell'ordinamento tributario essendo stato previsto dall'articolo 2-sexies del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla

legge 30 novembre 1994, n. 656, che ha introdotto l'articolo 20-bis al previgente D.P.R. n. 636 del 1972.

Nella originaria formulazione il legislatore aveva previsto la conciliabilità delle sole controversie tributarie che coinvolgevano questioni non risolvibili in base a prove certe.

Successivamente, con decreto-legge 26 settembre 1995, n. 403, convertito dalla legge 20 novembre 1995, n. 495, fu modificato il presupposto di ammissibilità della conciliazione giudiziale statuendosi che essa poteva essere esperita nei soli casi in cui era possibile la definizione dell'accertamento con adesione del contribuente di cui agli articoli 2-bis e 2-ter del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656.

La conciliazione giudiziale ha sostituito l'istituto del cosiddetto esame preventivo della controversia, previsto dallo stesso articolo 48, da più parti criticato a causa della sua equivoca natura e non chiara disciplina.

L'attuale configurazione dell'istituto in esame consente che tutte le controversie tributarie possono formare oggetto della conciliazione giudiziale; unico limite è quello che essa non può dar luogo alla restituzione di somme già versate.

Il risultato economico dell'accordo conciliativo, pertanto, non può mai essere tale da generare l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria della restituzione di somme già precedentemente versate dal ricorrente, a qualsiasi titolo, in relazione al rapporto tributario oggetto della controversia.

La conciliazione giudiziale può essere conclusa solo davanti alla commissione provinciale, sia in udienza che fuori udienza.

Nell'una e nell'altra ipotesi il giudice tributario ha solo un potere di sindacato di legittimità nel senso che può accertare la regolarità della proposta conciliativa e la assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge.

La conciliazione giudiziale è esperita in udienza quando una delle parti abbia manifestato all'altra, con l'istanza di trattazione in pubblica udienza, la volontà di conciliare in tutto o in parte la controversia tributaria, oppure quando il giudice tributario, motu proprio, inviti le parti a conciliarsi, ovvero quando l'ufficio abbia depositato, dopo la data di fissazione dell'udienza di trattazione e prima che questa sia stata celebrata in camera di consiglio o in pubblica udienza, una proposta scritta preconcordata con il ricorrente.

In tale ipotesi, ove sia raggiunto l'accordo conciliativo, viene redatto un apposito processo verbale che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute in base all'accordo medesimo.

Tali somme debbono essere versate entro venti giorni dalla data dell'udienza in cui è stata raggiunta la conciliazione.

Allorquando una delle parti abbia proposto all'altra la conciliazione e questa non sia avvenuta durante la prima udienza, il Collegio può concedere un termine non superiore a sessanta giorni affinché l'Ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale impositore depositi in segreteria, nel termine concesso, una proposta di conciliazione a cui il ricorrente abbia preventivamente aderito.

Trattasi di un potere discrezionale accordato al giudice tributario in relazione a quelle ipotesi in cui è fortemente presumibile che le parti possano conciliarsi, anche se ciò non è avvenuto in udienza.

Il procedimento conciliativo fuori udienza si instaura con il deposito, effettuato da parte dell'ufficio prima della fissazione della data di trattazione, di una proposta preconcordata con il contribuente.

In tale ipotesi il presidente della commissione, accertata la legittimità della proposta, dichiara, con decreto, la estinzione del giudizio.

Detto decreto, unitamente alla proposta conciliativa preconcordata, ha il medesimo valore del processo verbale di conciliazione avvenuta in udienza, cioè è titolo per la riscossione delle somme dovute in base alla definizione conciliativa.

Nella ipotesi, invece, che il controllo di legittimità della proposta preconcordata dovesse avere esito negativo, il presidente di commissione fissa la trattazione della controversia con proprio provvedimento che depositerà in segreteria entro dieci giorni dalla data di deposito della proposta stessa.

La conciliazione giudiziale può essere totale o parziale a seconda che definisca tutta la controversia o parte di essa.

Conseguentemente la proposta conciliativa può riguardare tutta o parte della materia del contendere.

In particolare la proposta scritta dell'Ufficio di cui al comma 6 dell'articolo 48 in esame deve contenere:

- la indicazione della Commissione tributaria adita;
- i dati identificativi dell'Ufficio del Ministero delle finanze e del ricorrente;
- la manifestazione della volontà di conciliare, con la indicazione esatta degli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i relativi termini economici;
- la liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione giudiziale;
- una succinta motivazione delle ragioni che hanno indotto l'Ufficio ad avanzare la proposta di conciliazione;
- l'accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta nonché delle somme liquidate;
- la data, la sottoscrizione del titolare dell'Ufficio e la sottoscrizione autografa del ricorrente.

Per effetto dell'intervenuto accordo conciliativo, sia in udienza che fuori udienza, le sanzioni amministrative, le soprattasse e le pene pecuniarie si riducono ad un terzo del minimo dovuto.

La esecuzione dei versamenti delle somme dovute in base alla conciliazione avverrà come di seguito specificato:

- il versamento delle somme dovute per la conciliazione delle controversie tributarie in materia di imposte sui redditi è effettuato al concessionario della riscossione competente secondo il domicilio fiscale del contribuente al momento del versamento, utilizzando la distinta di versamento mod. 8, modulario F, riscossione n. 8 o il bollettino di conto corrente postale mod. 11, modulario F, riscossione n. 11;
- per il versamento al concessionario della riscossione delle somme dovute sono istituiti i seguenti codici tributo:
 - a) 4452 IRPEF e relativi interessi - conciliazione;
 - b) 2452 IRPEG e relativi interessi - conciliazione;
 - c) 3452 ILOR e relativi interessi - conciliazione;
 - d) 1114 altre imposte dirette e sostitutive e relativi interessi - conciliazione;
 - e) 1652 soprattasse e pene pecuniarie - conciliazione.

- le persone fisiche e le società di persone possono effettuare il versamento delle somme dovute anche mediante delega alle banche, utilizzando la delega di pagamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 25 settembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 228 del 29 settembre 1995, contraddistinta da grafica color azzurro, utilizzando gli stessi codici previsti per il versamento al concessionario della riscossione, e cioè:

- a) 4452 IRPEF e relativi interessi - conciliazione;
- b) 3452 ILOR e relativi interessi - conciliazione;
- c) 1114 altre imposte dirette e sostitutive e relativi interessi - conciliazione;
- d) 1652 soprattasse e pene pecuniarie - conciliazione.

Gli interessi sono versati cumulativamente ai tributi cui si riferiscono. Il periodo di riferimento da riportare sui modelli di versamento al concessionario o l'anno di imposta da indicare sui modelli di delega bancaria è l'anno per il quale è sorta la contestazione.

Per i tributi diversi dalle imposte sui redditi i versamenti delle somme dovute in base alla conciliazione sono effettuati secondo le disposizioni previste da ciascuna legge di imposta.

Infine, se le somme dovute in base alla conciliazione giudiziale non sono versate nei venti giorni, le sanzioni amministrative sono dovute per il loro intero ammontare e l'ufficio iscrive a ruolo speciale, a titolo definitivo, tutte le somme ai sensi dell'articolo 14 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 e contestualmente le eventuali somme iscritte precedentemente a ruolo a titolo provvisorio dovranno essere sgravate.

Capo III

Le impugnazioni

Sezione I

Le impugnazioni in generale

Articolo 49

Disposizioni generali applicabili

1. Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del c.p.c., escluso l'articolo 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto.

L'articolo in esame richiama espressamente le disposizioni contenute nel capo I del titolo III del libro II del codice di procedura civile.

Si precisa, tuttavia, che la disposizione in commento esclude espressamente l'applicabilità al processo tributario della norma contenuta nell'articolo 337 del c.p.c..

L'impugnazione è uno strumento posto a disposizione della parte che intende rimuovere gli effetti pregiudizievoli derivanti da una sentenza.

Attraverso l'impugnazione la legge concede alle parti la possibilità di operare un controllo sulla sentenza, affidandone l'esame ad un giudice diverso ed in alcuni casi allo stesso giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata (es. revocazione).

L'esercizio dell'impugnazione è limitato nel tempo, considerato che una volta decorso il tempo previsto dalla legge la sentenza acquista autorità di cosa giudicata.

Oggetto dell'impugnazione sono i provvedimenti aventi contenuto decisorio. Le impugnazioni sono soggette al principio della iniziativa di parte. L'interesse all'impugnazione è dato dalla soccombenza, totale o parziale, nella causa, avuto riguardo alle situazioni contenute nella sentenza. I termini previsti dalla legge per le impugnazioni sono perentori.

Articolo 50

I mezzi d'impugnazione

1. Salvo quanto previsto all'articolo 48, comma 5, i mezzi per impugnare le sentenze delle commissioni tributarie sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione. I mezzi di impugnazione delle sentenze delle Commissioni tributarie sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione.

L'appello è il rimedio concesso contro le sentenze delle Commissioni tributarie provinciali ed il ricorso per Cassazione il mezzo per impugnare le sentenze delle Commissioni tributarie regionali.

Inoltre, come mezzo di impugnazione straordinario è prevista la revocazione, per i motivi tassativamente elencati dall'articolo 395 del codice di procedura civile.

Non è ammissibile come mezzo di impugnazione il regolamento di competenza, essendo espressamente esclusa la proponibilità di esso dall'articolo 5, comma 4, del decreto legislativo in commento.

Articolo 51

Termini d'impugnazione

1. Se la legge non dispone diversamente il termine per impugnare la sentenza della commissione tributaria è di sessanta giorni, decorrente dalla sua notificazione ad istanza di parte, salvo quanto disposto dall'articolo 38, comma 3.

2. Nel caso di revocazione per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'articolo 395 del c.p.c. il termine di sessanta giorni decorre dal giorno in cui è stato scoperto il dolo o sono state dichiarate false le prove o è stato recuperato il documento o è passata in giudicato la sentenza che accerta il dolo del giudice.

Il termine per proporre le impugnazioni è lo stesso di quello previsto dall'articolo 22 del D.P.R. n. 636 del 1972 e cioè 60 giorni.

L'articolo 51 in commento prevede che la sentenza deve essere notificata ad istanza di parte, salvo quanto disposto dall'articolo 38, terzo comma, dello stesso decreto; in base a quest'ultima disposizione, se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza, si applica l'articolo 327, primo comma, del codice di procedura civile.

La decorrenza del termine lungo di un anno e 46 giorni (tale computo risulta dall'applicazione della legge 7 ottobre 1969, n. 742) per impugnare la sentenza si ha dalla data di pubblicazione della sentenza, vale a dire dal momento del suo deposito in segreteria (cfr. articolo 37, comma 1).

Il termine breve (sessanta giorni) decorre dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte e, nel caso di revocazione per i motivi di cui ai numeri 1), 2), 3) e 6) dell'articolo 395 del codice di procedura civile, il termine decorre dal giorno in cui è

stato scoperto il dolo o sono state dichiarate false le prove o è stato recuperato il documento o è passata in giudicato la sentenza che accerta il dolo del giudice.

Il termine lungo di un anno e 46 giorni non è applicabile nelle ipotesi in cui la parte non costituita dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza.

Condizione per poter impugnare è che esista un provvedimento considerato dalla legge come impugnabile, avverso il quale la parte intende far valere delle censure.

Data la esistenza di un provvedimento impugnabile occorre verificare, in primo luogo, se sussista un interesse della parte alla modifica, totale o parziale, del provvedimento stesso e se la parte è legittimata alla impugnazione. Il difetto di uno dei predetti requisiti comporta la dichiarazione di inammissibilità dell'impugnazione medesima.

La legittimazione all'impugnazione è data al soggetto in relazione al fatto che lo stesso abbia assunto la qualità di parte nella precedente fase del processo, in quanto, non essendo ammessa nel processo tributario l'opposizione di terzo, non possono mai essere parti del giudizio di impugnazione soggetti che non siano stati presenti nel precedente giudizio.

Ne consegue che legittimato ad impugnare la sentenza è soltanto chi è stato parte nel processo in cui la sentenza è stata pronunciata.

L'interesse ad impugnare è, invece, determinato dalla soccombenza totale o parziale nella causa. Tale interesse va valutato con riferimento alla utilità giuridica che alla parte che impugna può derivare dall'accoglimento del gravame.

Sezione II

Il giudizio di appello davanti alla commissione tributaria regionale.

Articolo 52

Giudice competente e legittimazione ad appellare

1. La sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale competente a norma dell'articolo 4, comma 2.

Il comma 1 dell'articolo in esame individua la competenza territoriale del giudice d'appello e cioè della commissione tributaria regionale. La commissione tributaria regionale è competente a giudicare le impugnazioni proposte avverso le sentenze delle commissioni tributarie provinciali che hanno sede nella propria circoscrizione.

Il comma 2 dell'articolo medesimo è stato soppresso dall'articolo 2, comma 1, lettera e) del decreto-legge n.123 del 15 marzo 1996 (Disposizioni urgenti in materia di contenzioso tributario e di differimento di termini per la definizione di liti fiscali pendenti).

La disposizione abrogata prevedeva che gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate dovevano essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio contenzioso della competente direzione regionale delle entrate e che gli uffici del territorio dovevano essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio.

La suddetta autorizzazione occorreva soltanto per la proposizione dell'appello principale e non già anche per la proposizione dell'appello incidentale.

L'autorizzazione era richiesta per la valida proposizione dell'appello da parte degli uffici finanziari.

Articolo 53

Forma dell'appello

1. Il ricorso in appello contiene l'indicazione della commissione tributaria a cui è diretto, dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto, gli estremi della sentenza impugnata, l'esposizione sommaria dei fatti, l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione. Il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati o se non è sottoscritto a norma dell'articolo 18, comma 3.

2. Il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'articolo 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell'articolo 22, commi 1, 2 e 3.

3. Subito dopo il deposito del ricorso in appello, la segreteria della commissione tributaria regionale chiede alla segreteria della commissione provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza.

L'appello è un mezzo di impugnazione che può condurre ad un integrale riesame della controversia.

Considerate le caratteristiche dell'appello, il quale per sua natura consiste nel riesame del giudizio di primo grado, il relativo giudizio non può mai essere affidato allo stesso giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Infatti, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 52, la sentenza della commissione provinciale può essere appellata innanzi alla commissione regionale competente a norma dell'articolo 4, comma 2.

L'articolo 4, comma 2, a sua volta, prevede che le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.

Ai sensi di quanto prevede il comma 1 dell'articolo 51, il termine per impugnare la sentenza della commissione tributaria è di sessanta giorni, che decorre dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte, salvo quanto disposto dall'articolo 38, comma 3. Da ciò deriva che, se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza alla controparte, si rende applicabile l'articolo 327 c.p.c. che prevede la decadenza dalla possibilità di impugnare decorso un anno dalla pubblicazione della sentenza.

Il comma 2, della norma in esame prevede che "il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'articolo 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell'articolo 22, commi 1, 2, e 3".

È agevole rilevare che anche per il giudizio di appello, così come previsto per l'introduzione del giudizio di primo grado, la fase processuale inizia con la notificazione, consegna o spedizione (in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento) dell'atto di appello medesimo.

La proposizione dell'atto di appello deve avvenire nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado.

È inoltre richiesto il deposito dell'atto di appello nella segreteria della commissione regionale adita entro il termine perentorio di trenta giorni, a pena di inammissibilità.

Subito dopo il deposito del ricorso in appello, la segreteria della commissione tributaria regionale chiede alla segreteria della commissione provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza (articolo 53, comma 3).

I requisiti richiesti dall'articolo 53 per quanto concerne il contenuto del ricorso in appello, sono:

- a) l'indicazione della commissione tributaria a cui è diretto;*
- b) l'indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto;*
- c) gli estremi della sentenza impugnata;*
- d) l'esposizione sommaria dei fatti;*
- e) l'oggetto della domanda;*
- f) i motivi specifici dell'impugnazione.*

La norma citata prevede, inoltre, che il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati o se non è sottoscritto a norma dell'articolo 18, comma 3.

Non è richiesta l'allegazione della sentenza impugnata, posto che è la segreteria della commissione tributaria regionale che chiede alla segreteria della commissione tributaria provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, il quale deve contenere la copia autentica della sentenza medesima.

L'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione costituisce un requisito essenziale dell'atto di appello, posto che la funzione di essa è proprio quella di determinare esattamente il "quantum appellatum".

Ciò comporta che non è assolutamente consentito che il ricorso in appello contenga una richiesta generica di riforma della sentenza impugnata sulla base di una non specifica doglianza di erroneità in fatto e in diritto della stessa oppure un rinvio tout court alle difese approntate in primo grado. Occorre, invece, che le censure siano espone con sufficiente chiarezza, atteso che non è possibile fare riserva di presentare i motivi di appello in un momento successivo o, addirittura, nella eventuale fase di discussione in pubblica udienza.

Altro requisito richiesto, a pena d'inammissibilità, è l'indicazione dell'oggetto della domanda, vale a dire la richiesta di riforma o di annullamento totale o parziale della sentenza pronunciata in primo grado, la quale viene a determinare una eventuale restrizione dell'oggetto del giudizio rispetto a quello di primo grado.

È espressamente previsto che il ricorso in appello è inammissibile se non è sottoscritto, a norma dell'articolo 18, comma 3, dal difensore dell'appellante e se non reca il conferimento dell'incarico.

Si ricorda che il predetto incarico deve essere dato con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato.

Articolo 54

Controdeduzioni dell'appellato e appello incidentale

1. Le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e termini di cui all'articolo 23 depositando apposito atto di controdeduzioni.

2. Nello stesso atto depositato nei modi e termini di cui al precedente comma può essere proposto, a pena d'inammissibilità, appello incidentale.

Il comma 1 dell'articolo in esame dispone che le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e termini di cui all'articolo 23 depositando apposito atto di controdeduzioni. Nello stesso atto può essere proposto, a pena d'inammissibilità, appello incidentale.

Il tempo costituisce il solo criterio per distinguere tra appello principale e appello incidentale. Ciò che rileva è il solo fattore temporale e non già le denominazioni che possono aver impiegato le parti. Deve considerarsi principale l'impugnazione proposta per prima.

L'impugnazione incidentale, ovviamente, può essere proposta soltanto da chi vi abbia interesse e tale interesse sussiste se e nei limiti in cui la parte sia rimasta soccombente. Di conseguenza, non deve proporre appello incidentale la parte che abbia interesse non alla riforma, ma alla conferma della sentenza impugnata.

Si parla anche di impugnazione incidentale tardiva per indicare che essa è proposta oltre il termine ordinario, vale a dire oltre il termine previsto per la proposizione dell'impugnazione in via principale. Infatti, nel caso in cui avverso la sentenza vengano proposte due impugnazioni entro il termine ordinario, sebbene in tempi diversi, ci si trova di fronte a due appelli del tutto autonomi e ciò comporta che l'inammissibilità dell'impugnazione proposta per prima non determina anche l'inammissibilità di quella proposta successivamente, purché la stessa sia tempestiva. Se, viceversa, l'impugnazione principale viene dichiarata inammissibile, ne deriva che se la seconda impugnazione non è tempestiva (cosiddetta incidentale tardiva) l'inammissibilità travolge anche essa.

Da quanto sopra esposto, si evince che l'appello incidentale tardivo può proporsi quando la parte viene rimessa in termini dall'impugnazione principale.

Articolo 55

Provvedimenti presidenziali

1. Il presidente e i presidenti di sezione della commissione tributaria regionale hanno poteri corrispondenti a quelli del presidente e dei presidenti di sezione della commissione tributaria provinciale.

L'articolo in esame prevede che il presidente e i presidenti di sezione della commissione tributaria regionale dispongono degli stessi poteri attribuiti al presidente e ai presidenti di sezione della commissione tributaria provinciale.

Articolo 56

Questioni ed eccezioni non riproposte

1. Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate.

Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale che non sono specificamente riproposte in appello si intendono rinunciate. La norma sostanzialmente riproduce quello che è il contenuto della disposizione dell'articolo

346 del codice di procedura civile, con l'unica differenza che tale ultima norma fa riferimento alle "domande ed eccezioni", anzichè alle "questioni ed eccezioni".

La comminatoria della decadenza dalle domande e dalle eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado e non espressamente riproposte in appello è basata sul presupposto di una presunzione assoluta di rinuncia alle medesime.

Articolo 57

Domande ed eccezioni nuove

1. Nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio.

Possano tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.

2. Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio.

Pur non essendo possibile proporre domande nuove non proposte in prima istanza, ciò nonostante è consentito al giudice di appello pronunciarsi su domande proposte in prime cure sulle quali il giudice non si sia pronunciato.

Per verificare quando si è in presenza di una domanda nuova occorre fare riferimento agli elementi costitutivi di essa, vale a dire ai soggetti, al petitum ed alla causa petendi.

Ai sensi di quanto dispone il secondo comma dell'articolo in esame, non possono proporsi nuove eccezioni nel giudizio di appello che non siano rilevabili anche d'ufficio.

L'eccezione è il mezzo di cui una parte si avvale per contrastare le domande della controparte. La proposizione delle eccezioni di merito comporta un ampliamento dell'oggetto del giudizio e, di conseguenza, ciò è vietato in quanto la nuova eccezione comporta un ampliamento del "thema decidendum" derivante dalla conoscenza da parte del giudice di appello di fatti nuovi rispetto a quelli prospettati in prima istanza.

Articolo 58

Nuove prove in appello

1. Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile.

2. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.

Il comma 1 dell'articolo in esame dispone che il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile.

La norma tuttavia consente, al comma 2, la produzione di documenti in appello. Ciò comporta che essendo il processo tributario un processo essenzialmente documentale, l'ostacolo derivante dalla impossibilità di produrre nuove prove in appello subisce dei temperamenti per effetto della produzione di nuovi documenti.

Articolo 59

Rimessione alla commissione provinciale

1. La commissione tributaria regionale rimette la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata nei seguenti casi:

- a) quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;
- b) quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;
- c) quando riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;
- d) quando riconosce che il collegio della commissione tributaria provinciale non era legittimamente composto;
- e) quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.

2. Al di fuori dei casi previsti al comma precedente la commissione tributaria regionale decide nel merito previamente ordinando, ove occorra, la rinnovazione di atti nulli compiuti in primo grado.

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

In via eccezionale la sentenza di appello non ha efficacia sostitutiva e non riesamina il merito della causa, il che avviene nelle ipotesi contemplate dall'articolo 59, il quale prevede che, il giudice di appello non può che rimettere la causa alla commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata, quando:

- a) dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;*
- b) riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;*
- c) riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;*
- d) riconosce che il collegio della commissione tributaria provinciale non era legittimamente composto;*
- e) manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.*

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

L'ampliamento espresso delle ipotesi di rimessione, previste dall'articolo 59, elimina ogni dubbio sorto nel sistema previgente sulla tassatività o meno dei casi di rimessione e sulla opportunità della integrazione analogica con i casi di rimessione contemplati dagli articoli 353 e 354 del codice di procura civile.

Dopo che la sentenza di rimessione della causa al primo grado è formalmente passata in giudicato, è espressamente disposto (articolo 59, comma 3) che la segreteria della commissione tributaria regionale, nei successivi trenta giorni, trasmette d'ufficio il fascicolo del processo alla segreteria della commissione tributaria provinciale, senza necessità di riassunzione ad istanza di parte.

Articolo 60

Non riproponibilità dell'appello dichiarato inammissibile

1. L'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge.

L'articolo in esame riproduce la norma contenuta nell'articolo 358 c.p.c.. Anche nel processo tributario, dunque, trova attuazione il principio della "consumazione dell'impugnazione", il quale si traduce nella regola che preclude la riproposizione dell'appello dichiarato inammissibile.

Articolo 61

Norme applicabili

1. Nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione.

Nel giudizio d'appello devono essere osservate, in quanto applicabili, le norme dettate per il giudizio di primo grado, sempre che le norme predette non siano incompatibili con il giudizio de quo.

Tra gli istituti previsti nell'ambito del giudizio di primo grado che risultano non applicabili al giudizio di appello vi è, ad esempio, il procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, ex articolo 47, posto che l'efficacia del procedimento è espressamente limitata temporalmente a non oltre la sentenza di primo grado nonché il procedimento conciliativo di cui al precedente articolo 48.

Sezione III

Il ricorso per cassazione

Articolo 62

Norme applicabili

1. Avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'articolo 360, comma 1, del c.p.c.

2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal c.p.c. in quanto compatibili con quelle del presente decreto.

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per Cassazione ai sensi dell'articolo 360 del codice di procedura civile ed al relativo procedimento si applicano le norme del codice stesso in quanto compatibili con le norme contenute nel presente decreto.

Il termine per proporre ricorso per Cassazione è di 60 giorni dalla notifica della sentenza e in caso di mancata notifica si applica il termine lungo di cui all'articolo 327, primo comma, del codice di procedura civile.

Il ricorso per Cassazione, a differenza dell'appello, non dà luogo ad una nuova valutazione del merito della causa, bensì ad una revisione delle attività processuali

che hanno portato alla sentenza impugnata, nonché del giudizio di diritto reso con la sentenza stessa.

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

L'elencazione dei motivi di ricorso contenuta nell'articolo 360 c.p.c. è analitica e tassativa.

Il ricorso è ammesso solo contro gli errori di diritto contenuti nella sentenza, che possono essere di due tipi:

a) errores in iudicando (vizi di giudizio), che sono gli errori in cui è incorso il giudice nel giudizio di diritto;

b) errores in procedendo, che sono gli errori di carattere procedurale.

L'articolo 62 prevede espressamente che avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'articolo 360, primo comma, del codice di procedura civile.

Possano essere impugnate con ricorso per cassazione soltanto le sentenze emanate dalle commissioni tributarie regionali:

a) per motivi attinenti alla giurisdizione;

b) per violazione delle norme sulla competenza;

c) per violazione o falsa applicazione di norme di diritto (trattasi di un caso di errore in iudicando);

d) per nullità della sentenza o del procedimento;

e) per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio.

Il giudizio di Cassazione è un giudizio delimitato e vincolato dai motivi di ricorso i quali sono diretti ad individuare gli errori della sentenza impugnata.

La violazione o falsa applicazione di norme di diritto costituisce il motivo per eccellenza del ricorso per cassazione.

L'errore di diritto compiuto dal giudice di merito può essere cassato dal giudice di legittimità, il quale deve garantire il principio di nomofilachia previsto dall'articolo 65 dell'ordinamento giudiziario, vale a dire deve assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge.

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

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

Il ricorso è rivolto alla Corte e deve essere sottoscritto da un avvocato iscritto nell'albo dei cassazionisti e munito di procura speciale, a pena d'inammissibilità.

Il ricorso deve essere notificato all'altra parte entro 60 giorni dalla notifica della sentenza o se questa non è stata notificata entro un anno dalla pubblicazione. Esso va depositato presso la cancelleria della Corte, a pena d'improcedibilità, entro 20 giorni dall'ultima notificazione alle parti contro le quali è proposto.

Per resistere al gravame avversario la parte a cui fu notificato il ricorso se intende contraddire deve proporre controricorso, esponendo le ragioni giuridiche atte a dimostrare la infondatezza delle censure mosse dal ricorrente. Se vuole impugnare a sua volta la sentenza deve proporre con l'atto contenente il controricorso il proprio ricorso incidentale.

Articolo 63

Giudizio di rinvio

1. Quando la Corte di cassazione rinvia la causa alla commissione tributaria provinciale o regionale la riassunzione deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente entro il termine perentorio di un anno dalla pubblicazione della sentenza nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili.
2. Se la riassunzione non avviene entro il termine di cui al comma precedente o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio l'intero processo si estingue.
3. In sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato. In ogni caso, a pena d'inammissibilità, deve essere prodotta copia autentica della sentenza di cassazione.
4. Le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione.
5. Subito dopo il deposito dell'atto di riassunzione, la segreteria della commissione adita richiede alla cancelleria della Corte di cassazione la trasmissione del fascicolo del processo.

L'articolo in esame dispone che la Corte di Cassazione rinvia la causa alla commissione tributaria regionale che ha pronunciato la sentenza cassata o rinvia alla commissione tributaria provinciale quando rileva una nullità del giudizio di primo grado per cui il giudice di appello avrebbe dovuto rimettere le parti al primo giudice.

La parte che vi ha interesse deve procedere alla riassunzione del giudizio, che deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente, nel termine perentorio di un anno dalla pubblicazione della sentenza di Cassazione, nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili.

Le parti non possono formulare richieste differenti da quelle fatte nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata, in quanto conservano la stessa posizione processuale che avevano in detto procedimento.

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

La riassunzione, nella ipotesi di cassazione con rinvio, deve avvenire nel termine di un anno dalla pronuncia della Corte, altrimenti il processo si estingue.

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

Nel giudizio di rinvio vanno osservate le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato.

Deve essere prodotta, a pena d'inammissibilità, la copia autentica della sentenza di cassazione.

Una volta che la parte abbia provveduto al deposito dell'atto di riassunzione, la segreteria della commissione tributaria adita richiederà alla cancelleria della Corte di cassazione la trasmissione del fascicolo del processo.

Sezione IV La revocazione

Articolo 64

Sentenze revocabili e motivi di revocazione

1. Contro le sentenze delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell'articolo 395 del c.p.c.

2. Le sentenze per le quali è scaduto il termine per l'appello possono essere impugnate per i motivi di cui ai numeri 1,2,3 e 6 dell'articolo 395 del c.p.c. purché la scoperta del dolo o della falsità dichiarata o il recupero del documento o il passaggio in giudicato della sentenza di cui al numero 6 dell'articolo 395 del c.p.c. siano posteriori alla scadenza del termine suddetto.

3. Se i fatti menzionati nel comma precedente avvengono durante il termine per l'appello il termine stesso è prorogato dal giorno dell'avvenimento in modo da raggiungere i sessanta giorni da esso.

Con la domanda di revocazione il soccombente denuncia allo stesso giudice che ha emesso la sentenza gli errori in cui è incorso nel giudicare in fatto, purché tali errori rientrino nell'elencazione tassativa prevista dall'articolo 395 del codice di procedura civile.

La revocazione è, come il ricorso per cassazione, un mezzo limitato di impugnazione; entrambi i mezzi presuppongono un giudizio chiuso.

I motivi di revocazione enucleati dall'articolo 395 c.p.c., sono:

1) il dolo della parte; 2) le prove false; 3) il ritrovamento, dopo la sentenza, di uno o più documenti decisivi; 4) l'erronea supposizione di un fatto; 5) la contrarietà a un precedente giudicato; 6) il dolo del giudice.

La dottrina suole distinguere tra revocazione ordinaria (nn. 4 e 5 dell'articolo 395) la cui proponibilità impedisce il passaggio in giudicato della sentenza, e revocazione straordinaria (nn. 1, 2, 3 e 6 dell'articolo 395), che può proporsi anche dopo la formazione del giudicato.

Mentre i motivi per cui può essere proposta la revocazione ordinaria sono palesi, i motivi di revocazione straordinaria sono occulti.

Il n. 1 dell'articolo 395, prevede come motivo di revocazione che la sentenza sia l'effetto del dolo di una parte a danno dell'altra. Tale ipotesi si verifica quando il raggio o l'artificio sono tali da paralizzare la difesa dell'avversario.

La prova della falsità, ex articolo 395 n. 2), deve essere preconstituita alla domanda di revocazione e l'accertamento giudiziale della falsità della prova deve essere contenuto in una sentenza passata in giudicato prima della domanda di revocazione.

L'articolo 395, n. 3), prevede quale motivo di revocazione il ritrovamento dopo la sentenza di uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario.

Dal tenore letterale della norma si ricava che la mancata produzione del documento deve essere imputata o a "forza maggiore" o a "fatto dell'avversario". L'onere della prova incombe al soccombente.

Occorre che si tratti di un documento decisivo e tale requisito costituisce una condizione per l'ammissibilità della revocazione.

Si è in presenza del motivo di cui all'articolo 395, n. 4, quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa o, viceversa, quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita. È richiesto che il fatto non deve aver costituito un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare e può anche riguardare una materiale svista che abbia indotto il giudice a ritenere risultante dagli atti la sussistenza di un fatto che non esiste.

Costituisce motivo di revocazione il fatto che la sentenza sia contraria ad altra precedente avente tra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione (articolo 395, n. 5).

Può essere impugnata per revocazione la sentenza che è effetto del dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato (articolo 395, n. 6). Il dolo del giudice deve essere accertato con sentenza (penale) passata in giudicato, onde la revocazione segue senza che vi sia bisogno di alcun ulteriore accertamento.

Articolo 65

Proposizione della impugnazione

1. Competente per la revocazione è la stessa commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.
2. A pena di inammissibilità il ricorso deve contenere gli elementi previsti dall'articolo 53, comma 1, e la specifica indicazione del motivo di revocazione e della prova dei fatti di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'articolo 395 del c.p.c. nonché del giorno della scoperta o della falsità dichiarata o del recupero del documento. La prova della sentenza passata in giudicato che accerta il dolo del giudice deve essere data mediante la sua produzione in copia autentica.
3. Il ricorso per revocazione è proposto e depositato a norma dell'articolo 53, comma 2.

Giudice competente per la revocazione è la stessa Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Il ricorso deve contenere a pena d'inammissibilità:

- a) l'indicazione della Commissione tributaria a cui è diretto;
- b) l'indicazione del ricorrente e delle altre parti del giudizio;
- c) gli estremi della sentenza impugnata;
- d) la specifica indicazione del motivo di revocazione e della prova dei fatti di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'articolo 395 del codice di procedura civile, nonché del giorno della scoperta o della falsità dichiarata o del recupero del documento.

Nel caso di revocazione per il motivo previsto dall'articolo 395 c.p.c., n. 6 (dolo del giudice), la prova della sentenza passata in giudicato che accerta il dolo del giudice deve essere data mediante la sua produzione in copia autentica.

Il ricorso per revocazione è proposto mediante la notifica di esso ad impulso della parte soccombente (a norma dei commi 2 e 3 dell'articolo 16 del decreto in commento) nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio.

L'impugnazione potrà essere proposta avverso le sentenze per le quali è scaduto il termine per l'appello ed è soggetta al termine di sessanta giorni, decorrenti dalla scoperta del dolo o della falsità

dichiarata o dal recupero del documento o dal passaggio in giudicato della sentenza di cui al numero dell'articolo 395 del codice di procedura civile. Se tali fatti avvengono durante il termine per l'appello, il termine stesso è prorogato dal giorno dell'avvenimento in modo da raggiungere i sessanta giorni da esso.

Il ricorso deve essere depositato, a pena d'inammissibilità, entro trenta giorni dalla proposizione nella segreteria della Commissione Tributaria adita. È richiesto il deposito dell'originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

Articolo 66 Procedimento

1. Davanti alla commissione tributaria adita per la revocazione si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti ad essa in quanto non derogate da quelle della presente sezione.

La norma in esame non presenta aspetti problematici, in quanto stabilisce che nel giudizio di revocazione che si svolge innanzi alla commissione tributaria adita vanno osservate le norme previste per il procedimento davanti ad essa se le stesse non risultano derogate da quelle che regolano il giudizio "de quo".

Articolo 67 Decisione

1. Ove ricorrano i motivi di cui all'articolo 395 del c.p.c. la commissione tributaria decide il merito della causa e detta ogni altro provvedimento consequenziale.

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

Quando la Commissione riscontra la sussistenza dei motivi di revocazione decide il merito della causa e detta ogni altro provvedimento consequenziale.

La decisione sul giudizio di revocazione è data con sentenza.

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

Capo IV

L'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie

Articolo 68

Pagamento del tributo e delle sanzioni pecuniarie in pendenza del processo

1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.

Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

3. Le imposte suppletive e le sanzioni pecuniarie debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione.

L'articolo in esame sancisce il principio della provvisoria esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie e gradua la determinazione degli importi da versare in relazione all'esito della decisione ed al grado dell'organo giudicante.

In particolare la citata norma stabilisce che:

- a) dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale con la quale è stato respinto il ricorso, il ricorrente deve versare i due terzi del tributo, con i relativi interessi e previa detrazione di somme eventualmente già pagate;*
- b) in ipotesi invece di accoglimento parziale del ricorso, sempre con sentenza della Commissione tributaria provinciale, il ricorrente deve versare l'intero ammontare stabilito, con la medesima sentenza se inferiore o pari ai due terzi dell'importo del tributo controverso, ovvero una somma pari ai due terzi dell'importo del tributo controverso, ovviamente detratte le somme già eventualmente versate ed aumentata degli interessi dovuti per legge;*
- c) la sentenza della Commissione tributaria regionale rende esigibile la differenza dell'ammontare stabilito con la stessa sentenza e la parte di tributo controverso già versato in base alle decisioni di primo grado.*

Le citate somme saranno iscritte a ruolo a titolo provvisorio secondo l'articolo 15 del D.P.R. 26 settembre 1973, n. 602, ove trattasi di imposte dirette, e secondo le disposizioni degli articoli 63 e 67 del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, per la imposta sul valore aggiunto e le altre imposte indirette.

A tale riguardo va avvertito che la norma in esame ha reso inoperanti tutte le disposizioni ad essa non conformi o contrarie concernenti la esazione dei singoli tributi in dipendenza delle decisioni delle Commissioni tributarie.

Pertanto non sono più applicabili, per le imposte dirette, le disposizioni contenute nel secondo comma dell'articolo 15 del D.P.R. 26 settembre 1973, n. 602, per l'imposta sul valore aggiunto, le disposizioni di cui all'articolo 60, secondo comma, numeri 2, 3 e 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per l'imposta di registro, le disposizioni contenute nell'articolo 56, primo comma, lettera a) del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella parte in cui graduano il pagamento del tributo in relazione alle decisioni di primo e secondo grado e, per l'imposta di successione e donazione, le disposizioni contenute nell'articolo 40, comma 2, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, sempre concernenti la graduazione della riscossione in base a decisioni.

Restano comunque valide ed efficaci, perché non interessate dalla norma in argomento, le disposizioni che consentono la esazione parziale e provvisoria dei tributi dopo la notificazione dell'atto di accertamento e prima della emanazione della decisione di primo grado. Ad esempio quella prevista dall'articolo 15, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, quella ipotizzata dall'articolo 60, comma secondo, numero 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, quella prevista dall'articolo 56, primo comma, lettera a) del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e quella stabilita dall'articolo 40, comma 2, prima parte, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

Così pure restano valide ed efficaci le disposizioni che riguardano le iscrizioni a titolo definitivo di cui all'articolo 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Tuttavia sia le iscrizioni a ruolo a titolo definitivo di cui al citato articolo 14, sia la riscossione parziale e provvisoria dei tributi dopo la notifica dell'atto di accertamento, prima della emanazione della sentenza di primo grado possono essere eseguite solo se non è intervenuta la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato. L'articolo 68, comma 2, tratta delle decisioni favorevoli al ricorrente e dispone che in ipotesi di accoglimento del ricorso, il tributo corrisposto in eccedenza, con i relativi interessi, deve essere rimborsato d'ufficio, cioè senza la necessità di un'apposita istanza di rimborso, nel termine di novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

Il successivo comma 3 dispone che le imposte suppletive, cioè quelle liquidate successivamente alla liquidazione del tributo principale e tendenti ad una correzione di errori commessi dall'Ufficio impositore, e le pene pecuniarie sono corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso per cassazione.

Ciò significa che dette somme sono esigibili solo dopo che la sentenza della Commissione tributaria provinciale è divenuta definitiva, oppure dopo la pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria regionale.

Articolo 69

Condanna dell'ufficio al rimborso

1. Se la commissione condanna l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi dell'articolo 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell'articolo 475 del c.p.c., applicando per le spese l'articolo 25, comma 2.

La sentenza di condanna dell'Ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale impositore o del concessionario del servizio di riscossione (quest'ultimo incluso per effetto dell'articolo 2, comma 1, lettera r), del decreto legge 15 marzo 1996, n. 123) al pagamento di somme dovute, sia essa emessa dalla Commissione tributaria provinciale, o in grado di appello dalla Commissione tributaria regionale, non è immediatamente esecutiva, essa può essere eseguita solo con il passaggio in giudicato, cioè quando si siano esauriti tutti i gradi del giudizio, o quando, per scadenza dei termini, non è più impugnabile.

In tale ipotesi la Segreteria della Commissione che l'ha emessa, a richiesta dell'interessato o del suo difensore tecnico, rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell'articolo 475 del codice di procedura civile apponendo su di essa la seguente formula:

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DELLA LEGGE**

"Comandiamo a tutti gli ufficiali giudiziari che ne siano richiesti ed a chiunque spetti, di mettere a esecuzione il presente titolo, al pubblico ministero di darvi assistenza, e a tutti gli ufficiali della forza pubblica di concorrervi, quando ne siano legalmente richiesti".

La sentenza delle Commissioni tributarie provinciali e regionali spedita in forma esecutiva è titolo per le azioni esecutive previste dal codice di procedura civile.

Trattasi, come è noto, della espropriazione forzata: mobiliare presso il debitore o presso terzi e immobiliare previste dal libro III, titolo I e II del c.p.c.

Articolo 70

Giudizio di ottemperanza

1. Salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, la parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato mediante ricorso da depositare in doppio originale alla segreteria della commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della commissione tributaria regionale.
2. Il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale dell'obbligo posto a carico della sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto.
3. Il ricorso indirizzato al presidente della commissione deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a norma del comma precedente, se necessario.
4. Uno dei due originali del ricorso è comunicato a cura della segreteria della commissione all'ufficio del Ministero delle finanze o all'ente locale obbligato a provvedere.

5. Entro venti giorni dalla comunicazione l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale può trasmettere le proprie osservazioni alla commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.
6. Il presidente della commissione tributaria, scaduto il termine di cui al comma precedente, assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza. Il presidente della sezione fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso e ne viene data comunicazione alle parti, almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria.
7. Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione. Il collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso a lui spettante secondo le disposizioni della legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.
8. Il collegio, eseguiti i provvedimenti di cui al comma precedente e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.
9. Tutti i provvedimenti di cui al presente articolo sono immediatamente esecutivi.
10. Contro la sentenza di cui al comma 7 è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.

Con il passaggio in giudicato della sentenza, all'interessato, oltre alla esecuzione forzata, è offerto anche il rimedio del giudizio di ottemperanza e cioè la presentazione di un ricorso diretto alla Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza passata in giudicato tendente ad ottenere il coatto adempimento degli obblighi sanciti dalla sentenza stessa.

Il giudizio di ottemperanza ha un duplice oggetto: in primo luogo accerta se vi sia stato o meno il fatto dell'inottemperanza, in secondo luogo cerca di rendere effettivo, mediante l'adozione di idonei provvedimenti, l'ordine di esecuzione contenuto nella sentenza.

Il giudizio di ottemperanza alle sentenze tributarie si propone mediante il deposito di un ricorso, in doppio originale, nella segreteria della Commissione tributaria provinciale, se questa ha pronunciato la sentenza da ottemperare, ovvero alla segreteria della Commissione tributaria regionale negli altri casi.

Il ricorso può essere proposto solo quando è scaduto il termine previsto dalla legge per l'adempimento degli obblighi posti dalla sentenza a carico dell'Ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale impositore, o, in mancanza di uno specifico termine, dopo trenta giorni dalla data della messa in mora eseguita a mezzo di Ufficiale giudiziario.

Il ricorso, rivolto al presidente della Commissione, deve contenere la esposizione dei fatti che giustificano la proposizione del giudizio di ottemperanza e la precisa

indicazione della sentenza di cui si domanda l'ottemperanza, di cui dovrà essere allegata copia.

Inoltre dovrà essere allegata al ricorso copia autentica dell'atto di messa in mora se questa è stata eseguita per mancanza del termine legale per l'adempimento.

La segreteria della Commissione tributaria adita provvederà a comunicare all'Ufficio del Ministero delle finanze o all'ente locale interessato uno dei due originali del ricorso, i quali entro venti giorni dalla data della comunicazione possono trasmettere, mediante memorie, le loro osservazioni e produrre, in allegato alle stesse, i documenti comprovanti l'eventuale adempimento alla sentenza oggetto di ottemperanza.

Decorso il termine di venti giorni, il presidente della Commissione assegna il procedimento alla sezione che ha emesso la sentenza da ottemperare. Il presidente di sezione fissa la data dell'udienza di trattazione in camera di consiglio del ricorso per una data che non vada oltre il novantesimo giorno dal deposito in segreteria del ricorso per il giudizio di ottemperanza.

La segreteria della Commissione comunica alle parti, almeno dieci giorni prima, la data dell'udienza di trattazione.

Nella udienza camerale di trattazione, il collegio, sentite le parti, ed acquisiti i documenti necessari, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per dare piena attuazione alla sentenza non ottemperata dall'Ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale impositore, rispettando le forme amministrative dei provvedimenti da assumere ed il dispositivo della sentenza in ottemperanza.

Il collegio, inoltre, può delegare un proprio componente, o nominare un commissario, per l'attuazione dei provvedimenti da adottare.

In tale ipotesi, fissa un termine entro il quale il componente delegato od il commissario "ad acta" debbono compiere i provvedimenti attuativi della sentenza ineseguita.

Il Collegio, infine, eseguiti i provvedimenti di attuazione della sentenza inottemperata e preso atto di quelli emanati dal componente delegato o dal commissario "ad acta", dichiara con ordinanza la chiusura del procedimento di ottemperanza.

TITOLO III

Disposizioni finali e transitorie

Articolo 71

Norme abrogate

1. Sono abrogati l'articolo 288 del T.U. per la finanza locale 14 settembre 1931, n. 1175, l'articolo 1 e gli articoli da 15 a 45 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 e successive modificazioni e integrazioni, l'articolo 19, commi 4 e 5, e l'articolo 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638, l'articolo 24 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, gli articoli 63, comma 5, e 68, comma 3, del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, l'articolo 4, comma 8, del decreto legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito nella legge 24 aprile 1989, n. 144, l'articolo 11, comma 5, del decreto legge 13 maggio 1991, n. 151, convertito nella legge 12 luglio 1991, n.202.

2. È inoltre abrogata ogni altra norma di legge non compatibile con le disposizioni del presente decreto.

Con l'articolo in commento il legislatore ha avvertito l'esigenza di procedere all'abrogazione, espressa o tacita, di alcune norme, esistenti alla data di insediamento delle nuove Commissioni tributarie, divenute incompatibili col nuovo rito.

Infatti, al comma 1, oltre all'abrogazione espressa delle disposizioni procedurali contenute nel D.P.R. n. 636 del 1972, viene prevista la soppressione, a far data dal 1 aprile 1996, di alcune norme disciplinanti la competenza degli organi amministrativi in materia di tributi locali e la facoltà degli stessi di concedere la sospensione dei ruoli. In particolare, dalla predetta data, sono soppressi:

- l'articolo 288 del testo unico della finanza locale concernente il ricorso avverso gli errori materiali dei ruoli relativi ai tributi locali;

- l'articolo 1 e gli articoli da 15 a 45 del D.P.R. n. 636 del 1972 recante la previgente disciplina del contenzioso tributario. A tale riguardo va evidenziato che l'articolo 49, comma 1, del decreto legislativo n. 545 del 1992 ha espressamente abrogato le restanti norme da 2 a 14 del citato D.P.R. n. 636 del 1972. Si precisa che le norme del menzionato D.P.R. n. 636 del 1972 continuano ad applicarsi alla commissione tributaria centrale, giusta quanto disposto dal comma 2 del citato articolo 49 del decreto legislativo n. 545 del 1992 e dall'articolo 75, comma 1, del decreto legislativo in rassegna;

- l'articolo 19, commi 4 e 5, e l'articolo 20 del D.P.R. n. 638 del 1972 concernenti le impugnazioni degli avvisi di accertamento dei tributi comunali e provinciali non soppressi e notificati a decorrere dal 1 gennaio 1974;

- l'articolo 24 del D.P.R. n. 639 del 1972 riguardante il ricorso avverso gli atti di accertamento dell'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni;

- l'articolo 63, comma 5, e l'articolo 68, comma 3, del D.P.R. n. 43 del 1988 concernenti i ricorsi contro le risultanze dei ruoli relativi alla riscossione coattiva dei tributi locali;

- l'articolo 4, comma 8, del decreto legge n. 66 del 1989, convertito dalla legge n. 144 del 1989 disciplinante il contenzioso relativo all'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni (I.C.I.A.P.), peraltro modificato dall'articolo 42-ter, comma 2, del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 marzo 1995, n. 85;

- l'articolo 11, comma 5, del decreto legge n. 151 del 1991, convertito dalla legge n. 202 del 1991, riguardante il ricorso avverso i ruoli formati ai sensi dell'articolo 67, comma 2, lett. a) del D.P.R. n. 43 del 1988 e contro i relativi avvisi di mora. Al riguardo si rinvia a quanto chiarito nel commento all'articolo 2 ed all'articolo 47.

Il comma 2 dell'articolo in commento, con opportuna norma di chiusura, abroga ogni altra disposizione incompatibile con quelle contenute nel decreto legislativo n. 546 del 1992, recependo il principio sancito dall'articolo 15 delle disposizioni sulla legge in generale (preleggi al codice civile) che dispone, in base al principio della successione delle leggi nel tempo, l'abrogazione per incompatibilità delle precedenti disposizioni modificate dalle nuove norme.

Alla luce di tale principio si deve, pertanto, considerare incompatibile con le norme del decreto legislativo n. 546 del 1992, il disposto dell'articolo 5, comma 4, del decreto legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26

giugno 1990, n. 165, che prevede una modalità di definizione agevolata delle controversie pendenti innanzi alle Commissioni tributarie - il cui importo complessivo non risulti superiore a lire dieci milioni - attraverso il pagamento di una somma pari al 90% dei tributi ancora controversi e delle residue somme per soprattasse e per sanzioni pecuniarie.

La stessa norma prevede, inoltre, che tale definizione possa realizzarsi fino a quando non sia intervenuta la decisione della Commissione tributaria di II grado.

Poiché questa definizione agevolata è prevista per le controversie incardinate dinanzi alle Commissioni tributarie di I e II grado che, ai sensi dell'articolo 49, comma 1, del decreto legislativo n. 545 del 1992, sono soppresse alla data di insediamento delle Commissioni provinciali e regionali, tale procedura si considera abrogata per incompatibilità col nuovo rito.

Articolo 72

Controversie pendenti davanti alle commissioni tributarie di primo e di secondo grado

1. Le controversie pendenti dinanzi alle commissioni tributarie di primo e di secondo grado previste dal D.P.R.

26 ottobre 1972, n. 636, alla data d'insediamento delle commissioni tributarie provinciali e regionali, sono ad esse rispettivamente attribuite, tenuto conto, quanto alla competenza territoriale, delle rispettive sedi.

La segreteria della commissione tributaria provinciale o regionale dà comunicazione alle parti della data di trattazione almeno trenta giorni liberi prima. La consegna o spedizione del ricorso o dell'atto di appello alla segreteria della Commissione tributaria di primo o secondo grado, ai sensi degli articoli 17, comma primo, e 22, comma secondo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, equivale a costituzione in giudizio del ricorrente ai sensi degli articoli 22 e 53, comma 2. La parte resistente può effettuare la costituzione in giudizio entro il termine di cui all'articolo 32, comma 1.

2. Se alla data indicata al comma 1 pendono termini per la proposizione di ricorsi secondo le norme previgenti, detti ricorsi sono proposti alle commissioni tributarie provinciali entro i termini previsti dal presente decreto, che decorrono dalla suddetta data. Se alla data indicata al comma 1 pendono termini per impugnare decisioni delle commissioni tributarie di primo e di secondo grado, dette impugnazioni sono proposte secondo le modalità e i termini previsti dal presente decreto, che decorrono dalla suddetta data.

3. Se i termini per il compimento di atti processuali diversi dai ricorsi secondo le norme vigenti, alla data di cui ai commi 1 e 2, sono ancora pendenti, tali atti possono essere compiuti nei termini previsti dal presente decreto, che decorrono dalla suddetta data.

4. Le segreterie delle commissioni tributarie di primo e di secondo grado indicate nel comma 1 provvedono a trasmettere i fascicoli relativi alle controversie pendenti alle segreterie delle commissioni provinciale o regionale rispettivamente competenti.

5. Le segreterie delle commissioni tributarie di primo e di secondo grado indicate nel comma 1 continuano a funzionare, solo per gli adempimenti di cui al comma 4, anche oltre la data indicata nel comma 1.

Articolo 2, comma 3, del decreto legge 15 maggio 1996, n. 123

Se alla data di insediamento delle commissioni tributarie provinciali o regionali è stato depositato il solo dispositivo della decisione emessa dalla commissione tributaria di primo o di secondo grado, la sentenza è depositata, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, entro il 30 maggio 1996.

La formulazione originaria dell'articolo in commento è stata modificata dal decreto-legge 15 marzo 1996, n. 123.

Il comma 1 della norma in rassegna dispone il passaggio automatico - senza necessità di alcuna attività di parte - alle nuove commissioni provinciali e regionali delle controversie tributarie pendenti, dinanzi alle cessate commissioni tributarie di 1 e 2 grado, alla data del 1 aprile 1996.

Per controversia pendente si intende quella per la quale è stato presentato alle sopresse Commissioni tributarie ricorso che non è stato deciso alla data di insediamento dei nuovi organi giurisdizionali.

Per effetto della cennata norma, dunque, le controversie tributarie pendenti dinanzi alle commissioni tributarie di 1 grado sono devolute alle commissioni tributarie provinciali, mentre quelle pendenti dinanzi alle commissioni tributarie di 2 grado sono trasferite alle commissioni tributarie regionali.

Circa la esatta individuazione della commissione tributaria competente, soccorre il criterio della territorialità, nel senso che sarà competente a proseguire il giudizio pendente in primo grado la commissione provinciale nel cui territorio ha sede l'Ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale impositore o il concessionario del servizio di riscossione che ha emesso l'atto impugnato, ovvero che ha denegato il rimborso, mentre sarà competente a proseguire, in grado d'appello, il giudizio pendente in secondo grado, la commissione regionale nel cui territorio aveva sede la cessata commissione tributaria di primo grado che aveva emesso la decisione impugnata.

Con l'articolo 2, comma 1, lett. g) del decreto-legge 15 marzo 1996, n. 123, sono stati aggiunti tre periodi al comma 1 dell'articolo 72 in rassegna. In particolare, il primo periodo stabilisce l'obbligo per le segreterie delle Commissioni tributarie provinciali e regionali a cui sono pervenuti i giudizi pendenti alla data del 1 aprile 1996, di comunicare alle parti la data della trattazione della controversia almeno trenta giorni liberi prima.

Tale disposizione si è resa necessaria in quanto, disponendo l'articolo 31 del decreto legislativo n. 546 del 1992 che l'avviso di trattazione viene comunicato alle sole parti costituite, sia il ricorrente sia la parte resistente non avrebbero avuto conoscenza dell'udienza di trattazione, non essendo prevista la costituzione delle parti con il previgente rito.

Inoltre, sempre al fine di evitare per i giudizi pendenti i pregiudizi processuali che potrebbero derivare alle parti per effetto delle nuove regole processuali, il citato decreto legge n. 123 del 1996, integrando il comma 1 dell'articolo in commento, ha previsto che la costituzione in giudizio delle parti, di cui agli artt. 22 e 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, in quanto atto processuale previsto dal nuovo rito, possa ritenersi effettuata, per il ricorrente e per l'appellante, con le previgenti regole e cioè mediante la consegna o spedizione del ricorso o dell'atto di appello alla segreteria della Commissione tributaria ai sensi dell'articolo 17, comma primo,

e 22, comma secondo, del D.P.R. n. 636 del 1972, mentre al resistente ed all'appellato è stata concessa la facoltà di costituirsi entro il termine di venti giorni liberi prima della data di trattazione.

Per il generale principio della conservazione degli atti giuridici, ed in particolare di quelli processuali, l'attività processuale concernente i giudizi trasferiti riprende dalla fase in cui il giudizio stesso si trova al momento della "trasmigratio".

Un caso particolare che merita di essere segnalato concerne l'ipotesi in cui il contribuente abbia impugnato, ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. 636 del 1972, decisioni di primo grado mediante spedizione o consegna, in data antecedente al 1 aprile 1996, dell'atto di appello alla segreteria della commissione tributaria che ha emesso la decisione e questa ultima non abbia notificato, ai sensi del quinto comma del citato articolo 22, entro la predetta data, l'atto di appello alla controparte.

In tale ipotesi, si ritiene che il processo tributario sia entrato nel secondo grado del giudizio e, quindi, la controversia può considerarsi pendente alla data del 1 aprile 1996 in secondo grado, anche se l'appellato non ne abbia avuto conoscenza.

Pertanto le cennate controversie, alla data del 1 aprile 1996, sono devolute alle commissioni tributarie regionali competenti e la segreteria della commissione tributaria di primo grado avrà cura di trasmettere il fascicolo alla segreteria della commissione tributaria regionale che, ai sensi dell'articolo 72, comma 1, secondo periodo, darà comunicazione alle parti della data di trattazione almeno trenta giorni liberi prima.

Inoltre, va chiarito che l'appellato non subisce alcun pregiudizio processuale dal fatto che abbia avuto conoscenza del giudizio solo alla data della ricezione dell'avviso di trattazione, in quanto lo stesso può costituirsi, secondo quanto disposto dal comma 1 del citato articolo 72, sino a venti giorni liberi prima della data di trattazione della controversia; in tale circostanza, può essere proposto appello incidentale secondo quanto stabilito dall'articolo 54 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Il comma 2 dell'articolo in esame, modificato dal succitato decreto-legge n. 123 del 1996, detta disposizioni in ordine ai termini per proporre ricorsi o per impugnare le decisioni di controversie nel regime transitorio.

La predetta disposizione stabilisce che, qualora alla data del 1 aprile 1996 pendano i termini e si intenda proporre ricorso o impugnare la decisione, occorre osservare i seguenti adempimenti:

- il ricorso introduttivo del giudizio va proposto dinanzi alla competente commissione provinciale, mentre quello relativo al grado di appello va proposto dinanzi alla competente commissione regionale; - i termini per proporre il ricorso introduttivo del giudizio, nonché i termini per impugnare la decisione iniziano a decorrere "ex novo", secondo le disposizioni previste dal decreto legislativo n. 546 del 1992, a partire dal 1 aprile 1996, a nulla rilevando eventuali periodi di tempo già trascorsi prima della citata data.

Si precisa che, qualora alla predetta data del 1 aprile 1996 sia intervenuta una decisione della commissione tributaria di secondo grado e alla stessa data pendano i termini per l'impugnativa, quest'ultima può essere proposta solo dinanzi alla commissione tributaria centrale ai sensi del comma 1 del successivo articolo 75.

Secondo il comma 3, qualora alla data del 1 aprile 1996 pendano i termini per compiere atti processuali diversi dai ricorsi (istanze, controdeduzioni, deposito

documenti, memorie, ecc.) previsti dalle disposizioni del D.P.R. n. 636 del 1972, i predetti atti possono essere compiuti nei termini previsti dalla nuova legge, con decorrenza dal 1 aprile 1996.

I commi 4 e 5 dell'articolo in rassegna dettano regole riguardanti l'attività delle segreterie delle cessate commissioni tributarie di 1 e 2 grado.

In particolare, è stabilito che dette segreterie provvederanno a trasmettere i fascicoli relativi alle controversie pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado alle competenti commissioni tributarie provinciali e regionali e che le stesse, per lo svolgimento di tale attività, continueranno a funzionare anche dopo la data del 1 Aprile 1996.

Al fine di un corretto adempimento dell'obbligo di trasmissione dei fascicoli in argomento e di un univoco comportamento di tutte le segreterie interessate si raccomanda a quest'ultime:

- di formare, in duplice copia, un elenco dei fascicoli delle controversie pendenti, ove, per ciascun fascicolo, saranno indicati il numero del procedimento, i dati identificativi del ricorrente e dell'Ufficio resistente, nonché i documenti e gli atti acquisiti al fascicolo;

- di trasmettere alle segreterie delle nuove Commissioni tributarie i fascicoli corredati dal suddetto elenco, formulato in duplice copia, di cui una copia sarà sottoscritta, in segno di ricevuta, dal direttore della segreteria della commissione tributaria ricevente, mentre l'altra copia resterà agli atti della segreteria della commissione tributaria che ha trasmesso i fascicoli stessi.

Infine si ricorda che, secondo quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 2 del citato decreto-legge n. 123 del 1996, nella ipotesi in cui alla data del 1 aprile 1996 sia stato emesso solo il dispositivo e non sia stata ancora depositata la decisione (comprensiva sia del dispositivo che della motivazione), la sentenza (rectius: decisione), sottoscritta dal Presidente del collegio e dal relatore, va depositata entro il 30 maggio 1996 presso la Segreteria della Commissione tributaria che ha emesso il dispositivo, la quale provvederà a trasmetterla alla Commissione tributaria competente unitamente al relativo fascicolo. Si rileva infine che, in tal caso, dalla data di deposito della decisione presso la segreteria, decorrono i termini per proporre l'impugnazione. Si precisa che, qualora entro la predetta data non venga effettuato il deposito della decisione, la controversia dovrà formar oggetto di trattazione "ex-novo" dinanzi alla commissione tributaria provinciale o regionale territorialmente competente.

Articolo 73

Istanza di trattazione

(Articolo interamente abrogato dall'articolo 69 del decreto legge 30.8.1993, n. 331, convertito dalla legge 29.10.1993, n. 427).

Si precisa che, per effetto dell'abrogazione di tale disposizione operata dal decreto legge n. 331 del 1993, il passaggio delle controversie pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado alle Commissioni tributarie provinciali e regionali, avviene d'ufficio, senza presentazione dell'istanza di trattazione.

Articolo 74

Controversie pendenti davanti alla corte di appello

1. Alle controversie che alla data di cui all'articolo 72 pendono davanti alle corti di appello o per le quali pende il termine per l'impugnativa davanti allo stesso organo, continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, e successive modificazioni e integrazioni.

La presente disposizione mantiene in vigore la disciplina dettata dall'articolo 40 del D.P.R. n. 636 del 1972, che permette l'impugnazione, dinanzi alla Corte di appello, della decisione della Commissione tributaria di secondo grado entro 90 giorni decorrenti dalla data di scadenza del termine di 60 giorni per ricorrere dinanzi alla Commissione tributaria Centrale.

Pertanto, alla data del 1 Aprile 1996, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

a) le controversie per le quali è già stato proposto il ricorso dinanzi alla Corte d'appello, proseguono dinanzi allo stesso organo ai sensi dell'articolo 40 del D.P.R. n. 636 del 1972;

b) le controversie per le quali pendono i termini per proporre ricorso allo stesso organo possono essere impuginate dinanzi alla Corte d'appello entro il suddetto termine di 90 giorni, che decorrerà ordinariamente senza il beneficio di alcuna interruzione.

Va precisato che alla data del 1 aprile 1996 deve essere già scaduto il termine di 60 giorni per impugnare la decisione della commissione tributari di secondo grado dinanzi alla commissione tributaria centrale e deve essere in corso il successivo termine di 90 giorni per proporre ricorso alla Corte di Appello.

Da ciò consegue che il certificato comprovante l'avvenuta decorrenza del termine di 60 giorni previsto per l'impugnativa dinanzi alla Commissione Tributaria Centrale (cfr. articolo 40, primo comma, ultimo periodo, del D.P.R. n. 636 del 1972) deve essere già stato rilasciato anteriormente alla data del 1 aprile 1996 da parte della segreteria della Commissione tributaria che ha emesso la decisione impugnata.

Articolo 75

Controversie pendenti davanti alla Commissione tributaria centrale

1. Alle controversie che alla data di cui all'articolo 72 pendono davanti alla Commissione tributaria centrale o per le quali pende il termine per l'impugnativa davanti allo stesso organo, continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, e successive modificazioni e integrazioni.

2. Relativamente alle controversie pendenti o per le quali pende il termine alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, il ricorrente e qualsiasi altra parte sono tenuti, entro sei mesi dalla predetta data, a proporre alla segreteria della Commissione tributaria centrale apposita istanza di trattazione contenente gli estremi della controversia e del procedimento. L'istanza potrà essere sottoscritta dalla parte o dal suo precedente difensore, se nominato, e deve essere notificata o spedita o consegnata alla segreteria della Commissione tributaria centrale nei modi previsti dall'articolo 20; in difetto, il giudizio davanti alla Commissione tributaria centrale si estingue. L'estinzione è dichiarata dal presidente della sezione, dopo aver verificato che non sia stata depositata in segreteria l'istanza di trasmissione del fascicolo alla

cancelleria della Corte di cassazione a seguito della richiesta di esame a norma del comma seguente. Contro il decreto del presidente, di cui viene data comunicazione alle parti, è ammesso reclamo al collegio nei modi e nei termini previsti dall'articolo 28.

3. Le parti che hanno proposto ricorso alla Commissione centrale, anziché presentare l'istanza di trattazione di cui al comma precedente, possono chiedere nello stesso termine l'esame da parte della Corte di cassazione ai sensi dell'articolo 360 del c.p.c. convertendo il ricorso alla Commissione tributaria centrale in ricorso per cassazione contro la decisione impugnata, osservate per il resto tutte le norme del c.p.c. per il procedimento davanti alla Corte di cassazione.

4. Se non è stato richiesto l'esame da parte della Corte di cassazione e l'istanza di trattazione è presentata nei termini, il procedimento prosegue davanti alla Commissione tributaria centrale, che provvede alla sua definizione mediante deposito della decisione entro i termini di cui all'articolo 42, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, applicando le disposizioni vigenti anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Le stesse disposizioni si applicano per i ricorsi presentati alla Commissione tributaria centrale successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

5. Comma abrogato dall'articolo 69, comma 3, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

6. La segreteria della Commissione tributaria centrale continua a funzionare anche oltre il termine di cui al comma 4 per trasmettere i fascicoli dei processi alla cancelleria della Corte di cassazione o alle commissioni tributarie regionale o provinciale.

La disciplina transitoria delle controversie tributarie pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale ha subito modificazioni ad opera dell'articolo 69 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 437, e dall'articolo 1 del decreto legge 26 novembre 1993, n. 471, convertito dalla legge 26 gennaio 1994, n. 44.

La originaria formulazione della disposizione in esame teneva conto della circostanza che l'intera riforma del contenzioso tributario sarebbe diventata operativa alla data del 1° ottobre 1993.

Inoltre, poiché la riforma ha comportato l'abolizione della Commissione tributaria centrale, si rendeva necessario assicurare la prosecuzione dei giudizi pendenti o per i quali pendevano i termini innanzi allo stesso organo, con le medesime regole del sistema pre-riforma, senza soluzione di continuità ovvero, in alternativa, consentire al ricorrente di incardinare il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione.

Pertanto, contrariamente a quanto previsto per le altre disposizioni transitorie, il termine di riferimento, sia per la determinazione del momento della pendenza della controversia, sia per individuare il periodo di decorrenza dei termini per impugnare, nonché il "dies a quo" per la presentazione dell'istanza di trattazione o per la riconversione del ricorso in Cassazione, era riferito alla data del 15 gennaio 1993 (momento di entrata in vigore del decreto legislativo n. 546 del 1992).

Infatti, l'originaria formulazione dell'articolo 80 dello stesso decreto legislativo prevedeva, per le disposizioni contenute nell'articolo 75, una deroga rispetto alla data di efficacia di tutte le norme contenute nello stesso decreto legislativo fissata al

momento di insediamento delle Commissioni tributarie e anticipava l'operatività della norma alla data di entrata in vigore del cennato decreto legislativo.

Pertanto alcune disposizioni contenute nell'articolo in commento, con particolare riferimento ai commi 2, 3 e 4 che disciplinano la riassunzione del procedimento dinanzi allo stesso organo attraverso la presentazione dell'istanza di trattazione, hanno già trovato attuazione.

Successivamente, per effetto dell'articolo 69 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, il legislatore è intervenuto nuovamente sul dettato legislativo modificando l'inciso "alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo", contenuto nel comma 1 dell'articolo in commento, con l'inciso "alla data di cui all'articolo 72". Pertanto, a seguito di tale modifica, qualora alla data del 1 aprile 1996, le controversie pendano dinanzi alla Commissione tributaria centrale o, alla predetta data, penda il termine per l'impugnativa davanti allo stesso organo, continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nel D.P.R. n. 636 del 1972. Conseguentemente, le controversie medesime sono esaminate dalla Commissione tributaria centrale senza l'obbligo di presentazione dell'istanza di trattazione qualora la pendenza o il termine per l'impugnativa siano sorti successivamente alla data del 15 gennaio 1993.

Va, infine, rilevato che, qualora alla data del 1 aprile 1996 siano pendenti i termini per impugnare la decisione delle commissioni tributarie di secondo grado, il ricorso deve essere presentato, anche successivamente a detta data, alle segreterie delle commissioni di secondo grado che hanno emesso la decisione impugnata; queste ultime nel curare gli adempimenti previsti dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 1972 devono, tra l'altro, provvedere a trasmettere i relativi fascicoli alla commissione tributaria centrale.

A tale conclusione si perviene in base a quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 75, ove si stabilisce che continuano ad applicarsi, anche per le controversie per le quali pendono i termini di impugnativa alla data del 1 aprile 1996, le disposizioni del D.P.R. n. 636 del 1972, ivi compresa quella contenuta nell'articolo 25, terzo comma, dello stesso decreto ove si afferma che il ricorso deve essere presentato alla segreteria della commissione che ha emesso la decisione impugnata.

Articolo 76

Controversie in sede di rinvio

1. Se alla data prevista dall'articolo 72, a seguito di sentenza della Corte di cassazione o di corte d'appello o a seguito di decisione della Commissione tributaria centrale pendono i termini per la riassunzione del procedimento di rinvio davanti alle commissioni tributarie di primo o di secondo grado, detti termini decorrono da tale data e la riassunzione va fatta davanti alla commissione tributaria provinciale o regionale competente.
2. Il termine per la riassunzione davanti alla corte d'appello non subisce modifiche.
3. Se alla data prevista all'articolo 72, a seguito di rinvio disposto dalla Corte di cassazione, pende il termine per la riassunzione davanti alla Commissione tributaria centrale, detto termine decorre da tale data e la riassunzione va fatta davanti alla commissione tributaria regionale competente.
4. Se la riassunzione non avviene nei termini, o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio, l'intero processo si estingue.

5. Se alla data indicata nei commi precedenti pendono i giudizi di rinvio davanti alla commissione tributaria di primo o di secondo grado si applicano le disposizioni di cui all'articolo 72, comma 4.

L'articolo in esame tratta del regime transitorio delle controversie in sede di rinvio. In particolare, il comma 1 disciplina le ipotesi in cui alla data del 1 aprile 1996 siano pendenti i termini per riassumere le controversie rinviate dalla Corte di Cassazione o dalla Corte di Appello o dalla Commissione tributaria centrale alle Commissioni tributarie di 1 e 2 grado.

In tali ipotesi, il termine si interrompe ed inizia a decorrere "ex novo" dal 1 aprile 1996; in tal caso le controversie vanno riassunte, rispettivamente, dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali secondo le rispettive competenze territoriali.

La disposizione in esame non prevede l'ipotesi in cui, alla data del 1 aprile 1996, penda il termine per la riassunzione di un giudizio di rinvio dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado a seguito di rimessione del giudizio stesso da parte della Commissione tributaria di secondo grado; in tal caso è da ritenere che detta riassunzione debba essere effettuata entro 60 giorni dalla comunicazione della segreteria della Commissione o dalla notificazione della decisione con la quale si dispone il rinvio.

Si precisa, inoltre, che, qualora il rinvio avvenga sulla base di una sentenza emessa da un organo giurisdizionale ordinario, la riassunzione va fatta entro un anno e 46 giorni dalla pubblicazione della sentenza (cfr. articolo 392 c.p.c.).

Per quanto riguarda l'eventuale riassunzione davanti alla Corte d'appello, si precisa che i termini per effettuarla non subiscono interruzioni in conseguenza dell'entrata in vigore della nuova normativa, in quanto dinanzi a tale organo sono comunque applicabili le norme del c.p.c.

Infine, se alla data del 1 aprile 1996, pendono termini per riassumere controversie rinviate dalla Corte di Cassazione alla Commissione tributaria centrale, dette controversie vanno riassunte innanzi alle competenti Commissioni tributarie regionali e la decorrenza dei termini viene computata dal 1 aprile 1996.

La mancata riassunzione nei termini delle controversie tributarie sopraindicate comporta la estinzione dell'intero giudizio.

Per quanto riguarda i giudizi di rinvio già pendenti davanti alle Commissioni di primo o di secondo grado, il comma 5 dell'articolo in commento rinvia a quanto disposto dall'articolo 72, comma 4.

Pertanto, le segreterie delle suddette Commissioni provvedono a trasmettere d'ufficio i fascicoli relativi alle controversie di rinvio alle segreterie delle Commissioni tributarie provinciali e regionali rispettivamente competenti.

Articolo 77

Procedimento contenzioso amministrativo davanti all'intendenza di finanza o al Ministero delle finanze

1. Le controversie relative ai tributi comunali e locali indicati nell'articolo 2, lettera h), per le quali era previsto il ricorso all'intendente di finanza o al Ministro delle finanze, se non ancora definite alla data di insediamento delle nuove commissioni,

continuano ad essere decise in sede amministrativa dai suddetti organi secondo le relative disposizioni, ancorché abrogate ai sensi dell'articolo 71.

L'articolo 77 stabilisce che le controversie relative ai tributi comunali e locali indicati nell'articolo 2, lettera h), per le quali era previsto il ricorso all'intendente di finanza o al Ministro delle finanze, qualora non ancora definite alla data di insediamento delle nuove commissioni, continuano ad essere decise in sede amministrativa dai suddetti organi secondo le relative precedenti disposizioni, pur se le stesse vengono abrogate dall'articolo 71 del decreto legislativo in commento. Dette controversie sono quelle instaurate, per quanto riguarda il merito, in base alle disposizioni dell'articolo 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638, e dell'articolo 24 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, e, per quanto attiene alla riscossione, in base all'articolo 288 del T.U.F.L. 14 settembre 1931, n. 1175, come modificato dall'articolo 63 del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43.

Pertanto, le controversie in materia di tributi comunali e locali, pendenti alla data di insediamento delle nuove commissioni, continuano ad essere decise in sede amministrativa dai competenti organi di primo e secondo grado presso cui i relativi ricorsi sono stati presentati.

Relativamente alle controversie conseguenti ad avvisi di accertamento non ancora impugnati, si precisa che se detti atti sono impugnati entro il 31 marzo 1996, i relativi ricorsi devono essere presentati presso gli organi del contenzioso amministrativo, secondo la normativa vigente fino al 31 marzo, mentre se impugnati dal successivo 1 aprile, detti ricorsi andranno presentati, entro il termine di 60 giorni decorrenti dal 1 aprile 1996, alle competenti commissioni provinciali secondo le disposizioni del comma 2 dell'articolo 72, trattandosi di controversie non ancora instaurate alla data di insediamento delle nuove commissioni tributarie.

Articolo 78

Controversie già di competenza delle commissioni comunali per i tributi locali.

1. Le controversie già di competenza in primo grado delle commissioni comunali per i tributi locali, se alla data d'insediamento delle nuove commissioni pendono davanti all'autorità giudiziaria ordinaria, i relativi giudizi proseguono in questa sede.

2. Le controversie di cui al comma 1, che alla data indicata non pendono davanti all'autorità giudiziaria ordinaria e non sono già state definite, qualunque sia il grado in cui si trovano al momento della sentenza della Corte costituzionale 27 luglio 1989, n. 451, debbono essere riattivate da parte degli enti impositori interessati mediante trasmissione dei relativi atti e documenti alla commissione tributaria provinciale competente entro il termine di mesi sei dalla data anzidetta; altrimenti ogni pretesa dell'ente impositore s'intende definitivamente abbandonata.

L'articolo 78 riguarda le controversie in materia di tributi locali già di competenza, in primo grado, delle commissioni comunali per i tributi locali ed, in secondo grado, della sezione speciale della giunta provinciale amministrativa.

Se alla data di insediamento delle nuove Commissioni tributarie le suddette controversie pendono davanti all'autorità giudiziaria ordinaria, proseguono in quella sede.

Laddove tali controversie alla data del 27 luglio 1989 - data della sentenza della Corte Costituzionale n. 451 che dichiarava incostituzionali le disposizioni relative alla composizione dei predetti organi - non erano state definite, debbono essere riattivate da parte degli enti impositori interessati al rapporto tributario in contestazione.

La riattivazione andrà effettuata, a cura dell'ente impositore, mediante la trasmissione degli atti e documenti inerenti la controversia alla competente Commissione tributaria provinciale entro il termine perentorio di mesi sei, decorrenti dalla data di insediamento delle nuove commissioni, e cioè entro il 30 settembre 1996, dandone comunicazione al contribuente, tenuto a costituirsi in giudizio ai sensi dell'articolo 22. La decorrenza del suddetto termine senza che la controversia sia stata riattivata comporterà pertanto l'abbandono definitivo di ogni pretesa tributaria da parte degli enti impositori relativamente alle controversie in questione.

Articolo 79

Norme transitorie

1. Le disposizioni di cui agli articoli 57, comma 2, e 58, comma 1, non si applicano ai giudizi già pendenti in grado d'appello davanti alla commissione tributaria di secondo grado e a quelli iniziati davanti alla commissione tributaria regionale se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore.

2. Nei giudizi davanti alla commissione tributaria provinciale o regionale riguardanti controversie già pendenti davanti ad altri organi giurisdizionali o amministrativi la regolarizzazione della costituzione delle parti secondo le nuove norme sulla assistenza tecnica è disposta, ove necessario, secondo le modalità e nel termine perentorio fissato dal presidente della sezione o dal collegio rispettivamente con decreto o con ordinanza da comunicare alle parti a cura della segreteria.

L'articolo in esame reca norme di raccordo tra il precedente e il nuovo rito.

In particolare, il comma 1 dispone che non opera il divieto di domande ed eccezioni nuove di cui all'articolo 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché il divieto di disporre nuove prove in appello di cui all'articolo 58, comma 1, del medesimo decreto legislativo, per le controversie di secondo grado devolute alle nuove commissioni tributarie regionali o iniziate innanzi alle stesse quando il relativo giudizio di primo grado è stato celebrato con il precedente rito.

In buona sostanza, il legislatore ha inteso non applicare il divieto dello "ius novorum", proprio del nuovo rito, a quelle controversie che hanno già percorso un grado di giudizio sotto la previgente disciplina.

Il successivo comma 2 conferisce al Presidente di sezione o al collegio la facoltà di valutare l'opportunità di disporre la regolarizzazione della costituzione della parte secondo le nuove norme sull'assistenza tecnica prevista dall'articolo 12. Si precisa che il presidente o il collegio possono discrezionalmente esonerare le parti dall'obbligo di assistenza tecnica anche nelle ipotesi in cui la stessa è obbligatoria.

La regolarizzazione è disposta con decreto del Presidente di sezione; se invece è disposta dal collegio lo stesso provvede con ordinanza.

I cennati provvedimenti saranno comunicati a cura delle segreterie alle parti che dovranno provvedere, osservando le modalità ed il termine in essi previsti, pena l'estinzione del giudizio per inattività delle parti, ai sensi dell'articolo 45 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Articolo 80

Entrata in vigore

1. Il presente decreto entra in vigore il 15 gennaio 1993.
2. Le disposizioni del presente decreto hanno effetto dalla data di insediamento delle commissioni tributarie provinciali e regionali. Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

L'articolo in esame distingue il momento di entrata in vigore del provvedimento da quello di efficacia delle norme in esso contenute.

Infatti mentre il comma 1 fissa l'entrata in vigore del provvedimento alla data del 15 gennaio 1993, il comma 2 ne dispone l'operatività alla data unica di insediamento delle commissioni tributarie provinciali e regionali.

Si ricorda che, secondo il disposto dell'articolo 42, comma 1, del decreto legislativo n. 545 del 1992, come modificato, da ultimo, dall'articolo 1, comma 1, lett. a), del decreto legge 26 settembre 1995, n. 403, convertito dalla legge 20 novembre 1995, n. 425, tale data è fissata al 1 aprile 1996.

2. Circolare n. 291/E del 18.12.1996

Oggetto:

Modifiche alla disciplina del processo tributario. Articolo 12 del decreto legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556.

Sintesi:

Trattazione di alcune modifiche del decreto legislativo n. 546/1992 introdotte con il decreto legge n. 437/1996, convertito con legge n. 556/1996 e istruzioni agli uffici relativamente alla giurisdizione, competenza territoriale, assistenza tecnica e gratuita, spese del giudizio, sospensione, conciliazione, impugnazioni e norme transitorie.

Testo:

Premessa

Con circolare n. 98/E del 23 aprile u.s. sono stati forniti agli Uffici in indirizzo chiarimenti ed opportuni suggerimenti volti ad agevolare e, sostanzialmente assicurare, attraverso l'analitica disamina delle disposizioni recate dal decreto legislativo n. 546 del 1992, nel testo risultante dopo le modifiche apportate dal decreto-legge 15 marzo 1996, n. 123, la puntuale difesa dell'Amministrazione nei giudizi instaurati dinanzi ai nuovi Organi di giurisdizione tributaria.

Il decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437 (che ha reiterato il decreto-legge 22 giugno 1996, n. 329, le cui disposizioni erano contenute nel decreto-legge 16 maggio 1996,

n. 259, che a sua volta, aveva reiterato il succitato decreto-legge 15 marzo 1996, n. 123) è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556.

Quest'ultimo provvedimento ha introdotto diverse disposizioni che costituiscono rilevanti integrazioni della disciplina del nuovo processo tributario.

Si rende, pertanto, necessario impartire istruzioni in ordine alle innovazioni contenute nel menzionato provvedimento modificativo e, nel contempo, fornire chiarimenti su taluni aspetti problematici, segnalati dagli Uffici o evidenziati dalla stampa specializzata.

Con la presente circolare, seguendo la stessa metodologia in precedenza adottata, si procede al commento degli articoli del decreto legislativo n. 546 del 1992 che richiedono ulteriori chiarimenti interpretativi.

Si riporta in appendice il testo del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, integrato con le menzionate modifiche intervenute.

Articolo 2

Oggetto della giurisdizione tributaria

Nell'ambito delle controversie relative alle imposte sui redditi sono da ricomprendere quelle concernenti il contributo al Servizio Sanitario Nazionale (c.d. tassa sulla salute), di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41; ciò in quanto il menzionato contributo, essendo dichiarato, accertato e riscosso secondo le modalità previste per i suddetti tributi diretti (cfr. articolo 14, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413) non può essere sottratto alla giurisdizione dell'organo preposto all'esame delle liti relative ai tributi medesimi.

Articolo 12

Assistenza tecnica

È stato chiesto di conoscere il parere della scrivente in ordine ai requisiti che i funzionari di associazioni di categorie rappresentate nel C.N.E.L. devono possedere per poter esercitare l'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

In proposito, si precisa che, per quel che riguarda i funzionari delle predette associazioni, iscritti negli elenchi di cui all'articolo 30, terzo comma, del D.P.R. n. 636 del 1972 alla data del 15 gennaio 1993, deve ritenersi che i medesimi possono prestare assistenza solo nei confronti degli aderenti all'associazione e sino a che perduri il rapporto organico di dipendenza con l'associazione stessa, anche se privi di uno specifico titolo di studio.

I funzionari, per contro che, alla data del 15 gennaio 1993, non risultavano ancora iscritti negli elenchi di cui sopra, possono esercitare parimenti l'assistenza tecnica a favore degli associati, ma solo se in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o del diploma di ragioneria, nonché della relativa abilitazione.

Tale facoltà cessa con il venir meno del rapporto di lavoro con l'associazione medesima. Si ricorda, comunque, che per questa categoria di funzionari è anche previsto, come presupposto indispensabile per esercitare il patrocinio alle liti degli

associati, l'iscrizione in appositi elenchi da tenersi presso le Direzioni Regionali delle Entrate.

Peraltro, come disposto dal comma 2 dell'articolo 12 del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556, fino alla formazione dei predetti elenchi, i soggetti appartenenti a tale ultima categoria devono, a pena di inammissibilità, attestare, nel ricorso, il possesso dei requisiti richiesti.

Per quanto concerne la qualifica di "associata", necessaria perché la parte possa essere assistita dal dipendente della associazione, il requisito si ritiene esistente sia quando detta qualifica sussista al momento dell'instaurazione della controversia dinanzi alla Commissione tributaria ritenendo irrilevanti le eventuali diverse posizioni antecedenti o successive a tale momento, sia nel momento in cui si instaura una controversia relativa ad un anno d'imposta pregresso durante il quale esisteva il rapporto di associazione, successivamente risolto per recesso o per cessazione dell'attività.

Infine, in base alla chiara formulazione dell'articolo 12, l'assistenza tecnica può essere prestata dai funzionari dell'associazione solo a favore degli "associati", escludendosi, pertanto, la possibilità che detta assistenza venga estesa ad altri soggetti (es. familiari non collaboratori dell'impresa familiare).

In merito, poi, ai dubbi interpretativi cui, come da alcune parti rappresentato, avrebbe dato adito la non sufficiente esplicitazione della norma in commento in relazione alla nozione di "impresa" - se, cioè, la stessa debba essere intesa in termini civilistici, ovvero in termini fiscali, con riferimento, quindi, all'esercizio di attività che producono redditi d'impresa in base al capo VI del TUIR - si svolgono le considerazioni che seguono.

La formulazione della norma induce a ritenere che il legislatore abbia voluto riferirsi ad un concetto ampio di impresa, intendendosi per tale quella che produce il relativo reddito ai sensi dell'articolo 51 del TUIR, atteso che il richiamo che la norma stessa opera all'articolo 2359 c.c. consente di affermare che si debba far riferimento alla nozione di impresa nella sua accezione non fiscale solo nell'ipotesi in cui al concetto di impresa sia correlato il menzionato riferimento civilistico (cioè nel caso delle società controllate).

Tale interpretazione è stata, peraltro, condivisa dall'Ufficio del Coordinamento Legislativo con nota numero 3-4303/UCL del 24 luglio 1996.

È stato inoltre chiesto di conoscere se il curatore fallimentare, quale professionista appartenente ad una delle categorie professionali abilitate all'assistenza tecnica per effetto dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992, e, al tempo stesso, quale rappresentante legale del fallito, possa assistere quest'ultimo in giudizio, alla luce della disposizione recata dal comma 6 dello stesso articolo 12 che permette ai soggetti, in possesso dei requisiti richiesti per esercitare il patrocinio alle liti, di stare in giudizio personalmente.

A tale proposito si ritiene che il curatore fallimentare non possa assumere anche la veste di difensore tecnico del fallito nelle controversie dinanzi alle Commissioni tributarie, in virtù del disposto dell'articolo 31, terzo comma, del regio decreto 16 marzo 1947, n. 267, in base al quale il curatore fallimentare non può rivestire il ruolo di avvocato o di procuratore nei giudizi che riguardano il fallimento e dell'articolo 25, primo comma, n. 6) del citato regio decreto che prevede, tra i poteri del giudice

delegato, la nomina degli avvocati e dei procuratori. Malgrado le menzionate disposizioni operino un espresso richiamo solo ad una precisa categoria professionale, si ritiene che lo stesso criterio valga anche nei confronti del curatore fallimentare appartenente alle altre categorie professionali abilitate all'assistenza tecnica, escludendosi pertanto, in tali ipotesi, la possibilità che il rappresentante legale del fallito possa anche difenderlo nel giudizio tributario.

Diversa invece, è la situazione relativamente alle controversie tributarie concernenti il soggetto fallito, già pendenti alla data del 1 aprile 1996 dinanzi alle preesistenti Commissioni tributarie di primo e secondo grado.

Si ricorda infatti che, secondo la disciplina transitoria recata dall'articolo 79, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, per le predette controversie la nomina da parte del ricorrente di un difensore abilitato non è obbligatoria, bensì può essere discrezionalmente disposta dal presidente della sezione o dal collegio sulla base di valutazioni di opportunità.

Poiché, ai sensi dell'articolo 43 del regio decreto n. 267 del 1947, è stata riconosciuta la "legitimatio ad processum" del curatore fallimentare nelle controversie relative a rapporti giuridici del fallito, previa, tuttavia, l'autorizzazione a stare in giudizio rilasciata dal giudice delegato, ai sensi dell'articolo 31, secondo comma, del predetto regio decreto, si ritiene che, nelle controversie tributarie già pendenti alla data del 1 aprile dinanzi ai previgenti organi di giustizia tributaria, il fallito possa stare in giudizio tramite il curatore fallimentare, in veste però solo di suo rappresentante legale. Pertanto, relativamente a tali liti, qualora non sia stata disposta l'assistenza tecnica con provvedimento del giudice tributario, il curatore fallimentare potrà, per conto del fallito, svolgere tutte le attività processuali connesse al giudizio (es. produzione di documenti, presentazione di istanza di trattazione in pubblica udienza, discussione orale della controversia).

Altra questione meritevole di approfondimento è quella concernente il significato da attribuire alla locuzione "valore della lite", in caso di perdita. In particolare si tratta di stabilire le modalità da seguire in quest'ipotesi al fine di determinare detto valore e, conseguentemente, l'eventuale obbligo all'assistenza tecnica. In tal caso il "valore" va determinato con riferimento all'imposta virtuale o alla maggiore imposta effettiva relativa alla differenza tra la perdita dichiarata e la minor perdita accertata dall'Ufficio.

Per quanto riguarda, invece, le controversie concernenti gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo n. 546 del 1992, si ritiene che alle stesse non risulti applicabile la disposizione riguardante l'esclusione dall'assistenza tecnica, di cui al comma 5 dell'articolo in commento. Ciò, sia per la particolare natura delle controversie medesime, sia in considerazione del fatto che per le stesse non può determinarsi un valore della lite nei termini specificati dalla disposizione in esame.

Articolo 13

Assistenza tecnica gratuita

Alcune Direzioni Regionali delle Entrate hanno chiesto chiarimenti in ordine all'attività che le stesse sono chiamate a svolgere con riferimento alla costituzione e composizione delle speciali Commissioni preposte all'assistenza tecnica gratuita.

Al riguardo si precisa che la competenza in ordine alla costituzione, presso ciascuna Commissione tributaria provinciale e regionale, delle speciali Commissioni per l'assistenza tecnica gratuita, deve intendersi affidata esclusivamente ai presidenti di ciascuno dei detti Organi giurisdizionali.

Nell'ambito di tale competenza, i giudici di cui sopra procedono alla designazione dei componenti provenienti dalle rispettive Commissioni tributarie (un presidente di sezione e un giudice tributario) ed effettuano, all'inizio di ogni anno, la scelta di tre soggetti designati dagli ordini professionali e dalla Direzione Regionale delle Entrate nella cui circoscrizione è insediata la Commissione tributaria.

In assenza di una puntuale previsione normativa in ordine ai criteri da adottare relativamente ai turni di rotazione tra gli ordini professionali e la Direzione Regionale delle Entrate per l'effettuazione delle anzidette scelte, si ritiene che l'avvicendamento tra gli stessi possa avvenire sulla base di una valutazione discrezionale operata dai presidenti di ciascuno degli Organi giurisdizionali in questione. Depone in favore di tale interpretazione il disposto dell'articolo 5 del regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3282, e successive modificazioni ed integrazioni, che, nel disciplinare in via generale l'istituto del gratuito patrocinio, conferisce analogo potere al presidente della Corte di appello.

Si ritiene, pertanto, che le designazioni di iscritti negli albi od elenchi di cui al comma 2 dell'articolo 12 debbano essere effettuate esclusivamente a seguito della scelta - cui consegue la specifica richiesta di designazione - avanzata dal Presidente della Commissione tributaria.

Va rilevato che la scelta instaura, di fatto, un ordine di precedenza - intesa, peraltro, solo in via temporanea - tra gli ordini professionali, stabilendo, conseguentemente, il "turno" di cui alla norma in commento.

In base al criterio di turnazione adottato, gli ordini scelti il primo anno saranno esclusi dalla scelta da operarsi nell'anno successivo, e così di seguito, fino ad esaurimento del turno.

A turno concluso, per avvenuta scelta alternativa di tutti gli ordini professionali, nonché delle Direzioni regionali delle entrate, si tornerà ad operare come dall'inizio, stabilendo, in tal modo, un nuovo turno.

Articolo 14

Litisconsorzio ed intervento

È stato da più parti posto il problema se, in ipotesi di impugnazione del ruolo, della cartella di pagamento o dell'avviso di mora, il ricorso debba essere proposto nei confronti del concessionario della riscossione e/o dell'Ufficio finanziario titolare del tributo, supponendo la esistenza di un rapporto di litisconsorzio necessario tra i due citati soggetti.

Al riguardo è da chiarire che, sotto il profilo processuale, la posizione del concessionario della riscossione è ben distinta dalla posizione dell'Ufficio titolare del tributo.

Pertanto, il ricorso sarà proposto nei confronti dell'Ufficio quando dalla cartella di pagamento si evince che il vizio è riferibile al ruolo formato dall'Ufficio stesso e non all'atto in cui il ruolo viene portato a conoscenza del contribuente (cartella di pagamento). Parte del processo sarà, altresì, l'Ufficio quando la notifica della cartella

di pagamento o dell'avviso di mora non è stata preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento o di altro atto impugnabile autonomamente, previsto dalla legge.

Sarà, invece, proposto ricorso nei confronti del concessionario della riscossione quando la cartella di pagamento o l'avviso di mora sono affetti da vizi propri, cioè in presenza di irregolarità connesse agli elementi essenziali prescritti dalla legge per la loro emissione e compilazione.

Nei casi in cui vi sia incertezza in ordine alla riferibilità della violazione al ruolo ovvero alla cartella di pagamento il contribuente potrà chiamare in giudizio sia l'Ufficio tributario che il concessionario della riscossione dei tributi in base al disposto dell'articolo 14, comma 3, del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Tra le ipotesi di litisconsorzio necessario possono essere ricondotte quelle rinvenibili nel disposto degli articoli 43-bis e 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In particolare, nei predetti articoli si configurano talune ipotesi di responsabilità solidale tra più soggetti (cedente/cessionario) con la conseguenza che, sul piano processuale, è possibile ravvisare una ipotesi di litisconsorzio necessario.

Analogamente è da ritenere che, per la particolare disciplina delle dichiarazioni e dei versamenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, prevista per le società controllanti e controllate (cfr. articolo 73, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) sia configurabile, sul piano processuale, una ipotesi di litisconsorzio necessario. Infatti, in base alla menzionata disposizione, le società controllate rispondono in solido con l'ente o la società controllante per il pagamento delle imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante (cfr. articolo 6, comma 2, D.M. 13 dicembre 1979).

Articolo 15

Spese del giudizio

La legge 24 ottobre 1996, n. 556, di conversione del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, ha introdotto nell'articolo in esame la disposizione secondo la quale nella liquidazione delle spese di giudizio a favore dell'Ufficio del Ministero delle Finanze e degli Enti locali, se assistiti da funzionari dell'Amministrazione, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato ivi previsti.

Sono sorti dubbi in ordine alla necessità di proposizione della domanda di condanna alle spese ai fini della relativa statuizione.

La scrivente ritiene, al riguardo, che è sempre necessario formulare una specifica richiesta di condanna della controparte alle spese di lite. Tale richiesta verrà formulata dai dipendenti Uffici per iscritto nell'atto di controdeduzioni o nell'atto di appello.

A tal fine si suggerisce di utilizzare il seguente schema di nota-spese opportunamente integrato o modificato in relazione alla singola fattispecie concreta, tenendo presente che per valore della controversia deve intendersi quello risultante dalla somma dell'imposta, delle sanzioni, degli interessi e di ogni altro eventuale accessorio. Detta nota dovrà essere depositata, tenendo presente quanto previsto dall'articolo 75 c.p.c., D. Att., entro i termini stabiliti rispettivamente dai commi 2 e 3, dell'articolo 32 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Commissione Tributaria (Provinciale o Regionale di

Sezione n. Trattazione del/..../....

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

NOTA SPESE DI LITE

Valore della controversia	lire
A. Giudizio di 1 grado	
1.a Onorari di avvocato (ridotti del venti per cento)	
- studio della controversia	lire
- redazione delle controdeduzioni	lire
- partecipazione all'udienza di discussione della istanza di sospensione	lire
- redazione memoria difensiva	lire
- redazione replica	lire
- partecipazione alla udienza di trattazione non di mero rinvio	lire
- discussione in pubblica udienza	lire
	Totale 1.a lire
2.a Diritti procuratori	
- formazione del fascicolo	lire
- costituzione in giudizio	lire
- deposito fascicolo	lire
- redazione istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- notificazione dell'istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- deposito dell'istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- redazione nota di deposito	lire
- deposito nota documenti	lire
- esame scritti difensivi e documenti di controparte	lire
- esame ordinanze e decreti	lire
- redazione della nota spese	lire
- deposito nota spese	lire
	Totale 2.a lire
3.a Spese	
- spese generali (dieci per cento del totale 1.a + 2.a)	lire
- spese documentate (es. spese di notificazione):	
(Causale)	lire
(Causale)	lire
	Totale 3.a lire
Riepilogo onorari, diritti e spese del giudizio di 1 grado	
(Totale 1.a + 2.a + 3.a)	lire

B. Giudizio di 2 grado

1.b Onorari di avvocato (ridotti del venti per cento)	lire
- studio della controversia	lire
- redazione dell'atto di appello	lire
- redazione dell'atto di appello incidentale	lire
- redazione delle controdeduzioni	lire
- redazione memoria difensiva	lire
- redazione replica	lire
- partecipazione alla udienza di trattazione non di mero rinvio	lire
- discussione in pubblica udienza	lire
Totale 1.b	lire

2.b diritti procuratori

- richiesta copia sentenza	lire
- esame sentenza	lire
- formazione del fascicolo	lire
- costituzione in giudizio	lire
- deposito fascicolo	lire
- redazione istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- notificazione dell'istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- deposito dell'istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- redazione nota di deposito	lire
- deposito nota documenti	lire
- esame scritti difensivi e documenti di controparte	lire
- esame ordinanze e decreti	lire
- redazione della nota spese	lire
- deposito nota spese	lire
Totale 2.b	lire

3.b Spese

- spese generali (dieci per cento del totale 1.b + 2.b)	lire
- spese documentate (es. spese di notificazione):	
(Causale)	lire
(Causale)	lire
Totale 3.b	lire

Riepilogo onorari, diritti e spese del giudizio di 2 grado

(Totale 1.b + 2.b + 3.b) lire

Il Direttore

Per la determinazione degli importi da indicare in corrispondenza delle singole voci va applicata la tariffa forense deliberata dal Consiglio Nazionale Forense in data 12 giugno 1993, adottata con decreto del Ministro di Grazia e Giustizia n. 585 del 5 ottobre 1994 e pubblicata sulla G.U. Serie generale n. 247 del 21.10.1994.

Da detta tariffa, infatti, vanno desunti i criteri generali di liquidazione (articolo 5), il criterio di determinazione del valore della lite (articolo 6), nonché gli onorari dei giudizi di 1 e 2 grado (Tab. A paragrafi III e V), i coefficienti di applicazione (Tab. A parag. VI) ed i diritti procuratori (Tab. B).

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

Gli Uffici avranno cura di presentare la nota spese di lite anche per i giudizi già pendenti alla data del 1 aprile 1996 in quanto anche per detti giudizi si applica la nuova disciplina in tema di condanna alle spese, ma limitatamente agli atti formati ed alla attività processuale svolta a decorrere dalla predetta data.

Articolo 16

Comunicazioni e notificazioni

Sono stati posti quesiti in ordine alla legittimità della notifica del ricorso in primo grado od in appello presso gli Uffici delle Avvocature distrettuali dello Stato, nelle cui circoscrizioni hanno sede gli Uffici del Ministero delle finanze. Al riguardo si precisa che l'anzidetta notifica deve essere effettuata agli Uffici tributari che hanno la legittimatio ad processum nel giudizio instaurato.

Solo nelle ipotesi di costituzione in sede d'appello dell'Avvocatura distrettuale dello Stato, gli atti dovranno essere notificati a quest'ultima.

Articolo 20

Proposizione del ricorso

Aspetti problematici connessi alla proposizione del ricorso si pongono con riferimento alla speciale procedura prevista per impugnare il ruolo formato, ai sensi dell'articolo 7 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787, dai Centri di Servizio.

Com'è noto, tale disciplina è contenuta nell'articolo 10 del predetto decreto che dispone la presentazione del ricorso avverso il menzionato ruolo mediante spedizione dell'originale del ricorso stesso al Centro di Servizio e, decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data di invio del ricorso in originale, mediante successivo deposito (o spedizione) di una copia in carta libera del citato ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria competente. Tale deposito (o spedizione) rappresenta il momento di costituzione del rapporto processuale, a seguito del quale la segreteria della Commissione tributaria richiede al Centro di Servizio l'originale del ricorso in suo possesso. Il menzionato Centro di Servizio deve provvedere a trasmettere alla segreteria della Commissione tributaria adita dal contribuente l'originale del ricorso unitamente alle proprie deduzioni entro il termine di quaranta giorni dal ricevimento della detta richiesta. Nel rispetto dello stesso termine, il

Centro di Servizio deve inviare il fascicolo relativo alla controversia all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette competente per l'ulteriore attività di rappresentanza e difesa dinanzi alle Commissioni tributarie.

La diversità della disciplina appena delineata rispetto a quella ordinaria attualmente in vigore impone una rilettura delle disposizioni contenute nell'articolo 10 del D.P.R. n. 787 del 1980 in senso logico-sistematico al fine di renderle compatibili con il nuovo sistema di costituzione in giudizio previsto dal decreto legislativo n. 546 del 1992.

Innanzitutto, non si può prescindere dal disposto dell'articolo 10 del menzionato decreto n. 546 del 1992, il quale prevede che, qualora l'Ufficio che ha emanato l'atto impugnato sia un Centro di Servizio, è parte nel processo tributario l'Ufficio delle entrate del Ministero delle finanze cui spettano le attribuzioni sul rapporto controverso. Tale precisazione è necessaria in quanto, non possedendo il Centro di Servizio lo status di parte processuale, gli atti indispensabili per costituirsi in giudizio, quale parte resistente nel processo, devono essere adottati dal competente Ufficio distrettuale delle imposte dirette.

Pertanto, ferma restando la validità delle disposizioni contenute nel primo comma del menzionato articolo 10 del D.P.R. n. 787 del 1980 e della procedura ivi prevista, si rende necessario effettuare il coordinamento tra le nuove norme e le precedenti, una volta spirato il termine di sei mesi dalla proposizione del ricorso, entro il quale il Centro può effettuare la cosiddetta attività precontenziosa.

Al riguardo, premesso che il contribuente può costituirsi in giudizio in un momento imprecisato, purché compreso tra il decorso dei sei mesi e lo scadere del biennio dalla proposizione del ricorso, si pone il problema di come rendere tempestivamente edotti gli uffici finanziari dell'effettiva data di tale costituzione. Ciò al fine di individuare il momento dal quale decorre il termine per la costituzione in giudizio dell'Ufficio finanziario, non previsto dalla normativa speciale dell'articolo 10 del D.P.R. n. 787 del 1980.

L'Ufficio distrettuale delle imposte dirette, che deve provvedere agli adempimenti necessari alla costituzione in giudizio, viene in realtà a conoscenza dell'esistenza della controversia solo in un momento successivo e cioè all'atto della ricezione del fascicolo d'ufficio inviato dal Centro di Servizio.

Pertanto, è indispensabile che la segreteria della Commissione tributaria provinciale dia notizia in forma ufficiale della data di avvenuta costituzione in giudizio del ricorrente al Centro di Servizio all'atto della richiesta dell'originale del ricorso presentato a suo tempo.

La data di ricezione da parte del Centro di Servizio della richiesta di cui sopra, effettuata dalla segreteria della Commissione tributaria provinciale (quale risulta dal numero di protocollo di entrata apposto dal Centro di Servizio stesso in caso di consegna diretta o dal timbro postale di arrivo in caso di spedizione), si ritiene, in assenza di una compiuta previsione normativa, possa costituire dies a quo, oltreché per la decorrenza del termine di quaranta giorni per la trasmissione degli atti d'ufficio da parte del Centro di Servizio all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette, anche per la decorrenza di quello di sessanta giorni, previsto dall'articolo 23 del decreto legislativo n. 546 del 1992, per la costituzione dell'Ufficio medesimo in giudizio.

Ciò posto, si ravvisa la necessità di richiamare l'attenzione delle Commissioni tributarie sulla puntuale applicazione dell'articolo 30 del decreto legislativo n. 546

del 1992 in base al quale la trattazione della controversia va fissata "scaduto in ogni caso il termine per la costituzione delle parti"; pertanto, poiché l'Ufficio delle imposte dirette (parte resistente) può costituirsi, come già detto, nei sessanta giorni dalla ricezione della richiesta di trasmissione dell'originale del ricorso effettuata dalla segreteria della Commissione tributaria provinciale al Centro di Servizio, la predetta data di trattazione dovrà essere, in ogni caso, successiva al suddetto periodo temporale.

Si invitano, inoltre, i Centri di Servizio, al fine di assicurare alla parte resistente un congruo lasso di tempo per effettuare la costituzione in giudizio, a provvedere tempestivamente all'invio del fascicolo d'ufficio al competente Ufficio distrettuale delle imposte dirette affinché quest'ultimo possa compiutamente approntare le difese dell'Amministrazione.

A tal fine il predetto Centro di Servizio avrà cura di predisporre ed includere nel fascicolo uno schema di elementi proposti quale ipotesi di controdeduzioni all'Ufficio delle imposte dirette e l'eventuale richiesta di trattazione in pubblica udienza, ove ritenuta necessaria. L'Ufficio delle imposte dirette, per economia di tempo, qualora dall'esame degli atti ricevuti ritenga di poter aderire alla proposta di deduzioni avanzata dal Centro di Servizio, provvederà a farla propria e ad ottemperare agli adempimenti imposti dall'articolo 23 del citato decreto legislativo n. 546 del 1992; in caso contrario, lo stesso Ufficio delle imposte dirette provvederà direttamente alla stesura delle controdeduzioni ed ai successivi adempimenti.

Sottolineando ancora una volta l'esiguità del numero dei giorni disponibili per effettuare la costituzione in giudizio da parte degli Uffici delle imposte dirette (infatti questi ultimi disporrebbero, in realtà, non di sessanta giorni pieni, ma decurtati del tempo necessario al Centro di Servizio per approntare e trasmettere il fascicolo d'ufficio corredato dagli elementi sopra evidenziati), si invitano gli Uffici finanziari a predisporre i più opportuni moduli organizzativi per far fronte alle menzionate incombenze.

Si raccomanda, inoltre, agli Uffici di porre la massima attenzione sul controllo della sussistenza degli elementi di ammissibilità del ricorso proposto dal contribuente, con particolare riguardo a quello contenuto nell'articolo 18, comma 2, lettera c), del citato decreto legislativo n. 546 del 1992, concernente l'Ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti il ricorso è proposto. Infatti, qualora il ricorso menzioni quale Ufficio destinatario il Centro di Servizio anziché l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette territorialmente competente, potrà essere sollevata eccezione di inammissibilità del ricorso stesso a norma del comma 4 del suddetto articolo 18.

Qualora, a seguito dell'emissione della sentenza di primo grado, risultino necessarie attività del Centro di Servizio (nell'ipotesi, ad esempio, di effettuazione dello sgravio, ai sensi dell'articolo 40 del D.P.R. n. 602 del 1973, degli ammontari iscritti a ruolo e contenuti nella cartella di pagamento impugnata), l'Ufficio delle imposte dirette dovrà inviare tempestivamente il fascicolo della controversia, contenente la sentenza della Commissione tributaria provinciale, al Centro di Servizio stesso affinché quest'ultimo possa provvedere al riguardo.

Articolo 22 Costituzione in giudizio del ricorrente

Si pone il problema, in sede di costituzione in giudizio, se il ricorrente debba accludere alla copia del ricorso consegnato in originale all'ente impositore, la fotocopia della ricevuta di deposito del ricorso stesso (come disposto dal comma 1 dell'articolo in commento) ovvero se, a tal fine, sia sufficiente l'attestazione di ricevuta sulla copia stessa resa dall'impiegato addetto, secondo quanto previsto dall'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Al riguardo si osserva che sia l'una che l'altra delle suddette disposizioni possono soccorrere ai fini di cui trattasi, in quanto entrambe le modalità ivi previste consentono il raggiungimento dello scopo voluto dal legislatore; pertanto, la costituzione in giudizio si intende validamente effettuata sia in caso di allegazione della fotocopia della ricevuta di avvenuto deposito sia in caso di attestazione di ricevuta posta sulla copia del ricorso.

Articolo 23

Costituzione in giudizio della parte resistente

Numerosi Uffici finanziari hanno chiesto di conoscere se la costituzione in giudizio della parte resistente possa essere effettuata, oltre che tramite il deposito del fascicolo presso la segreteria della Commissione, anche mediante l'inoltro della documentazione a mezzo posta.

Al riguardo si ritiene che, attesa l'esplicita dizione usata dall'articolo 23, non è ammissibile usufruire del servizio postale per costituirsi parte nel processo tributario. Infatti, si deve sottolineare la circostanza che il legislatore, nei casi in cui ha inteso consentire l'utilizzo dell'invio di atti processuali tramite posta, lo ha previsto espressamente (cfr. articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 546 del 1992).

Inoltre, occorre tener presente l'analoga disposizione dettata per il rito civile dall'articolo 165 c.p.c., che consente la costituzione in giudizio delle parti solo a mezzo deposito dei documenti richiesti.

Si deve ritenere che il Direttore dell'Ufficio possa delegare, per l'adempimento delle formalità del deposito, personale appartenente almeno alla III qualifica funzionale.

Articolo 25

Iscrizione del ricorso nel registro generale.

Fascicolo d'ufficio del processo e fascicoli di parte

Circa le spese per il rilascio delle copie, il comma 2 dell'articolo 25 del decreto legislativo in commento esclude il pagamento delle somme dovute quando trattasi di Ufficio tributario.

A tal proposito occorre precisare che la norma, con l'espressione "Ufficio tributario", non ha inteso riferirsi solo agli uffici dell'Amministrazione finanziaria, ma anche a quelli di qualunque altro ente impositore (es. Comune, provincia e regione).

Articolo 28

Reclamo contro i provvedimenti presidenziali

Come è noto, il comma 1 dell'articolo in esame dispone che avverso i provvedimenti del presidente è ammesso reclamo da notificare alle altre parti costituite nelle forme di cui all'articolo 20, commi 1 e 2, entro il termine perentorio di trenta giorni dalla loro comunicazione da parte della segreteria. È stato da taluni argomentato che, in base al menzionato dettato normativo, in mancanza di costituzione della parte

resistente, sia preclusa al ricorrente la proposizione di reclamo avverso i provvedimenti presidenziali.

Tale conclusione non appare condivisibile. Infatti è di tutta evidenza che la mancata costituzione della controparte non può comportare limitazioni al diritto alla difesa dell'altra parte.

In tali ipotesi, infatti, l'interessato proporrà reclamo esclusivamente depositando l'atto presso la segreteria della Commissione tributaria.

Quanto, infine, al termine entro il quale va presentato il reclamo in argomento, sempre in considerazione del fatto che la mancata costituzione di una parte non può limitare il diritto alla difesa dell'altra, si ritiene che il reclamante possa eseguire il deposito nel termine massimo di 30 giorni dalla comunicazione del provvedimento del presidente a cura della segreteria.

A tale conclusione si perviene sulla base del coordinamento tra il primo e il secondo comma dell'articolo in commento. Infatti, la prima delle richiamate disposizioni stabilisce il termine perentorio di 30 giorni dalla comunicazione del provvedimento del presidente a cura della segreteria per la notificazione del reclamo alle altre parti costituite; la seconda, invece, stabilisce un termine di 15 giorni dall'ultima notificazione per effettuare il deposito del reclamo stesso.

Pertanto, poiché la notifica del reclamo alla controparte non può essere effettuata per mancata costituzione della parte resistente, ne consegue che il lasso temporale previsto espressamente dal legislatore per detto adempimento (30 giorni), può essere utilizzato per effettuare la formalità del deposito.

Articolo 33

Trattazione in camera di consiglio

È sorto il dubbio se la richiesta di discussione della controversia in pubblica udienza possa essere prodotta, oltre che con istanza separata, con il ricorso introduttivo del giudizio.

Al riguardo, si evidenzia che il comma 1 dell'articolo in commento prevede la possibilità, per la parte che ne abbia interesse, di chiedere la discussione in pubblica udienza con apposita istanza da depositare in segreteria e notificare alle altre parti costituite entro dieci giorni liberi prima della data di trattazione.

Atteso che la disposizione in esame stabilisce che l'istanza deve essere notificata alle "parti costituite" ne consegue che la stessa deve essere proposta con atto separato rispetto al ricorso introduttivo in un momento successivo alla costituzione delle parti ai sensi degli articoli 22 e 23 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Articolo 47

Sospensione dell'atto impugnato

La legge n. 556 del 1996, nel convertire il decreto-legge n. 437 del 1996, ha apportato alcune modifiche alla disciplina della sospensione in via amministrativa dei ruoli formati per la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e delle altre imposte indirette.

In particolare, il cennato provvedimento legislativo ha ripristinato la norma contenuta nell'articolo 11, comma 5, del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 151, convertito dalla legge 12 luglio 1991, n. 202.

Pertanto, a parziale modifica di quanto chiarito con la circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, si precisa che è ora possibile chiedere, in via amministrativa, la sospensione dei ruoli, di cui all'articolo 67, commi 1 e 2, lett. a), del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, emessi ai fini della riscossione coattiva dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, nonché dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili.

L'istanza di sospensione va presentata alla Direzione Regionale delle Entrate competente che, sentito l'Ufficio titolare del tributo, può concederla, in tutto o in parte, con provvedimento motivato notificato al concessionario della riscossione ed al contribuente.

Il beneficio opera fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale; resta inteso che, ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione, la sospensione può essere revocata in qualsiasi momento con provvedimento della Direzione Regionale delle Entrate.

Da più parti è stato chiesto se è possibile presentare autonome istanze di sospensione dell'atto impugnato relativamente ai giudizi già pendenti alla data del 1 aprile 1996 innanzi alle sopresse Commissioni tributarie di primo grado, attualmente trasferiti alle Commissioni tributarie provinciali.

Al riguardo, considerato che unico presupposto processuale per la instaurazione del procedimento incidentale di sospensione è la regolare costituzione del giudizio principale cui esso inerisce, si ritiene legittima la proposizione della domanda di sospensione dell'atto impugnato anche se il relativo giudizio di impugnazione è stato proposto anteriormente al 1 aprile 1996.

In tale ipotesi, il ricorrente incardinerà nel giudizio principale il giudizio di sospensione presentando alla Commissione tributaria provinciale, presso cui pende il ricorso originario, separata e motivata istanza, notificata alla controparte e depositata con le stesse modalità e nelle medesime forme previste dal decreto legislativo n. 546 del 1992 per le notificazioni e i depositi dei ricorsi.

Resta inteso che relativamente a detto procedimento incidentale non si dovrà ottemperare all'obbligo di assistenza tecnica di cui all'articolo 12, salvo che la Commissione non ne ravvisi la necessità ai sensi dell'articolo 79 comma 2 dello stesso decreto legislativo.

A tale conclusione si perviene in base al criterio logico-sistematico di necessario assorbimento del procedimento incidentale nell'alveo del giudizio principale; pertanto, qualora per quest'ultimo non sia disposta la regolarizzazione dell'assistenza tecnica non si ravvisano valide ragioni per prevederla obbligatoriamente nel giudizio incidentale.

Inoltre, sono stati sollevati problemi in ordine alla ammissibilità ed ai tempi di proposizione dell'istanza di sospensione con riferimento alle seguenti ipotesi:

1. impugnazione dell'avviso di accertamento senza richiedere contestualmente, o con atto separato, la sospensione dell'esecuzione dell'atto;
2. mancata impugnazione dell'avviso di accertamento ed impossibilità di impugnare il ruolo, in mancanza di vizi propri;
3. impugnazione dell'avviso di accertamento con richiesta contestuale, o con atto separato, di sospensione dell'atto e successivo rigetto dell'istanza da parte della Commissione tributaria provinciale, che ha ritenuto insussistente l'irreparabilità del danno in presenza di un avviso di accertamento.

Con riferimento alla prima ipotesi si ritiene che il ricorrente possa richiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto anche in conseguenza della notifica della cartella di pagamento. Ciò in quanto il comma 1 dell'articolo 47 del decreto legislativo n. 546 del 1992, nel disciplinare la proposizione dell'istanza di sospensione dell'atto rivolta alla Commissione tributaria provinciale, stabilisce che la stessa può essere presentata, oltre che nel ricorso, anche con atto separato, senza indicare però un termine per la proposizione dell'istanza medesima.

Con riferimento alla seconda ipotesi si ritiene improponibile la domanda di sospensione degli effetti della iscrizione a ruolo, allorquando manca il detto giudizio principale di impugnazione del ruolo stesso.

Ed infatti, poiché l'articolo 19, comma 1, lett. a) e d) configura l'avviso di accertamento dei tributi ed il ruolo quali atti distinti ed autonomamente impugnabili, occorre che, per innestarvi il relativo giudizio incidentale di sospensione, siano stati preventivamente costituiti i rispettivi giudizi principali di impugnazione.

Per quanto riguarda, infine, l'ipotesi di cui al punto sub 3), si ritiene che il ricorrente possa proporre alla Commissione tributaria provinciale una nuova istanza motivata diretta all'adozione da parte della Commissione stessa del provvedimento cautelare, in forza di quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 47 in commento.

Va infine rilevato che l'esecutività del ruolo può arrestarsi anche per effetto di un precedente provvedimento di sospensione dell'efficacia dell'avviso di accertamento del tributo; tale conseguenza si determina automaticamente e non per sospensione del ruolo stesso disposta dal giudice tributario.

Si pone, infine, il problema della sospensione dell'esecuzione della cartella di pagamento emessa dal Centro di Servizio una volta decorsi i sei mesi dalla presentazione del ricorso al Centro di Servizio stesso e dopo l'avvenuto deposito di un esemplare del ricorso in carta libera presso la segreteria della Commissione tributaria adita. In tal caso, a parziale modifica di quanto affermato nella circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, si precisa che il procedimento cautelare potrà svolgersi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale competente e dello stesso saranno parti il ricorrente e l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette territorialmente competente. Ciò posto, l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette che, ai sensi dell'articolo 47, comma 1, del menzionato decreto legislativo n. 546 del 1992, costituisce la parte nei cui confronti notificare l'istanza motivata di sospensione, dovrà provvedere tempestivamente ad acquisire dal Centro di Servizio gli elementi necessari per le valutazioni da svolgere in relazione al richiesto provvedimento di sospensione.

Articolo 48 Conciliazione giudiziale

Alcuni Uffici hanno chiesto di conoscere se, in ipotesi di proposta di conciliazione giudiziale, debba essere richiesto all'UTE il parere di congruità sui termini economici della proposta stessa, quando il citato Ufficio abbia formulato una relazione di stima dei beni in sede di accertamento, che si manifesta quantitativamente diversa da quella recata nella proposta stessa.

Premesso che, al riguardo, la normativa concernente l'istituto in argomento non prevede alcun obbligo di richiesta del suddetto parere, si ritiene opportuno che, nei

casi in esame, la proposta di conciliazione indichi una circostanziata motivazione sugli elementi che hanno indotto una differente valutazione.

È stato chiesto, inoltre, se sia legittimo porre in essere un accordo conciliativo nei casi in cui il ricorrente accetti l'intero importo della maggiore imposta accertata al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate.

In proposito, pur ritenendosi che in simili fattispecie la valutazione della opportunità di conciliare sia da esaminare caso per caso, si evidenzia che, sotto il profilo della legittimità, nulla osta alla conclusione di un accordo conciliativo nei termini economici sopra indicati, sempreché vengano evidenziati i motivi di convenienza in base ai quali si ritiene opportuno non proseguire la controversia.

Ancora in tema di conciliazione giudiziale, è stato posto il quesito se le somme versate dal ricorrente a titolo di iscrizione provvisoria possano essere computate in diminuzione dalle somme dovute a titolo di conciliazione.

Si ritiene al riguardo che la norma contenuta nel secondo periodo del comma 3 dell'articolo in esame fa riferimento alle somme effettivamente dovute, allorché conferisce al processo verbale il valore di titolo esecutivo.

Pertanto, è possibile computare in diminuzione dalle somme dovute, risultanti dall'accordo conciliativo, quanto eventualmente già versato a titolo provvisorio.

Ovviamente, la compensazione incontra il limite posto dal comma 7 dell'articolo in commento, secondo il quale la conciliazione non dà luogo alla restituzione da parte dell'ente impositore, delle somme già versate.

Articolo 51

Termini d'impugnazione

Circa l'individuazione dei casi in base ai quali l'Ufficio che risulti soccombente ha interesse a notificare la relativa sentenza, ove la controparte non vi abbia provveduto, si osserva che la parte soccombente non ha alcun interesse alla notifica della sentenza.

Dal tenore letterale della norma in esame, infatti, si evince, per via del richiamo del disposto dell'articolo 38, comma 3, che, se nessuna delle parti provvede alla notificazione, si applica il termine lungo di un anno e quarantasei giorni per impugnare la sentenza.

Detto termine decorre dalla data di pubblicazione della sentenza stessa, vale a dire dal momento del suo deposito in segreteria del testo integrale originale.

Pertanto, non avendo la parte soccombente (sia nella ipotesi di soccombenza parziale che totale) alcun interesse alla notifica della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve, ne consegue che nel caso di specie, l'Ufficio in mancanza di notificazione della sentenza a cura della parte vittoriosa, può proporre la relativa impugnazione nel cosiddetto termine lungo (articolo 327, comma 1, c.p.c.).

Articolo 52

Giudice competente e legittimazione ad appellare

La legge n. 556 del 1996, in sede di conversione del decreto-legge n. 437 del 1996, ha reintrodotto il comma 2 dell'articolo 52.

Tale disposizione prevede che gli Uffici periferici del Dipartimento delle Entrate e gli Uffici del Territorio devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso rispettivamente

della Direzione Regionale delle Entrate e della Direzione Compartimentale del Territorio.

A tal proposito, si raccomanda agli Uffici periferici di richiedere tempestivamente la predetta autorizzazione, attese le conseguenze negative che comporta la sua mancanza. Nell'atto di appello dovranno essere indicati gli estremi dell'autorizzazione.

Si ricorda che la menzionata autorizzazione non va richiesta nel caso di proposizione di appello incidentale.

Si rileva, infine, che la disposizione concernente l'autorizzazione all'impugnativa della direzione competente si rende applicabile dal 26 ottobre 1996, giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione 24 ottobre 1996, n. 556, del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, e pertanto il relativo adempimento dovrà essere osservato con riferimento a tutti gli appelli in relazione ai quali, alla predetta data, non sia stata ancora intervenuta la notifica dell'atto alla controparte.

A tal fine, per verificare la sussistenza o meno di detto obbligo in capo agli uffici finanziari, non si farà riferimento alla data di notifica dell'appello - qualora la stessa sia stata effettuata a decorrere dal 26 ottobre 1996 - bensì a quella di proposizione della predetta impugnazione, comprovabile sulla base di obiettivi elementi di riscontro in possesso degli uffici (ad esempio, la data di spedizione nel caso di notifica da effettuare a mezzo del servizio postale).

Articolo 53

Forma dell'appello

È stato chiesto se l'Ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale impositore possano notificare l'atto di appello a mezzo di messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria o di messo comunale, atteso che l'articolo 53, comma 2, richiama esclusivamente l'articolo 20, comma 1 e 2, e non anche l'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo in commento.

Circa il quesito posto, si ritiene che l'Ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale impositore possano, anche in sede di appello, effettuare la relativa notifica a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria.

Infatti, l'articolo 53, comma 2, pur richiamando per la proposizione dell'appello le stesse forme del ricorso in primo grado, non esclude l'applicabilità della disposizione contenuta nel comma 4 dell'articolo 16, in quanto quest'ultima contiene una mera individuazione dei soggetti notificatori (messo comunale o messo autorizzato) nell'ipotesi di notificazioni effettuate dai predetti Uffici.

Occorre chiarire, inoltre, che nelle ipotesi di notificazioni dell'appello a più soggetti destinatari, il termine di 30 giorni per il deposito dell'atto di appello decorre dalla data di effettuazione dell'ultima notificazione.

Articolo 72

Controversie pendenti davanti alle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado

In ordine all'articolo in commento è stato chiesto, in primo luogo, entro quale termine possono essere impugnate le decisioni delle Commissioni tributarie di primo

grado depositate prima del 1 aprile 1996 e comunicate da parte delle segreterie delle Commissioni tributarie all'Ufficio in un momento successivo a tale data.

Sulla questione si ritiene che, considerata l'inefficacia delle comunicazioni delle segreterie delle soppresse Commissioni tributarie di primo grado intervenute dopo l'insediamento dei nuovi organi di giustizia tributaria, debba attribuirsi rilevanza al momento del deposito delle decisioni.

Pertanto, atteso che, nella fattispecie in esame alla data del 1 aprile 1996 già pendeva il termine lungo di un anno e 46 giorni per l'impugnazione della decisione di primo grado, detto termine decorre nuovamente dalla data del 1 aprile 1996, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 72, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Qualora, invece, si tratti di decisione emessa da una Commissione tributaria di secondo grado, trova applicazione il comma 1 dell'articolo 75, ai sensi del quale continuano ad applicarsi le disposizioni del D.P.R. n. 636 del 1972.

Ne consegue che la decisione di secondo grado, depositata ante 1 aprile 1996 e comunicata, a cura della segreteria, dopo tale data, deve essere impugnata dinanzi alla Commissione tributaria centrale - e non dinanzi alla Corte di cassazione - entro 60 giorni dall'avvenuta comunicazione.

Nell'ipotesi in cui il dispositivo delle decisioni, sia di primo che di secondo grado, sia stato depositato prima del 1 aprile 1996 e la decisione sia stata depositata dopo tale data ma entro il 30 maggio 1996, il termine per proporre ricorso alla Commissione tributaria regionale decorre dal deposito della motivazione della decisione e quello per proporre ricorso alla Commissione tributaria centrale decorre dalla comunicazione a cura della segreteria.

Infine, nel caso di dispositivo emesso prima del 1 aprile 1996 da una Commissione tributaria di primo o di secondo grado e di deposito della relativa decisione dopo il 30 maggio 1996, si ritiene che la decisione stessa non assuma rilevanza con la conseguenza che il giudizio deve formare nuovamente oggetto di trattazione da parte della Commissione tributaria provinciale o regionale territorialmente competente.

Pertanto, nonostante la palese nullità delle dette decisioni, è opportuno, in via cautelativa, che gli Uffici - propongano appello avverso le medesime, se sfavorevoli all'Amministrazione, dinanzi alla Commissione tributaria regionale, se trattasi di provvedimento emesso in primo grado, e dinanzi alla Commissione tributaria centrale se emesso dai giudici di secondo grado; ciò al fine di ottenere ai sensi dell'articolo 354, comma 1, c.p.c., la remissione della causa al giudice competente.

Si suggerisce, inoltre, di far rilevare, nei modi innanzi esplicitati, la nullità del provvedimento anche nei casi in cui l'Amministrazione risulti vittoriosa, in modo da evitare che il contribuente faccia valere il vizio della sentenza avverso l'iscrizione a ruolo delle somme dovute sulla base della sentenza medesima.

Sono state manifestate, altresì, perplessità circa la necessità di notificare, a cura delle parti, ai sensi dell'articolo 38, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, le decisioni emanate dalle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado, non comunicate dalle segreterie anteriormente al 1 aprile 1996.

Al riguardo, si precisa che l'articolo 38 citato pone a carico delle parti un onere - e non un obbligo - di notificare la sentenza alla controparte, e ciò al solo fine di permettere la proposizione dell'appello avverso la decisione sfavorevole nel termine di 60 giorni (c.d. termine breve).

Ne consegue che la notifica della sentenza non costituisce un presupposto per l'impugnazione della stessa, e che, quindi, l'Ufficio che risulti parte soccombente non ha interesse alcuno a procedere a detta notifica.

Infatti, come già specificato, il termine per impugnare decorre, in assenza di notifica, dalla data del deposito della sentenza e, nel caso detto deposito sia intervenuto prima del 1 aprile 1996, decorre nuovamente da tale giorno.

Nulla impedisce, peraltro, agli Uffici di notificare alla controparte le sentenze favorevoli all'Amministrazione al fine di far decorrere il termine breve per la proposizione dell'appello ed ottenere subito, qualora il gravame non sia presentato, il passaggio in giudicato della sentenza.

Tale principio, che trova applicazione generale nel processo tributario, vale anche per le decisioni depositate prima del 1 aprile 1996 e non comunicate entro tale data dalle segreterie delle soppresse Commissioni tributarie di primo e di secondo grado, ma notificate da una delle parti successivamente alla data medesima.

Da più parti è stato chiesto, altresì, se la parte resistente nel giudizio di appello, che abbia presentato le proprie controdeduzioni alla segreteria della Commissione tributaria entro il 1 aprile 1996, debba costituirsi ex novo dinanzi ai nuovi organi di giustizia tributaria.

Al riguardo, si osserva che, sulla base della formulazione dell'articolo 72, comma 1, quale risulta dalle successive modificazioni, è previsto, solo per la parte ricorrente o appellante, che gli atti compiuti in vigenza del D.P.R. n. 636 del 1972 abbiano valore di costituzione in giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

La parte resistente, pertanto, sia in primo grado che in appello, è tenuta a presentare nuovamente i documenti, ai sensi dell'articolo 23 del decreto legislativo n. 546 del 1992 entro venti giorni liberi prima della data di trattazione; ciò, del resto, si evince dal tenore letterale dell'ultimo periodo del citato comma 1 dell'articolo 72 e, d'altronde, appare necessario in quanto la costituzione in giudizio di cui al citato articolo 23 non trova rispondenza nel previgente dettato normativo.

Le segreterie delle soppresse Commissioni tributarie di primo e di secondo grado, infine, hanno chiesto quali adempimenti rientrino ancora nella loro competenza, ai sensi della normativa transitoria dettata dal decreto legislativo n. 546 del 1992.

Sul punto si evidenzia che l'articolo 72, al comma 5, dispone espressamente che le segreterie di cui sopra continuano a funzionare, dopo il 1 aprile 1996, solo al fine di provvedere agli adempimenti previsti dal comma 4, consistenti nella trasmissione dei fascicoli relativi alle controversie pendenti alle segreterie delle nuove Commissioni tributarie.

Da tale disposizione si evince in modo inequivoco l'impossibilità degli Uffici di segreteria di compiere qualsiasi altra attività che non sia quella ivi prevista.

In particolare, si deve ritenere soppresso l'obbligo di comunicare alle parti le decisioni della Commissione tributaria di primo grado.

Pertanto, la comunicazione del dispositivo della decisione della Commissione tributaria di primo grado, effettuata dopo la data del 1 aprile 1996, non produce alcun effetto giuridico.

Diversa, è invece, la disciplina relativamente alle decisioni emesse dalle Commissioni tributarie di secondo grado. Infatti, in base all'articolo 75, comma 1, del decreto legislativo n. 546 del 1992, per le controversie per le quali alla data del 1 aprile 1996 pendono i termini per proporre ricorso alla Commissione tributaria

centrale continuano ad applicarsi le disposizioni del D.P.R. n. 636 del 1972. In particolare, l'articolo 25 del sopra menzionato D.P.R. n. 636 del 1972. attribuisce, tra l'altro, alla segreteria della Commissione tributaria di secondo grado, il compito di comunicare il dispositivo della decisione della Commissione stessa.

Articolo 76

Controversie in sede di rinvio

In ordine a detta disposizione è stato chiesto se, nel caso di rinvio del giudizio da parte della Commissione tributaria centrale alla Commissione tributaria di secondo grado ai sensi dell'articolo 29 del D.P.R. n. 636 del 1972, la parte interessata alla prosecuzione del giudizio debba procedere alla riassunzione ai sensi del decreto legislativo n. 546 del 1992.

La perplessità è determinata dall'impropria formulazione del comma 1 dell'articolo 76 in esame, il quale dispone che, se alla data del 1 aprile 1996, a seguito di sentenza della Corte di cassazione o di Corte di appello ovvero della Commissione tributaria centrale, pendono i termini per la riassunzione del procedimento di rinvio davanti alle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado, detti termini decorrono da tale data e la riassunzione va fatta davanti alla Commissione tributaria provinciale o regionale competente.

Pertanto, si deve ritenere che, atteso che per i giudizi pendenti dinanzi alla Commissione tributaria centrale continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al D.P.R. n. 636 del 1972, nessun onere di riassunzione gravi sulle parti. D'altronde, nella nuova normativa sul processo tributario non esiste una norma applicabile, in quanto è prevista solo la riassunzione a seguito di rinvio da parte della Corte di cassazione (articolo 63 del decreto legislativo n. 546 del 1992).

Articolo 77

Procedimento contenzioso amministrativo davanti all'Intendenza di finanza o al Ministero delle finanze

Le controversie concernenti i tributi comunali e locali, ancora pendenti dinanzi all'Intendenza di finanza od al Ministero delle finanze alla data di insediamento dei nuovi organi di giustizia tributaria, in base a quanto dispone l'articolo stesso, continuano ad essere decise in sede amministrativa secondo la previgente normativa, ancorchè abrogata dall'articolo 71.

I decreti ministeriali di decisione dei ricorsi gerarchici relativi alle predette controversie sono impugnabili dinanzi alle nuove Commissioni tributarie (in tali termini si è pronunciato l'Ufficio del Coordinamento legislativo con direttiva n. 3-2431 UCL del 15 aprile 1996, confermata con note n.3-2779 UCL del 16 maggio 1996 e n.3-5955 del 14 ottobre 1996).

Articolo 78

Controversie già di competenza delle Commissioni comunali per i tributi locali

È stato chiesto di conoscere se tra le controversie di cui all'articolo 78 del decreto legislativo n. 546 del 1992 possono ricomprendersi anche quelle eventualmente pendenti dinanzi alla Commissione tributaria centrale ai sensi dell'articolo 248-bis del R.D. 14.8.1931, n. 1175.

Al riguardo, posto che l'articolo in commento fa riferimento alle controversie "già di competenza delle Commissioni comunali", "qualunque sia il grado in cui si trovano al momento della sentenza della Corte Costituzionale 27 luglio 1989, n. 451", si ritiene che la risposta debba essere affermativa.

È da rilevare, peraltro, che l'articolo 75 del decreto legislativo n. 546 del 1992 prevede, relativamente alle controversie pendenti o per le quali pende il termine per l'impugnativa alla data di entrata in vigore del decreto stesso (15 gennaio 1993), la presentazione di apposita istanza di trattazione alla segreteria della Commissione tributaria centrale.

A tal proposito, si ricorda che la menzionata disposizione ricomprende anche le controversie cui fa riferimento la norma in commento. Pertanto, la mancanza di tale adempimento comporta l'estinzione del giudizio. Conseguenza che per ogni singola controversia va verificata, in concreto, l'avvenuta presentazione dell'istanza "de qua" innanzi a detto Organo.

Gli uffici in indirizzo sono pregati dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Le Direzioni regionali in indirizzo avranno cura di inviare copia della presente circolare alle Regioni ed agli enti locali della propria circoscrizione.

3. Casistica esemplificativa

Caso A

- A1. Appello della parte
- A2. Memoria dell'Ufficio resistente
- A3. Sentenza della Commissione Tributaria Regionale

A1. Appello della parte

Alla Commissione Tributaria di Secondo Grado - Padova
e p.c. All'Ufficio Tecnico Erariale di Padova

Oggetto: Ricorso contro la decisione della Commissione Tributaria di II grado emessa in data ____ - Sez. n. 8 N. ____ che non ha accolto la richiesta di declassificazione della sua abitazione con conseguente riduzione della rendita.

La sottoscritta ____ nata a ____ il 13/05/1922 C.F. ____ e residente in Conselve via ____ N.28

R I C O R R E

contro la decisione della Commissione Tributaria di 1° Grado in quanto è stata concessa solo la variazione della Classe del garage lasciando inalterata l'abitazione. Tale abitazione è censita alla partita ____ del NCEU del comune di Conselve Sez. U. Fg. 18 Mapp. __ sub. __ Piani T. e 1° - Cat. A/7 cl. 2 Vani 10 R.C. £. 2.650.000.

La sottoscritta ritiene la categoria A/7 non adeguata e di conseguenza la rendita troppo elevata per i seguenti motivi:

L'epoca di costruzione risale al 1976 e si rendono quindi necessarie alcune opere di manutenzione strutturale.

Il fabbricato è ubicato a circa Km. 1.200 dal centro di Conselve, in una zona che non è servita dalla pubblica illuminazione ed è completamente rurale. Infatti la costruzione sorge in mezzo ad un appezzamento di terreno agricolo di proprietà esteso oltre un ettaro e coltivato a seminativo. I lavori colturali di aratura, erpicatura, semina, diserbo e raccolta dei prodotti sono motivo di rumori, polveri e disagi che si ripetono più volte all'anno. Le concimazioni, inoltre, producono esalazioni sgradevoli.

Tutto ciò non si riscontra in una costruzione classificata A/7 inserita in una lottizzazione o in un terreno classificato residenziale.

Il numero dei vani attribuito all'abitazione suddetta non è corretto come risulta dal conteggio che segue:

cucina, soggiorno, taverna e tre camere: vani n. 6

ingresso, sbratta, 2 bagni e 2 corridoi: vani 2

cantina, centrale termica e 2 portici: vani 1

Totali vani n. 9

mentre al fabbricato di abitazione sono stati attribuiti n. 10 vani.

Per i motivi suesposti la sottoscritta CHIEDE venga modificata la classifica del fabbricato da Categoria A/7 ad A/2 con conseguente diminuzione della rendita per evidenti motivi di equità.

Conselve 4 Marzo 1995

A2. Memoria dell'Ufficio resistente

Alla Commissione Tributaria Regionale Venezia Mestre

Oggetto: Appello avverso la sentenza n° ____ del 02.12.1994 emessa dalla ex Commissione Tributaria di Primo Grado di Padova - Sez. n° 8 - depositata in segreteria in data 14.01.1995.

Con il ricorso d'appello di che trattasi il ricorrente ha impugnato la sentenza indicata in oggetto, pronunciata dalla ex Commissione Tributaria di 1° grado di Padova.

Le motivazioni addotte si riportano integralmente a quelle già formulate in prima istanza e risultano essere generiche, prive di fondamento di natura tecnica e pertanto del tutto insufficienti - a giudizio dell'Ufficio - per ottenere la riforma dell'impugnata decisione.

Più semplicemente l'appellante *ritiene* che la rendita catastale della unità immobiliare in questione sia troppo elevata.

Per altro si osserva che nel ricorso di che trattasi non sono state indicate "le unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino..... collocate in una categoria o in una classe diversa quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche", omissione che configurerebbe l'inammissibilità del ricorso stesso (Corte di Cassazione, sez. 1 - sentenza n° 4085 del 03.04.1992).

L'Ufficio ritiene di aver correttamente operato e ritiene la redditività dell'unità immobiliare in argomento, quantificata attraverso il classamento in questa sede impugnato (categoria A/7 classe 2[^]), congrua in relazione alle caratteristiche intrinseche ed estrinseche dell'unità stessa, nonché in relazione alla prevista comparazione con le unità tipo.

E' appena il caso di sottolineare che l'unità abitativa della quale si contesta il classamento è di tipo unifamiliare, presenta una razionale distribuzione degli spazi interni e si sviluppa su due piani fuori terra per una superficie complessiva di circa 240 mq.; si rileva inoltre la presenza di n° 2 bagni, nonché di un porticato e di una terrazza che presentano una superficie totale di circa 120 mq.

Il lotto su cui insiste il fabbricato ha un'estensione di circa 2270 mq.

Tenuto conto che nell'attribuzione della classe di merito, particolare rilevanza assume l'ubicazione dell'immobile oltre alle sue caratteristiche intrinseche (ampiezza e disposizione dei locali, presenza di accessori e dipendenze, ecc.), l'Ufficio, considerata la vicinanza del fabbricato al centro storico del Comune di Conselve, conferma l'attribuzione della classe 2[^] su tre classi di merito presenti nel quadro di tariffa di detto Comune.

Quanto alla consistenza catastale dell'unità, anch'essa contestata, la stessa è stata determinata con procedimento automatizzato sulla base dei dati metrici dichiarati dalla parte su modello 1N parte 2[^], presentato a corredo della denuncia di accatastamento prot. 372/94.

Tale consistenza è da ritenersi congrua, e risulta calcolata per come di seguito indicato:

	consist. reale	consist. catastale
vani principali	6	6,00
accessori diretti	6	2,00
accessori indiretti	2	0,50
eccedenza di vani principali (locali con sup. maggiore di mq. 27) <i>soggiorno = mq. 32,95;</i> <i>taverna = mq. 34,40;</i> <i>eccedenza = mq. 67,35 - (27 x 2) = mq. 13,35</i> <i>mq. 13,35 : 27 = vani catastali 0,49</i>		
		<u>0,49</u>
	SOMMANO VANI	8,99
incidenza delle pertinenze esclusive e/o comuni (<i>terrazza e portico escl., corte comune</i>) <i>si calcola in ragione del 10 % del</i> <i>n° dei vani soprariportato; vani 8,99 x 0,10 =</i>		
		<u>0,89</u>
	TOTALE VANI	9,88
arrotondati in vani 10,00.		

In base a quanto sopra esposto l'Ufficio, riservandosi la facoltà di controdedurre ulteriormente,

CHIEDE

che codesta Commissione Tributaria rigetti il ricorso d'appello "de quo" in quanto infondato e confermi l'impugnata decisione, con conseguente condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese ex art. 15 D. Lgs. 546/92.

A3. Sentenza della Commissione Tributaria Regionale

Ritenuto in fatto ed in diritto

Con atto depositato il 16.03.1994 la contribuente _____ adiva la Commissione Tributaria di 1° grado di Padova contro il classamento da parte dell'ufficio tecnico erariale di Padova di un immobile sito in comune di Conselve. La contribuente contestava sia l'attribuzione della categoria A/7 classe 2 alla parte abitativa che la categoria C/6 classe 3 per il garage. La Commissione adita, in parziale accoglimento del ricorso, decideva di modificare il classamento del garage.

Appella la contribuente che ribadisce quanto dedotto nel ricorso introduttivo.

Motivi della decisione

Dalla documentazione in atti, ed in particolare dalle planimetrie e foto prodotte dalla stessa contribuente si può facilmente dedurre che l'immobile di cui si discute ha le caratteristiche proprie dei villini, per cui l'inserimento nella categoria A/7 appare corretto, a nulla rilevando la circostanza che nei pressi dell'immobile oggetto della contestazione vi sarebbe un fabbricato fatiscente.

Altrettanto ininfluyente appare la vicinanza di alcuni terreni agricoli coltivati, peraltro appartenenti alla contribuente medesima.

Infine questa Commissione osserva che, ai sensi dell'art 75 DPR 1/12/49 n 1142 "I reclami sull'applicazione della categoria e della classe, devono indicare le unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino, nei confronti di quella dei ricorrente, collocate in una categoria o in una classe diverse, quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche ...".

Nel caso in esame la contribuente non ha fornito nessun elemento idoneo a dimostrare che il classamento operato per l'immobile di cui si discute è errato perché difforme rispetto ad altri immobili simili posti nelle immediate vicinanze.

Pertanto in questa sede mancano gli elementi necessari a giustificare la conferma della decisione impugnata.

Quanto alla consistenza dell'immobile l'Ufficio ha prodotto in giudizio i documenti dai quali si evince la correttezza del calcolo, essendo indiscutibile che ai vani effettivi devono essere aggiunte le quote relative alle eccedenze di vani principali e pertinenze esclusive.

Le spese del grado seguono la soccombenza, pertanto la Commissione condanna la contribuente alla rifusione all'amministrazione finanziaria delle spese del giudizio d'appello, liquidate in via equitativa in lire un milione.

P. Q. M.

La Commissione, respinge l'appello della contribuente e conferma l'impugnata decisione.

Condanna la contribuente al pagamento delle spese liquidate in lire un milione.

<p>Caso B</p> <p>B1. Ricorso della parte B2. Memoria dell'Ufficio resistente B3. Nota spese predisposta dall'Ufficio B4. Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale</p>
--

B1. Ricorso della parte

Spett. le Commissione Tributaria Provinciale di Padova tramite Ufficio del Territorio di Padova - Catasto Fabbricati

Oggetto: Ricorso al classamento automatico dell'unità immobiliare censita in comune di _____ Fg__ mapp __

Il sottoscritto _____, nato a Padova il _____, residente a _____ in via _____ n____, in qualità di proprietario dell'U.I. in oggetto chiede l'annullamento della nuova rendita catastale del 14.05.01 notifica n. _____, per scadenza dei termini previsti dal D.L. 14 Aprile 1994 no 701.

La nuova rendita è stata notificata successivamente ai dodici mesi previsti dall'art. 1 comma 3 D.L. 701, pertanto la rendita catastale dichiarata con variazione del 06.03.00 prot. _____(all. A) era già diventata definitiva.

Padova, 12 luglio 2001

Allegati: A) ricevuta denuncia di variazione

NB: per eventuali chiarimenti si prega di contattare il geom. _____ con studio in _____, tel _____

B2. Memoria dell'Ufficio resistente

Alla Commissione Tributaria Provinciale di Padova

Oggetto: Rif. R.G.R. _____ - Sez. 7 - in trattazione il 06.11.2001. Memoria di costituzione in giudizio della parte resistente ex art. 23 D. Lgs. 546/92. Ricorso avverso il classamento dell'unità immobiliare distinta al N.C.E.U. del Comune di Vigonza, sez. A foglio __, mappale __.

Ricorrente: _____, nato a Padova il 14/12/68 domiciliato in _____ in via _____, __

Preliminarmente l'Ufficio osserva che il ricorso di che trattasi è stato posto in trattazione ancor prima della scadenza dei 60 giorni previsti per la propria costituzione in giudizio, la qual cosa ha innescato una incongruente sovrapposizione tra il termine relativo al deposito delle controdeduzioni e quello relativo al deposito documenti e di memorie ex. art. 32 D.Lgs. 546/92.

Con il ricorso di che trattasi il ricorrente ha impugnato il classamento dell'unità immobiliare in oggetto indicata chiedendone l'annullamento per decorrenza dei termini di notifica previsti dall'art. 1 comma 3 del D.M. 701/94.

E' innanzitutto da evidenziare che oggetto di classamento è un'unità immobiliare denunciata al N.C.E.U. con variazione prot. _____ in data 06/03/2000 con classamento proposto dal dichiarante in categoria A/3 classe 2^a e consistenza di vani 9. Tale classamento è stato recepito dall'Ufficio ed acquisito agli atti catastali con l'annotazione di *“Rendita catastale proposta – D.M. 701/94”*

La principale novità introdotta dal Decreto 19 aprile 1994 n. 701 - *“Regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari”* è data, oltre che dalla acquisizione informatizzata di dati metrici e caratteristiche degli immobili, dalla proposizione da parte del dichiarante *“della categoria, classe e rendita catastale da introdurre in atti per le unità immobiliari a destinazione ordinaria e della categoria e rendita catastale per le unità a destinazione speciale o particolare”* (art. 1 c. 2).

Al comma 3 dello stesso articolo viene per altro precisato che *“tale rendita rimane negli atti catastali come “rendita proposta” fino a quando l'Ufficio non provvede con mezzi di accertamento informatici o tradizionali, e comunque entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni di cui al comma 1 (24 mesi per il primo biennio di applicazione), alla determinazione della rendita catastale definitiva”*. La decorrenza dei termini sopra richiamati, senza che sia intervenuta modifica della rendita catastale da parte dell'Ufficio, configura di fatto un silenzio assenso che rende definitiva la suddetta rendita, pur senza aver effettuato un sopralluogo al fine di verificare le caratteristiche dell'immobile.

E' il caso di porre l'attenzione sul fatto che il termine fissato da questo comma è riferito alla determinazione della rendita definitiva e alla modifica delle risultanze censuarie iscritte in catasto, mentre soltanto al comma 10 viene affrontata la problematica della notificazione stabilendo che *“L'Ufficio notifica al contribuente le risultanze delle dichiarazioni di cui al comma 1 nei soli casi in cui abbia apportato variazioni a quelle denunciate o proposte dalla parte”*. Quest'ultimo comma però non pone alcun vincolo temporale all'atto di notifica che dovrebbe invece sottostare alle norme emanate con la legge 21/11/2000 n. 342 (collegato fiscale) art. 74 comma 1.

Nel caso in contestazione la modifica del classamento proposto dalla parte è stata effettuata ed introdotta negli atti catastali **in data 06.03.2000 (cfr. visura storica dell'unità immobiliare in questione allegata alla presente), pertanto prima della scadenza del termine di 12 mesi** previsto dalla norma invocata dal ricorrente.

In ogni caso si ritiene di dover precisare che è facoltà dell'Ufficio procedere - nell'ambito delle procedure dell'*autotutela* (ed avvalendosi a tal fine di idonea verifica sopralluogo) - **anche** alla rettifica delle rendite catastali proposte ai sensi del D.M. 701/94 “divenute definitive” ai sensi del citato comma 3.

Sulla scorta di quanto rappresentato l'Ufficio ritiene di aver correttamente operato ed infondata la richiesta di annullamento della contestata notifica.

Per quanto attiene specificamente al classamento attribuito all'unità immobiliare indicata in oggetto, si osserva che nel ricorso in questione non viene minimamente sviluppato il profilo del merito (il ricorrente invoca il mero annullamento della notifica n° 125990/2001), la qual cosa non dimostra minimamente l'erroneità e/o

l'eccessività del classamento per cui è causa, classamento che pertanto deve ritenersi corretto.

In base a quanto fin ora esposto l'Ufficio, riservandosi la facoltà di fornire ulteriori chiarimenti tecnici in occasione della eventuale discussione del ricorso in pubblica udienza,

CHIEDE

che codesta Ill.ma Commissione Tributaria rigetti il ricorso di che trattasi e condanni il ricorrente al pagamento delle spese di giudizio ex art. 15 D. Lgs. 546/92.
Padova, 30.10.2001

B3. Nota spese predisposta dall'Ufficio

Alla Commissione Tributaria Provinciale di Padova

Oggetto: Nota Spese di lite

Ricorso R.G.R. n. ___ in trattazione il 18.12.2001

Il sottoscritto Direttore dell'Ufficio Provinciale di Padova dell'Agenzia dei Territorio, parte resistente nel processo n° R.G.R. ___ pendente innanzi a codesta Commissione Tributaria.

Promosso _____ con ricorso prot. _____ notificato all'Ufficio in data _____ presenta la sottoestesa

NOTA SPESE DI LITE

Valore della controversia:

Valore indeterminato modesto Valore indeterminato rilevante

A. GIUDIZIO DI PRIMO GRADO

1.a Onorari di avvocato (ridotti del 20%)

- Studio della controversia	€ 100
- Redazione delle contro deduzioni	€ 200
- Redazione memoria difensiva	-
- Redazione replica	-
- Partecipazione alla udienza di trattazione non di mero rinvio	-
- Discussione in pubblica udienza	-

Totale 1.a € 300

2.a Diritti procuratori

- Formazione del fascicolo	€ 13
- Costituzione in giudizio	€ 13
- Deposito fascicolo	€ 13

- Redazione istanza di trattazione in pubblica udienza	
- Notificazione dell'istanza di trattazione in pubblica udienza	
- Deposito dell'istanza di trattazione in pubblica udienza	
- Redazione nota di deposito	
- Deposito nota documenti	
- Esame scritti difensivi e documenti di controparte	
- Esame ordinanze e decreti	
- Redazione della nota spese	€ 25
- Deposito nota spese	€ 13
Totale 2.a	€ 77

3.a Spese

- Spese generali (10% del totale 1.a + 2.a)	€ 37,7
- Spese documentate	
- _____	
- _____	
Totale 3.a	€ 37,7

Riepilogo onorari, diritti e spese del Giudizio di 1° grado (totale 1.a + 2.a + 3.a) **€ 414,7**

Totale Spese di Lite

B4. Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale

Ricorso contro il classamento automatico di unità immobiliare sita in comune di _____, operato dall'Agenzia del Territorio di PD. Nei motivi del ricorso, il contribuente chiede l'annullamento della nuova rendita catastale di cui la notifica n. _____ del 14/05/2001, per scadenza di termini previsti dal D.L. 14/04/1994, n. 701. Ribadisce che la nuova rendita è stata notificata successivamente ai 12 mesi previsti dall'art. 1, comma 3 D.L. 701/94 e che pertanto la rendita catastale dichiarata con domanda di variazione in data 6/03/2000, prot. n. _____ era già divenuta definitiva.

OSSERVA LA COMMISSIONE

Il nuovo classamento è stato proposto dal contribuente mediante domanda di variazione dell'unità immobiliare, Prot. _____ del 6/03/2000, tale classamento è stato recepito pari pari dall'Ufficio ed acquisito agli atti catastali con la nota "rendita catastale proposta" come previsto dal D.M. 701/94.

La novità introdotta dal suddetto D.M., oltre alla acquisizione informatizzata di dati e caratteristiche degli immobili, è quella della proposizione da parte del dichiarante della categoria, classe e consistenza, da introdurre agli atti con le relative rendite catastali risultanti.

Il comma 3, ribadito dal ricorrente, precisa che tale rendita rimane negli atti catastali come "rendita proposta" fino a quando l'Ufficio non provvede entro 12 mesi dalla data di presentazione della dichiarazione alla determinazione della rendita catastale definitiva. La decadenza dei termini soprarichiamati, senza che sia intervenuta

modifica della rendita catastale da parte dell'Ufficio, configura di fatto un silenzio assenso che rende definitiva la suddetta rendita. Soltanto il comma 10 stabilisce che l'Ufficio notifica al contribuente le risultanze delle dichiarazioni di cui al comma 10 nei soli casi in cui abbia apportato variazioni a quelle denunciate o proposte dalla parte. Quest'ultimo comma però, non pone alcun vincolo temporale all'atto della notifica che dovrebbe invece sottostare alle norme della Legge 21/11/2000 n. 342, art. 74 (collegato fiscale).

Alla luce di quanto esposto appare dunque corretto l'operato dell'Ufficio e infondata la richiesta di annullamento della rendita catastale.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso e compensa le spese.

Padova, 18/12/2001

Caso C

- C1. Ricorso della parte
- C2. Memoria dell'Ufficio resistente
- C3. Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale
- C4. Appello della parte
- C5. Memoria dell'Ufficio resistente
- C6. Sentenza della Commissione Tributaria Regionale

C1. Ricorso della parte

Alla Commissione Tributaria Provinciale Padova
E p.c. All'Ufficio Tecnico Erariale

Oggetto: Ricorso avverso classamento NCEU collegato a domanda di voltura n. _____ del 30.01.1992.

I sottoscritti _____ avendo ricevuto da parte dell'UTE l'allegato in copia avviso di notifica afferente l'accertamento al NCEU delle unità in Padova, via _____ n. ___ come segue determinato:

- sez. F fg.5, mapp. n. _____ sub 10 ctg.A/2 cl. 2 vani 7,50 R.C.£ 3.015
- sez. F fg.5, mapp. n. _____ sub 11 ctg.A/10 cl. 2 vani 5,50 R.C.£ 3.344
- sez. F fg.5, mapp. n. _____ sub 12 ctg.C/2 cl. 9 mq 137 R.C.£ 2.424
- sez. F fg.5, mapp. n. _____ sub 13 ctg.C/2 cl. 9 mq 174 R.C.£ 3.079

ricorrono contro il notificato accertamento per i seguenti motivi:

1- le classi attribuite alle descritte unità, rispettivamente 2, 2, 9 e 9, non rispecchiano le effettive, praticamente nulle, capacità di reddito dei singoli immobili legate al loro precario stato di conservazione che determina assoluta inagibilità, stato che poteva esser palesemente rilevato pur con approssimativo esame in loco, accertando anche l'irrazionalità funzionale delle varie suddivisioni e formattazioni ed ancora la ridotta altezza dei locali ad uso uffici e magazzini sotto i limiti della accettabilità, con ciò acquisendo elementi probanti per operare corretto classamento ai sensi dell'art. 61 del Regolamento per la formazione del NCEU approvato con DPR 1.12.1949 n.1142 che

esplicita: "il classamento consiste nel riscontrare sopralluogo la destinazione ordinaria e le caratteristiche influenti sul reddito.

Le unità devono essere classate in base alle caratteristiche che appalesano all'atto del classamento"; e pure ai sensi del § 23 dell'Istruzione II (Accertamento e classamento NCEU) edita dalla Direzione Generale del Catasto e dei SS.TT.EE. che recita:

Per l'assegnazione della classe si avrà riguardo come elemento diretto principalmente a tutte le condizioni estrinseche dell'unità immobiliare e, secondariamente, alle condizioni intrinseche non considerate nella determinazione della categoria; le une e le altre in quanto influenzino il reddito."

2- Le consistenze delle unità 221/10 e 221/11 fissate rispettivamente in vani 7,50 e 5,50 non risultano computate in modo corretto, considerati i vari elementi costitutivi.

Si espongono in appresso le esatte valutazioni:

a) Unità mapp. n. __/10

-vani utili: n.4, vani catastali n. 4,00

-accessori diretti: n.4, vani catastali n. 1,33

-accessori complementari: n.2, vani catastali n. 0,5

-ragguaglio eccedenze di superficie: mq 11/27, vani catastali n. 0,41

Complessivamente: vani catastali n. 6,24

-da aggiungere per dipendenze: androne e cortile comuni:

3% di vani 6,24: vani catastali n. 0,19

Consistenza totale: vani catastali n. 6,43

Consistenza arrotondata al 1/2 vano: vani catastali n. 6,50

b)Unità mapp. n __/11

-vani utili: n. 4, vani catastali n. 4

-accessori diretti: n. 3, vani catastali n. 1

Complessivamente: vani catastali n. 5

-da aggiungere per dipendenze: androne e cortile comuni:

3% di vani 5,00, vani catastali n. 0,15

Consistenza totale: vani catastali n. 5,15

Consistenza arrotondata al 1/2 vano, vani catastali n. 5

Per tutte le esposte considerazioni e rappresentazioni i sottoscritti chiedono che codesta on.le Commissione voglia ordinare all'UTE di Padova-sezione NCEU- di annullare tutti i dati di classamento relativi alle unità in trattazione, così come descritti in epigrafe, e sostituirli con i seguenti:

Fg.5 mapp. n. __/10 ctg.A/3 cl.2 vani 6,50 R.C. £. 1.664 fino al 31.12.1991
in subordine:

ctg.A/2 cl. 1 vani 6,50 R.C.£ 2.197 fino al 31.12.1991)

Fg.5 n. __/11 ctg. A/10 cl. 1 vani 5,00 R.C. £ 2.570 (fino al 31.12.1991)

Fg.5 n. __/12 ctg. C/2 cl. 6 mq 137 R.C. £ 1.438 (fino al 31.12.1991)

Fg.5 n. __/13 ctg. C/2 cl. 3 mq 174 R.C. £ 1.078 (fino al 31.12.1991).

Con riserva di produrre documentazione fotografica sullo stato dei luoghi.

Con ossequio.

Padova, 12 luglio 1996

Allegati : n.1

C2. Memoria dell'Ufficio resistente

Alla Commissione Tributaria Provinciale Padova

Oggetto: Memoria di costituzione in giudizio della parte resistente ex art. 23 D. Lgs. 546/92.

Ricorso avverso il classamento delle uu.ii.uu distinte al N.C.E.U. del
 Comune _____ di _____ Padova,
 foglio F/5, mappale __ subalterni __
Ricorrenti: sigg. _____

PREMESSO

- che le uu.ii.uu. indicate in oggetto risultano intestate ai ricorrenti secondo i titoli e le quote di seguito specificate in virtù dell'atto di donazione notaio _____ rep. _____ in data _____:
 - _____ usufruttuaria generale;
 - _____ proprietario per 2/6;
 - _____ proprietario per 2/6;
 - _____ proprietaria per 1/6;
 - _____ proprietario per 1/6;
- che nel suddetto atto di donazione le parti dichiaravano di volersi avvalere delle disposizioni di cui all'art. 12 L. 154/88;
- che le unità immobiliari mapp. __ subalterni __ sono state denunciate con la variazione prot. __ del 12.01.1988;
- che l'unità immobiliare mapp. __ sub. __ è stata denunciata con la variazione prot. __ del 05.11.1991;
- che l'Ufficio procedeva al nuovo classamento delle suddette unità immobiliari, definendo lo stesso come segue:

Sez.	Fg.	Mapp.	Sub.	Via	Z.C.	Cat.	Cl.	Cons.	Rendita £
F	5	__	10	San Nicolò 10	1	A/2	2	7,50	2.887.500;
F	5	__	11	San Nicolò 10	1	A/10	2	5,50	5.390.000
F	5	__	12	San Nicolò 10	1	C/2	9	137	1.904.300
F	5	__	13	San Nicolò 10	1	C/2	9	174	2.418.600

- che l'Ufficio procedeva in data alla rituale notificazione delle risultanze del classamento;
 - che i signori _____ procedevano all'impugnazione del classamento notificando all'Ufficio ricorso in data 18.07.1996;
- tutto ciò premesso, l'Ufficio formula le seguenti deduzioni.

DIRITTO

- Inammissibilità del ricorso ai sensi del combinato disposto dei commi 3 e 4 art. 18 D. Lgs. 546/92.

Trattandosi di controversia relativa alla determinazione di rendite catastali (da intendersi quali rendite ordinariamente ritraibili dalle uu.ii.uu. nell'arco dell'anno al netto delle imposte e spese di manutenzione) **e non** di controversia inerente imposte, tributi o sanzioni da versare all'Amministrazione Finanziaria, **non si configura l'entità della controversia**, elemento fissato dal Legislatore per permettere al contribuente - nel solo caso in cui la stessa risulti essere inferiore a £. 5.000.000- **di optare per la rinuncia** all'assistenza in giudizio da parte di un difensore abilitato (art. 12, comma 5 D.Lgs. 546/92).

Nel caso in esame pertanto ci si deve ricondurre alla norma in generale, che prevede appunto l'assistenza tecnica in giudizio al contribuente da parte di un difensore abilitato (Art. 12, comma 1 D.Lgs. 546/92).

A tal proposito si eccepisce fin d'ora l'illegittimità dell'eventuale tardivo conferimento dell'incarico al difensore abilitato a norma dell'art. 125, ultimo comma del c.p.c.

Inoltre non è dato sapere se i ricorrenti (o quantomeno almeno uno dei ricorrenti) siano in possesso di uno dei requisiti fissati dal comma 2 dell'art. 12, cosa che di per sé consentirebbe loro di procedere autonomamente all'impugnazione.

Deduzioni

Preliminarmente si osserva che nel ricorso i ricorrenti si riferiscono alle rendite catastali in vigore fino al 31.12.1991 e riferite all'epoca censuaria 1937 - 39, sia per quanto attiene l'indicazione dei dati contestati, sia per quanto attiene la formulazione delle richieste (modificazione dei dati del classamento con conseguente modificazione delle rendite catastali).

E' fuori dubbio che la controversia verta sul classamento - da intendersi l'attribuzione di *categoria e classe* - di quattro distinte unità immobiliari di proprietà dei ricorrenti, classamento che in sé risulta essere il presupposto per la **quantificazione** della rendita catastale di una qualsiasi unità immobiliare urbana ascrivibile nei gruppi A, B o C.

Appare evidente che le rendite catastali delle unità immobiliari in argomento non possono che riferirsi alle tariffe d'estimo attualmente in vigore (pubblicate - ai sensi del Decreto Ministeriale del 27.09.1991 - nel supplemento straordinario alla Gazzetta ufficiale n° 229 del 30.09.1991), pertanto illegittima risulta essere - nell'ipotesi di modificazione dei dati del classamento delle unità immobiliari disposta dall'adita Commissione Tributaria - la richiesta di determinazione delle rendite catastali in applicazione di tariffe d'estimo **non più** in vigore.

Infatti non si capisce come la Commissione Tributaria, nella suddetta ipotesi, potrebbe disporre l'applicazione di tariffe d'estimo non più vigenti.

Quanto sopra rappresentato lascia intravedere la reale finalità dei ricorrenti, che evidentemente hanno proceduto all'impugnazione dei dati del classamento per ottenere (conseguentemente) *la riduzione delle rendite catastali riferite al 1991* delle unità di che trattasi, rendite che costituiscono *il presupposto* delle maggiori imposte accertate in relazione all'atto di donazione notaio _____ rep. ___ in data 10.12.1991 da parte dell'Ufficio del Registro di Padova in applicazione della L. 154/88 in quanto

l'anno della stipulazione del richiamato atto di donazione risulta essere appunto il 1991.

A tale proposito l'Ufficio ritiene che, ai fini della controversia in questione, non possa costituire oggetto del contendere il valore fiscale dell'immobile determinato dall'Ufficio del Registro per le proprie finalità di istituto per effetto dell'applicazione della L. 154/88 sulla base della rendita catastale invocata dagli stessi contraenti, atteso che *la controversia non può che essere unicamente relativa* alla rendita catastale della unità immobiliare in questione.

Trattandosi di controversia relativa al classamento di quattro distinte unità immobiliari, l'Ufficio - per ciascuna di esse - rappresenta quanto segue.

Mapp. ___ sub. 10 (abitazione)

L'attribuzione della 2^a è stata operata in conformità alla circolare della ex Direzione generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali 3/1 in data 02.01.1993 che prescrive "..... In particolare, nei centri storici, si valuterà l'opportunità del passaggio degli immobili verso le categorie abitative di maggior pregio, quando l'evoluzione del contesto urbanistico non rifletta più la situazione socio - economica esistente all'epoca del primo classamento."

Quanto alla consistenza catastale, l'Ufficio riconosce la fondatezza delle eccezioni sollevate pertanto ritiene la stessa quantificabile in vani 6,50.

Mapp. ___ sub. 11 (ufficio)

La classificazione operata è da ritenersi congrua in relazione alla conformazione della unità immobiliare, alla sua centralissima ubicazione ed altresì in considerazione della presenza - nel quadro tariffario della 1^a zona censuaria del Comune di Padova - di **4 classi** di merito.

Anche per la unità in questione l'Ufficio riconosce la fondatezza delle eccezioni sollevate in ordine alla consistenza catastale accertata che risulta da determinarsi in vani 5,00.

Mapp. ___ subalterni 12 e 13 (locali di deposito)

L'Ufficio ritiene congrua la classificazione operata; le uu.ii.uu. in argomento sono state collocate nella 9^a classe di merito (**su 12 classi** presenti nella 1^a zona censuaria) in relazione alle relative caratteristiche intrinseche ed estrinseche; relativamente a quest'ultima importanza determinante ha assunto la centralissima ubicazione.

Peraltro l'Ufficio ritiene che, quand'anche venisse comprovata la ritenuta ridotta capacità reddituale delle unità in questione, il diverso preteso classamento delle stesse (attribuzione della classe 6^a per il sub. 12 e 3^a per il sub. 13) risulterebbe del tutto incongruente.

Infine non può essere sottaciuto che la diversa classificazione richiesta con il ricorso non risulta supportata da esaustive argomentazioni che comprovino la ritenuta

eccessività del classamento operato dall'Ufficio, né tantomeno sono state indicate dai ricorrenti "le unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino..... collocate in una categoria o in una classe diversa quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche" poste a comparazione, cosa che di per sé rende inammissibile il ricorso ai sensi dell' art. 75, comma 1, D.P.R. 1° dicembre 1949 n° 1142 (Corte di Cassazione, sez. 1 - sentenza n° 4085 del 03.04.1992).

In base a quanto fin qui esposto l'Ufficio

CHIEDE

in via preliminare :

a) che codesta Commissione Tributaria rilevi d'ufficio *l'eventuale* inammissibilità del ricorso qualora lo stesso risultasse pervenuto al di fuori dei termini previsti dall'art. 22, comma 1, del D. Lgs. 546/92;

b) che, *in caso di assenza* del rappresentante dell'Ufficio in occasione della *eventuale* trattazione in pubblica udienza della controversia, codesta Commissione Tributaria obblighi i ricorrenti a dimostrare la loro osservanza delle disposizioni dell'art. 33 D.L.gs. 546/92 (avvenuta notificazione all'Ufficio della istanza di trattazione in pubblica udienza);

in via principale :

che codesta Commissione Tributaria giudichi inammissibile il ricorso "de quo" ai sensi del combinato disposto dei commi 3 e 4 dell'art. 18 D. Lgs. 546/92, ovvero ai sensi dell'art. 75, comma 1, D.P.R. 1° dicembre 1949 n° 1142, con conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese ex art. 15 D.Lgs. 546/92;

in via subordinata :

che codesta Commissione Tributaria rigetti il ricorso "de quo" in quanto infondato, con conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese ex art. 15 D. Lgs. 546/92;

in via ulteriormente subordinata :

che codesta Commissione determini la consistenza catastale delle unità sub. 10 e sub. 11 rispettivamente in vani 6,50 e 5,00, confermi ogni altro dato relativo all'impugnato classamento e dichiari compensate le spese ai sensi del comma 1 art. 15 D.L.gs. 546/92.

C3. Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Padova

Con il ricorso in oggetto i ricorrenti contestano "la classificazione catastale di quattro unità immobiliari chiedendo che, in relazione alle caratteristiche ed alla tipologia effettiva, siano collocate in una fascia catastale inferiore e, per due unità, la riduzione della consistenza del numero dei vani attribuiti dall'Ufficio Tecnico Erariale.

Con memoria aggiunta eccepiscono, inoltre, la carenza di motivazione dell'avviso di accertamento stesso.

L'Ufficio preliminarmente eccepisce la tardività dell'istanza di pubblica udienza e l'irritualità del conferimento del mandato al difensore, nel merito il rigetto del ricorso, ad eccezione della richiesta dei ricorrenti per quanto riguarda il numero dei vani di due unità, e la conferma del proprio operato.

La controversia è stata decisa all'udienza del 18.03.97.

OSSERVA

la Commissione che il ricorso, indi mostrato, è solo in parte da accogliere,

Le eccezioni preliminari sollevate dall'Ufficio non hanno fondamento in quanto, per disposizione vigente, l'assistenza tecnica alla parte può essere disposta anche a contraddittorio instaurato irritualmente dalla parte personalmente, previa concessione di un termine che può essere assegnato dalla Commissione stessa ed il rinvio concesso in precedenza con fissazione di nuova udienza di trattazione rimette la parte in termini per la formulazione di tutte le istanze previste dalle norme processuali di riferimento alla nuova udienza stabilita,

Lo stesso dicasi per l'eccezione preliminare sollevata dai ricorrenti circa la nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione la quale non trova fondamento in quanto la notifica del classamento da parte dell'U.T.E. non è altro che il risultato finale di un procedimento amministrativo provocato dai ricorrenti medesimi, i quali essi stessi hanno fornito all'Ufficio i dati necessari perché quest'ultimo procedesse, in relazione alla normativa vigente, alla determinazione della nuova rendita catastale.

Nel merito il ricorso, indimostrato per quanto riguarda la categoria e classe di merito delle unità in oggetto, deve essere respinto in quanto i ricorrenti non hanno provveduto a produrre la certificazione catastale di unità immobiliari similari situate nella stessa zona censuaria e catastalmente classificate in fascia diversa da quelle delle unità immobiliari in questione, onde operare l'indispensabile giudizio di comparazione. Per quanto riguarda la consistenza catastale delle due unità di categoria A, come ammesso dall'Ufficio stesso, le eccezioni dei ricorrenti vanno accolte,

Ritiene la Commissione che sussistono giusti motivi per compensare interamente tra le parti le spese del processo,

P. Q. M.

a) Accoglie parzialmente il ricorso per quanto riguarda la consistenza catastale delle due unità di categoria A, respingendo il resto;

b) Compensa interamente tra le parti le spese del processo.

Così deciso in Padova, 18.03.97

C4. Appello della parte

Alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto
tramite la Commissione Tributaria Provinciale di Padova

All' Ufficio Tecnico Erariale di Padova

Oggetto: appello avverso la Sentenza n. ____ del 28.03.97 e depositata in data 29.03.1997 per avviso di classamento rendite catastali.
allegato 1.

I sottoscritti ____ rappresentati e difesi da ____ domiciliato in Padova - Via ____ n. 16 - iscritto all' Albo dei Ragionieri Commercialisti di Padova al n. ____, giusta delega in calce al presente appello presso il cui Studio professionale viene eletto domicilio,
premessò

- che in data 29 marzo 1997 la Commissione Tributaria Provinciale di Padova ha depositato la Sentenza impugnata n. 2612/96 Reg. Gen.le Ricorsi;
- che gli appellanti entro il termine ampio previsto dal combinato disposto dagli articoli 51 e 38 del D.Lgs. 546/92 e dell' articolo 327 del codice di procedura civile in quanto applicabile, hanno prodotto appello avverso la Sentenza in oggetto tutto ciò premesso, si propone

appello

avverso al Decisione n. 164 del 29.03.1997 e si espone quanto in appresso

Con atto di donazione a rogito Notaio ____ di Padova rep. ____ del 10.12.1991 gli appellanti hanno manifestato la volontà di avvalersi delle disposizioni di cui all' art. 12 L. 154/88 onde procedere all' attribuzione delle rendite catastali alle unità immobiliari oggetto di donazione .

Per l'effètto, l' Ufficio Tecnico Erariale, di Padova, con avviso di classamento ha attribuito ad alcune unita immobiliari urbane il presunto valore catastale notificando un documento recante la mera indicazione catastale delle unità immobiliari in commento.

Avverso tale prassi i contribuenti hanno proposto rituale ricorso alla competente Commissione Tributaria Provinciale di Padova lamentando assoluta carenza di motivazione dell'atto amministrativo in questione.

L' Ufficio in data 05 dicembre 1996 ha depositato memoria di costituzione in giudizio nel cui ambito si prodigava in una ampia descrizione delle unità immobiliari in commento, e formulava altresì una serie di argomentazioni chiaramente finalizzate ad integrare la motivazione del proprio atto amministrativo di attribuzione delle rendite catastali, concludendo addirittura la cosiddetta memoria con la richiesta di nullità del ricorso presentato dagli appellanti sino a suggerire la consistenza catastale di due unità immobiliari - categoria A delle quali viene concessa una minor l rendita catastale.

Vizio di legittimità della Decisione di primo grado per ultrapetizione

I ricorrenti hanno chiesto di vedere riconosciuta l'illegittimità dell' avviso di classamento per assoluta carenza di motivazione, ed in via subordinata far riconoscere la congruità dei valori dichiarati dagli stessi.

I Giudici di primo grado, anziché limitare il Giudicato all' oggetto della controversia, hanno attribuito alle unità immobiliari in esame dei valori catastali assolutamente diversi dalla richiesta del contribuente attore, limitando la propria motivazione al mero richiamo a quanto indicato dall' Ufficio Tecnico Erariale competente.

Le Commissioni Tributarie non possono modificare i valori dichiarati dal contribuente se non in accoglimento di specifica istanza in tal senso, per cui la Decisione emessa dalla Commissione Provinciale di Padova, che ha attribuito autonomamente il valore catastale - quanto dire il valore di un immobile; in tal senso si è costantemente espressa la Giurisprudenza con Dec. n. 1623 del 02.11.1993 C.T. 1° Grado di Pisa allegato 4) e Cass. 06.07.1983 n. 4531, Cass. 04.02.1987 n. 997 di analoghe problematiche.

Inammissibilità dell'appello proposto dall' Ufficio per l'introduzione di nuovi motivi

Le argomentazioni esposte dall' Ufficio nella memoria di costituzione depositata in data 05 dicembre 1996 devono ritenersi censurabili per violazione del combinato disposto dagli artt. 345 del c.p.c. ed art. 57 c.2 Dlgs. 546/92.

Le argomentazioni esposte dall' Ufficio sono chiaramente strumentali alla sola introduzione di nuovi motivi non esposti nell' accertamento introduttivo, e cioè:

a) riferimento al metodo adottato per la determinazione del valore catastale delle unità immobiliari: la determinazione del valore catastale è procedura la cui complessità è nota anche al contribuente ed in tale ambito appare improbabile che l' Ufficio abbia esperito correttamente la prassi prevista ai sensi di legge. I contribuenti infatti hanno lamentato sin dal ricorso introduttivo la carenza di motivazione in tal senso, l' Ufficio pertanto ravvisato la carenza in oggetto ha introdotto successivamente una memoria il cui contenuto effettivo era finalizzato a motivare la propria pretesa

Tale prassi è illegittima e le doglianze degli appellanti devono trovare accoglimento .

b) errore materiale dell' Ufficio nella determinazione del valore degli immobili: L' Ufficio ha commesso un palese errore di calcolo nella determinazione del valore degli immobili, circostanza questa precisamente evidenziata laddove riconosce di aver sbagliato la determinazione dei vani di due unità immobiliari :

Unità Immobiliare classamento reale riconosciuto dati' Ufficio

A2 cl. 2 sub. 10 vani 7,5 vani 6,5;

A2 cl. 2 sub. 11 vani 5,5 vani 5.

Gli appellanti per contro, ravvisato il palese errore di calcolo, hanno sempre determinato correttamente la volumetria utile, così come ammesso dallo stesso Ufficio, ma hanno applicato delle categorie catastali e classi catastali più consone allo stato di fatto delle unità immobiliari stesse.

Illegittimità dell' accertamento per carenza di motivazione.

L' avviso di classamento non reca alcuna motivazione in quanto si limita ad una dettagliata descrizione catastale ed urbanistica degli immobili in esame, mentre la motivazione consiste in un generico richiamo ad astratti criteri di valutazione adottati per la determinazione del valore catastale delle unità immobiliari in esame.

L' Ufficio infatti deve indicare nei propri atti di accertamento non solo gli elementi utilizzati ma la prassi logico - giuridica seguita per la determinazione del valore accertato, vedasi una per tutte la Sentenza del Corte d' Appello di Roma Sez. I Civ. del 23.04.1990 n. 1309 .

Merito.

Gli appellanti evidenziano che la richiesta di parte è stata fondata su una perizia di parte redatta da un geometra di fiducia e, proprio per tale evidente ragione, non esibita in sede di contenzioso; resta tuttavia il fatto che la legge detta i criteri da adottare per la determinazione del valore catastale degli immobili.

Il tecnico incaricato dagli appellanti ha bene determinato il valore catastale - fatto questo confermato anche dall' Ufficio - ed ha tenuto conto nella determinazione di tale valore anche delle condizioni di fatto in cui gli immobili versano, del loro stato di manutenzione e del reddito medio ritraibile dalle unità immobiliari stesse, mediante approfondito esame e ripetuti sopralluoghi.

I valori espressi nel corso del ricorso principale rappresentano pertanto il reale valore catastale delle unità in esame di fronte alla cui variazione - del tutto immotivata - si leva ferma e vibrata la doglianza di parte

Per quanto sopra esposto, gli appellanti

chiedono

che codesta On.le Commissione Tributaria Regionale del Veneto voglia:

- in via principale dichiarare l'illegittimità della Decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Padova per vizio di ultrapetizione;
- in via ulteriormente principale dichiarare l' illegittimità dell' avviso di accertamento emesso dall' Ufficio per carenza di motivazione, in via subordinata dichiarare la congruità dei valori dichiarati dagli appellanti nel ricorso introduttivo e per l' effetto non dovute sanzioni, interessi e soprattasse irrogate;
- in via del tutto subordinata emettere ordinanza recante la nomina di un consulente tecnico d' ufficio al quale affidare incarico di esprimere un parere circa la determinazione del valore catastale determinato dal contribuente.

Si riservano gli scriventi di presentare atti, memorie e documenti anche solo utili per confermare le proprie argomentazioni.

Con Osservanza.

C5. Memoria dell'Ufficio resistente

Alla Commissione Tributaria Regionale di Venezia

Oggetto: Memoria di costituzione in giudizio della parte resistente ex art. 54 D.Lgs. 546/92.

Appello avverso la decisione n° 164 del 18.03.1997 depositata il 29.03.1997 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Padova - sez. n° 8.

Appellanti: signori _____

In relazione al ricorso d'appello in questione, l'Ufficio si riporta alle deduzioni già formulate nel giudizio di primo grado che pertanto devono in questa sede ritenersi confermate.

In ordine alle contestazioni sollevate dalla controparte nell'atto di appello, si precisa quanto segue.

Pag. 2, rigo 13:

Con idoneo avviso di classamento l'Ufficio ha notificato i dati censuari relative alle unità immobiliari interessate dall'atto di donazione notaio _____ rep. _____ in data 10.12.1991, in conformità a quanto specificatamente richiesto dalla controparte ai sensi dell'art. 12 della L. 154/88.

E' il caso di evidenziare che tale atto di notifica reca l'indicazione dei classamenti attribuiti alle singole unità (categoria, classe e consistenza e relativa rendita catastale) **e non** un presunto valore catastale.

Pag. 2, rigo 20:

Le deduzioni prodotte dall'Ufficio nel giudizio di primo grado non possono intendersi tendenti a motivare il provvedimento adottato, atteso che lo stesso - come ribadito dal Giudice di primo grado - *“non è altro che il risultato finale di un provvedimento amministrativo provocato dai ricorrenti medesimi, i quali essi stessi hanno fornito all'Ufficio i dati necessari perché quest'ultimo procedesse, in relazione alla normativa vigente, alla determinazione della rendita catastale”*.

Inoltre l'Ufficio nella stessa memoria di costituzione in giudizio si è limitato a riconoscere come fondate le lamentazioni della parte ricorrente in ordine alla consistenza catastale delle unità immobiliari identificate dal mappale __ sub. 10 e dal mappale __ sub. 11, rideterminando la loro consistenza rispettivamente in vani 6,50 e 5,00.

Pag. 3, ultimo capoverso:

Non è comprensibile la richiesta (formulata dalla controparte) di “inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio per l'introduzione di nuovi motivi”, atteso che l'appello risulta essere proposto dalla controparte e non dall'Ufficio e che relativamente a quanto riportato nell'atto di costituzione in giudizio dell'Ufficio nel processo di primo grado non risulta applicabile l'art. 57 del D.Lgs. 546/92 a cui la controparte fa riferimento.

Pag. 4, capoverso a):

L'Ufficio ritiene di aver correttamente operato, avendo pedissequamente seguito l'iter fissato dalla vigente normativa.

In ordine alla lamentata carenza di motivazione, si richiama la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. 1^a, 3.04.1992 n° 4085 nella quale la Suprema Corte ha affermato che l'obbligo della motivazione deve ritenersi osservato anche mediante la semplice indicazione dei dati oggettivi individuati dall'Ufficio nella categoria e classe attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente di recepire le ragioni della classificazione, così da porlo in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle Commissioni Tributarie.

L'Ufficio ritiene pertanto osservato l'obbligo di motivazione dell'accertamento eseguito con l'indicazione della categoria e classe di merito attribuita all'u.i.u. in argomento.

Pag. 5 "Merito":

L'Ufficio eccepisce l'estraneità dall'oggetto del contendere delle considerazioni in ordine al valore degli immobili dei quali si contesta il classamento; è del tutto evidente infatti che non può costituire oggetto del contendere il valore fiscale dell'immobile determinato sulla base della rendita catastale eventualmente determinato dall'Ufficio del Registro per le proprie finalità di istituto per effetto dell'applicazione della L. 154/88 invocata dagli stessi contraenti in sede di stipula dell'atto notarile soprarichiamato, *atteso che la controversia non può che essere unicamente relativa al classamento delle unità immobiliari.*

Del tutto incomprensibile risulta quanto indicato dalla controparte nel ricorso d'appello in ordine ai motivi in base ai quali *"la richiesta di parte è stata fondata"*; infatti non è dato sapere a quale perizia di parte ci si riferisce, né tantomeno *cosa* (ed in che modo) l'Ufficio avrebbe confermato.

Oltre a quanto fin qui rappresentato l'Ufficio precisa che in ogni caso i classamenti impugnati sono stati effettuati in considerazione dei classamenti delle originarie unità immobiliari ed altresì in considerazione del principio dell'ordinarietà, cioè considerando le categorie e classi ordinariamente attribuibili a similari unità immobiliari ubicate nella medesima zona censuaria.

In base a quanto fin qui esposto l'Ufficio

C H I E D E

che codesta Commissione Tributaria confermi l'impugnata decisione, con conseguente condanna della controparte al pagamento delle spese ex art. 15 D.Lgs. 546/92.

C6. Sentenza della Commissione Tributaria Regionale

Con ricorso presentato in data 19.07.1996 i signori _____ impugnavano la classificazione catastale per quattro unità immobiliari di proprietà site in Comune di Padova e così accertate dall'U.T.E. :

- F° 5 mapp. n. __ sub 10 - Categoria A/2 di 2 classe e di vani 7,5
- sub 11 - Categoria A/10 di 2 classe e di vani 5,5

- sub 12 - Categoria C/2 di 9 classe e di mq. 137
- sub 13 - Categoria C/2 di 9 classe e di mq. 174

chiedevano, stante le caratteristiche e la tipologia, rettificarsi l'accertamento come, segue:

F° 5 mapp. n. 221 sub 10 - Categoria A/3 di 2 classe e di vani 6,5 oppure in subordine la Categoria A/2 di 1 classe e di vani 6,5

- sub 11 - Categoria A/10 di 1 classe e di vani 5
- sub 12 - Categoria C/2 di 6 classe e di mq. 137
- sub 13 - Categoria C/2 di 3 classe e di mq. 174

Con successiva memoria eccepivano la carenza di motivazione dell'accertamento.

L'Ufficio costituitesi in giudizio eccepiva preliminarmente la tardività dell'istanza di pubblica udienza e la irritualità del conferimento del mandato al difensore.

Nel merito ritenuto accoglibile la richiesta dei ricorrenti quanto alla consistenza dei vani per le unità __ sub 10 e __ sub 11 chiedeva confermarsi nel resto il proprio operato.

La Commissione Tributaria Provinciale respingeva sia le eccezioni preliminari sollevate dall'Ufficio che quella sollevata dalla parte relativamente alla carenza di motivazione dell'accertamento e ritenuto nel merito indimostrata la asserita diversa fascia di appartenenza delle unità di che trattasi, accoglieva parzialmente il ricorso per quanto relativo alla consistenza catastale delle unità di categoria A, respingendo nel resto.

Appella la parte.

Eccepisce:

- vizio di illegittimità della decisione di primo grado per ultrapetizione in quanto la stessa Commissione ha attribuito alle unità immobiliari di cui trattasi valori catastali diversi dalla richiesta di parte;
- inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio per l'introduzione di nuovi motivi;
- illegittimità dell'accertamento per carenza di motivazione come già eccepito in primo grado;
- nel merito sostiene la correttezza del valore catastale determinato dal proprio tecnico di fiducia ed esposto nel ricorso di primo grado.

Conclude chiedendo:

- in via principale dichiararsi illegittima la decisione della Commissione Tributaria Provinciale per vizio di ultrapetizione;
- in via ulteriormente principale dichiararsi l'illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione;
- in via subordinata dichiararsi congrui i valori dichiarati e per l'effetto non dovute le sanzioni, interessi e soprattasse irrogate;
- in via ulteriormente subordinata emettersi ordinanza di nomina di C.T.U.

Deduca l'Ufficio confutando punto per punto l'appello di parte e chiedendo confermarsi l'impugnata decisione con conseguente condanna della controparte al pagamento delle spese.

OSSERVA

L'eccepito vizio di legittimità di cui al punto primo dell'appello di parte per questo Collegio non sussiste in quanto la Commissione Provinciale si è limitata a

confermare la consistenza delle unità di categoria A così come richiesto dalla parte, e confermato dall'Ufficio, ed a confermare l'accertamento dell'Ufficio quanto alle categorie e classi attribuite non avendo, la parte, prodotto prova comparativa con altre unità immobiliari similari e limitrofe dimostranti la classificabilità degli immobili in categoria e classi inferiori a quelle attribuite dall'Ufficio.

Non sussiste inoltre l'eccezione inammissibilità dell'appello dell'Ufficio in quanto l'Ufficio non ha appellato la decisione di primo grado ma si è limitato alla produzione di memoria difensiva.

Quanto all'eccezione carenza di motivazione dell'accertamento bene hanno osservato i Giudici di primo grado ritenendola infondata "...in quanto la notifica del classamento da parte dell'U.T.E. non è altro che il risultato finale di un procedimento amministrativo provocato dai ricorrenti medesimi, i quali essi stessi hanno fornito i dati necessari perché quest'ultimo procedesse, in relazione alla normativa vigente, alla determinazione delle nuove rendite".

Da notarsi inoltre che gli elementi contenuti nell'accertamento hanno consentito alla parte di attuare valida difesa. A conforto vedasi la sentenza della Corte di Cassazione, sez. I del 3.04.1992 n° 4085 segnalata dall'Ufficio.

Questo Collegio osserva infine, nel merito, che il vago riferimento, della parte, alla perizia, non prodotta, del proprio tecnico di fiducia non prova l'asserita diversa classe di appartenenza delle unità immobiliari.

La decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Padova merita conferma. Concorrono giusti motivi per compensare le spese.

PER QUESTI MOTIVI

Respinge l'appello della parte e conferma la decisione della Commissione Tributaria di Padova. Nulla per le spese.

Caso D

- D1. Ricorso della parte
- D2. Memoria dell'Ufficio resistente
- D3. Memoria della parte resistente
- D4. Richiesta dell'Ufficio di pubblica udienza
- D5. Trasmissione della richiesta di pubblica udienza
- D6. Memoria di replica dell'Ufficio resistente
- D7. Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale
- D8. Appello della parte
- D9. Memoria di costituzione in giudizio dell'ufficio resistente
- D10. Memoria dell'Ufficio resistente
- D11. Sentenza della Commissione Tributaria Regionale

D1. Ricorso della parte

On. Le Commissione Tributaria Provinciale

RICORSO EX D.Lgs n. 546/92

Le Poste Italiane - Ente Pubblico Economico con sede in Roma Viale Europa n.190, 00144, codice fiscale _____, partita IVA, _____, nella persona del Presidente del Consiglio di Amministrazione, Prof. _____, codice fiscale _____, nato a _____ il _____, domiciliato per la carica in Roma, Viale Europa, n.190, rappresentato e difeso ai fini del presente procedimento dall'Avv. _____, giusta delega in calce.

CONTRO

l'Ufficio Tecnico Erariale di Padova, nella persona del direttore pro-tempore.

OGGETTO: Annullamento dell'atto n° _____ del 31.07.1997, notificato il 2 Agosto 1997, avente ad oggetto l'accertamento catastale dell'unità immobiliare sita nel Comune di _____, P.zza _____, distinta in catasto in mappale n° _____9, foglio _____ (Alleg. 1)

IN FATTO

L'Ufficio Tecnico Erariale di Padova, con l'atto in epigrafe indicato, notificava al ricorrente l'atto con cui si accertava la classificazione della unità immobiliare sopra distinta nella categoria B/4, cl.U, consistenza mc 871, rendita 2.787.200.

IN DIRITTO

L'atto che si impugna è illegittimo per:

1). Violazione e falsa applicazione dell'art. 3, della Legge n° 241/1990 - Nullità assoluta dell'atto di accertamento catastale per inesistenza di motivazione.

L'atto impugnato che è stato notificato al ricorrente è del tutto privo della esposizione dell'iter logico - giuridico che ha condotto alla classificazione dell'edificio in epigrafe in categoria B/4.

È evidente che l'U.T.E. di Padova è incorso in palese violazione dei principi generali che regolano l'attività amministrativa e, in particolare, che impongono l'obbligo di motivazione di ciascun provvedimento amministrativo.

Si rende pertanto applicabile all'atto impugnato la sanzione della nullità assoluta, mancando qualsiasi motivazione e, dunque, qualsiasi presupposto per instaurare un legittimo contraddittorio con la Pubblica Amministrazione.

2). Violazione e falsa applicazione dell'ART. 32, del D.P.R. n° 650 del 26.10.1972, del D.M. 20.01.1990 e D.M. 27.09.1991.

Ove non si ritenesse assorbente il primo motivo del ricorso, si deve osservare nel merito che è noto che, con Circolare n° 3 del 14.03.1992, il Ministero delle Finanze ha precisato il quadro generale delle categorie catastali comprendendo nell'ambito della categoria "E", tra l'altro, in E/1 le stazioni ferroviarie, in E/3 le costruzioni e i fabbricati destinati a speciali esigenze pubbliche e in E/9 gli edifici a destinazione particolare non compreso nelle altre categorie di cui al gruppo E.

Gli Uffici postali non vengono espressamente menzionati in alcuna delle categorie sopra elencate, anche se la finalità che si intende seguire con la costruzione di tali edifici non presenta caratteristiche dissimili dalle stazioni ferroviarie, ove peraltro è fatto notorio che spesso vengono ubicati gli stessi uffici postali, né può escludersi

che la particolare struttura degli uffici postali sia da ricomprendere nella fattispecie di cui alla categoria E/3, attese le speciali esigenze pubbliche che essi soddisfano.

E' noto, peraltro, che per giurisprudenza della Corte di Cassazione, in materia di classificazioni catastali, le caratteristiche strutturali e costruttive dell'immobile hanno un rilievo fondamentale e preminente anche rispetto alla destinazione e all'uso attuale dei medesimi (CASSAZIONE 11444 del 19.11.1993, Sez. 1 civile).

La unità immobiliare descritta in epigrafe presenta caratteristiche strutturali, che bene si evincono dalla allegata planimetria" (All. 2), dalle quali si ravvisano le speciali esigenze pubbliche, con conseguente classificazione della predetta unità immobiliare nella categoria catastale E/3.

Ove si ritenesse non conferente la classificazione in E/3, è comunque necessario, al fine di evitare ingiustificate disparità di trattamento rispetto agli edifici utilizzati come stazioni ferroviarie, che la Commissione qui adita confermi, in riforma della notificata decisione dell'Ufficio dei Catasto di Padova, l'esatta classificazione del cespite indicato in epigrafe, nella categoria E/1, categoria in cui sono state inserite le stazioni ferroviarie, ovvero nella categoria residuale E/9.

Tanto premesso e considerato, il ricorrente

CHIEDE

che codesta On.le Commissione Voglia dichiarare la nullità assoluta dell'atto di accertamento catastale impugnato per i motivi di diritto sovraesposti, e, in riforma del medesimo, accertare la classificazione esatta dell'unità immobiliare indicata in epigrafe, nella categoria E/3, ovvero, in sub-ordine, nelle categorie E/1 ovvero in E/9.

Con vittoria di spese e con riserva di depositare memorie, nonché di integrare i motivi e di produrre i documenti.

Allega:

- 1) -copia fotostatica dell'atto di accertamento catastale n° 2943 del 31.07.1997 notificato il 02.08.1997;
- 2) -copia fotostatica della planimetria compilata dal Geom. Bassato Arturo, POSTE ITALIANE - SEDE VENETO - AREA P.L

Per Le "POSTE ITALIANE"

Ente Pubblico Economico

Il Difensore

PROCURA SPECIALE

Il sottoscritto, Prof. _____, nato a _____ il _____, C.F. _____, in qualità di Presidente dei C.d A delle Poste Italiane, conferisce procura speciale con ogni e più ampia facoltà di legge. all'Avv _____ nato/a _____ il _____, C.F. _____, affinché lo rappresenti, assista e difenda nel presente procedimento, anche per la presentazione di istanze di sospensione e/o conciliazione giudiziale ovvero extra- giudiziale, eleggendo a tal fine domicilio presso le Poste Italiane - Ente Pubblico Economico - Sede Veneto - Ufficio Legale - Via Torino, 88, 30170 Venezia Mestre.

Con promessa di rato e valido.

Per le "POSTE ITALIANE
Ente Pubblico Economico
IL PRESIDENTE C.d.A.
(Prof. _____)

VERA È LA FIRMA
IL DIFENSORE

D2. Memoria dell'Ufficio resistente

Alla Commissione Tributaria Provinciale

Oggetto: Memoria di costituzione in giudizio della parte resistente ex art. 23 D. Lgs. 546/92.

Ricorso avverso il classamento della unità immobiliare distinta al N.C.E.U. del Comune di _____, partita _____, foglio _____, mappale ____;
Controparte : "POSTE ITALIANE - Ente Pubblico Economico" con sede in Roma
Difensore Avv. _____.

Il ricorso di che trattasi verte sul classamento della unità immobiliare meglio descritta in oggetto, iscritta in Catasto con la dichiarazione di nuova costruzione 11900/97.

Tale denuncia catastale è stata redatta in conformità al disposto del D.M.F. 701/94 che prevede la **proposizione**, da parte del dichiarante, del classamento attribuibile alla unità oggetto della denuncia di accatastamento.

Nel caso in esame la parte ha proposto per la unità immobiliare in questione (la cui destinazione d'uso **dichiarata** con mod. 2N parte 2^a risulta essere quella di "ufficio postale") il seguente classamento: Cat. E/9, R.C. £. 15.030.000.

L'Ufficio, nell'ambito delle **attività di verifica della congruità del classamento proposto**, ha rettificato la categoria catastale proposta della unità immobiliare denunciata (e di conseguenza la rendita catastale) in: Cat. B/4, classe unica, consistenza mc. 871, R.C. £ 2.787.200.

Ora, tenuto conto che il nuovo accertamento eseguito dall'Ufficio **altro non è che il provvedimento finale di un procedimento amministrativo avviato dalla stessa controparte con la presentazione della denuncia di accatastamento soprarichiamata**, appare del tutto infondata la eccezione di illegittimità per difetto di motivazione sollevata nel ricorso introduttivo. **Infatti se è vero che la controparte era a conoscenza del significato della rendita catastale** da attribuire alla unità immobiliare in occasione dell'iscrizione del fabbricato in Catasto **e dei motivi che l'hanno indotta a proporla**, non si capisce perché la medesima controparte non è stata più in grado di comprendere il significato dei dati relativi all'accertamento che l'Ufficio Le ha notificato con l'atto che è stato impugnato.

Oltremodo proprio l'esistenza del ricorso "de quo" costituisce, secondo il parere dell'Ufficio, la prova della piena consapevolezza della controparte del significato

dell'atto impugnato e pertanto dei motivi che implicitamente supportano l'operato dell'Ufficio.

In tal senso si richiama la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. 1^a, 3.04.1992 n° 4085 nella quale la Suprema Corte ha affermato che l'obbligo della motivazione *deve ritenersi osservato* anche mediante *la semplice indicazione dei dati oggettivi individuati dall'Ufficio nella categoria e classe attribuita all'immobile*, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente di recepire le ragioni della classificazione, così da porlo in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle Commissioni Tributarie.

L'Ufficio ritiene pertanto osservato l'obbligo di motivazione dell'accertamento eseguito con l'indicazione della categoria e classe di merito attribuita all'u.i.u. in argomento.

PROFILO DEL MERITO.

Come è già stato precisato, l'unità immobiliare della quale si contesta la classificazione risulta essere un Ufficio postale che, in quanto tale, è stato accertato in cat. B/4.

In tale categoria catastale risultano ascrivibili le unità destinate ad “UFFICI PUBBLICI” e pertanto l'operato dell'Ufficio risulta corretto.

Infatti non v'è modo di comprendere per quale motivo l'unità in argomento dovrebbe essere iscritta in cat. E/3, ovvero in cat. E/1, ovvero in Cat. E/9, *stante la presenza della specifica categoria B/4* nel quadro tariffario del Comune di _____.

A tal proposito si ritiene utile precisare di seguito le descrizioni delle suddette categorie del gruppo “E” invocate dalla controparte.

- cat. **E/3**: comprende *costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche (edicole per giornali e simili, chioschi per bar, per rifornimento di auto, per sale di aspetto di tranvie, pese pubbliche, padiglioni destinati ad uso refettorio con cucina espressamente costruiti dagli Enti Comunali di Assistenza, orinatoi e latrine pubbliche se costituiti da costruzione fissa chiusa e coperta ecc.);*
- cat. **E/1**: comprende *le stazioni per servizi di trasporto terrestri, marittimi ed aerei;*
- cat. **E/9**: comprende *gli edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E (campi sportivi che non hanno fine di lucro e non presentano le caratteristiche per rientrare nell'art. 10 della Legge, campi di tiro a segno, lavatoi pubblici coperti e scoperti, giardino zoologico, ecc.);*

Appare dunque incomprensibile la richiesta formulata dalla controparte tendente ad ottenere l'attribuzione del diverso preteso classamento.

E' il caso di puntualizzare inoltre che nel quadro tariffario del Comune di _____ è prevista *un'unica* classe di merito della cat. B/4, cosa che preclude la possibilità di contenzioso con i contribuenti in ordine alla *differente redditività* di unità immobiliari destinate ad uffici pubblici, da mettere in relazione alla ipotetica attribuzione di *differenti classi di merito* ad unità immobiliari tra loro similari.

In effetti, caso più unico che raro, con il ricorso in questione la controparte di fatto invoca l'attribuzione di una rendita catastale *maggiore* di quella accertata dall'Ufficio e non se ne capisce il motivo, a meno che l'invocata diversa classificazione catastale non comporti per la medesima controparte dei vantaggi di rilevanza fiscale, *quali ad esempio la esenzione dall'I.C.I.*

Ma la normativa catastale prevede l'accertamento di ogni singola unità in una corretta categoria catastale e non nella categoria catastale economicamente più vantaggiosa per il contribuente.

Non da ultimo si osserva che nel ricorso di che trattasi non sono state indicate "le unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino..... collocate in una categoria o in una classe diversa quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche", omissione che configurerebbe l'inammissibilità del ricorso stesso (Corte di Cassazione, sez. 1 - sentenza n° 4085 del 03.04.1992); Per altro si ritiene che la controparte non possa dimostrare l'esistenza agli atti dell'Ufficio di unità immobiliari che, ancorché destinate ad uffici pubblici, risultano ascritte alla cat. E/3, ovvero E/1, ovvero E/9.

Per quanto fin qui rappresentato, l'Ufficio ritiene che le motivazioni addotte dalla controparte siano da considerare generiche, prive di fondamento di natura tecnica e pertanto del tutto insufficienti per ottenere il diverso preteso classamento.

In base a quanto sopra esposto l'Ufficio, riservandosi la facoltà di controdedurre ulteriormente,

CHIEDE

che codesta Commissione Tributaria rigetti il ricorso "de quo" in quanto infondato, con conseguente condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese ex art. 15 D. Lgs. 546/92.

D3. Memoria della parte resistente

On.le Commissione Tributaria Prov.le di PADOVA - Sez. IA

Udienza del 16/10/1998

RGR N. 2700/97

MEMORIA ILLUSTRATIVA

(ex art. 32, D.Lgs 31 DICEMBRE 1992, n. 546)

PER: "Poste Italiane - S.p.A.", con sede in Roma, viale _____ n. _____, codice fiscale _____, P.I. _____, nella persona del Presidente del Consiglio di Amministrazione, Prof. _____, C.F. _____, nato a _____ il _____, domiciliato per la carica in Roma, Viale Europa, n. 190, rappresentata e difesa, anche disgiuntamente, ai fini del presente procedimento dal Dott. _____, nato a _____, codice fiscale _____, e dal Dott. _____, nato a _____ il _____, codice fiscale _____, domiciliati presso lo Studio _____, via _____, n. _____ Roma, giusta procura speciale già in atti.

CONTRO: L'Ufficio Tecnico Erariale di Padova

AVVERSO: Atto di accertamento catastale n. _____ del 31.07.1997, notificato alla ricorrente il _____

FATTO

La questione su cui si controverte riguarda la classificazione della unità immobiliare sita nel Comune di _____, P.zza _____, (Padova), distinta

in catasto in mappale n. _____, foglio _____, la quale è stata classificata, con l'atto in epigrafe, come "Ufficio Pubblico", nella categoria B/4, cl. U, consistenza 871, rendita 2.787.200 lire, mentre la stessa viene ritenuta dalla ricorrente rientrante nella categoria E/3, ove vanno ricomprese le "costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche", ovvero - in via subordinata - in E/1, ovvero - in via ulteriormente subordinata - in E/9.

IN DIRITTO

In via del tutto preliminare, si precisa che nel ricorso introduttivo è stata citata erroneamente la sentenza della Corte di Cassazione n. 11444 del 19.11.1993 in luogo della sentenza n. 11445 del 19.11.1993.

Quest'ultima, prodotta tra i documenti allegati, è nuovamente richiamata nel punto 2 della presente memoria, con cui esplicitiamo i motivi adottati a sostegno del ricorso.

1. Nel ricorso introduttivo era stato richiesto, in prima istanza, l'accertamento della nullità dell'atto citato, per carenza di motivazione. Al riguardo, è opportuno sottolineare, come l'obbligo di motivazione degli atti sia stato sempre sancito dalla Suprema Corte di Cassazione (fra tutte, sentenza n. 2219 del 15.05.1989, Cass. SS.UU. n. 3578 del 03.08.1989) in quanto un'adeguata motivazione assolve al fondamentale compito di *"delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa successiva e di consentire al contribuente l'esercizio giudiziale del diritto di difesa di fronte alla maggiore pretesa fiscale"*.

Pertanto, ove l'atto mediante il quale viene notificato al contribuente la pretesa erariale non contenga sufficienti motivazioni e non metta il soggetto passivo in condizione di conoscere tutti gli elementi in base ai quali la valutazione è stata compiuta dagli uffici nonché di ricostruirne l'iter logico, *"giudice tributario deve limitarsi a dichiarare la nullità dell'accertamento senza poter conoscere del merito"*. Nel caso di specie non può non riconoscersi che la inesistenza di motivazione dell'atto di accertamento in oggetto.

Deve pertanto ritenersi che l'avviso in oggetto sia radicalmente nullo per difetto di motivazione.

2. Entrando comunque nel merito della questione, va ribadita nella presente memoria, l'errata classificazione dell'unità immobiliare di cui si discute, da parte dell'UTE, nella categoria B, relativa ad immobili a destinazione ordinaria, piuttosto che tra quelli della categoria E comprendente immobili a destinazione particolare.

Al riguardo, l'Ufficio Tecnico Erariale di Padova ha esposto le ragioni per cui l'immobile in oggetto andava accatastato nella categoria B, in una memoria di costituzione in giudizio, depositata il 14 luglio 1998 e dunque oltre il termine di 60 giorni dalla notifica del ricorso.

Pertanto la Società ricorrente, eccipisce, in via preliminare, la tardività e dunque la nullità della costituzione in giudizio dell'Amministrazione Finanziaria, ai sensi e per gli effetti dell'art. 23 D.Lgs. 546/92.

Valutando comunque il merito della predetta memoria, viene in essa affermato che la classificazione nella categoria B/4 degli uffici postali derivava:

- dall'interpretazione letterale della locuzione "uffici pubblici";
- dalla mancata presenza degli "uffici postali" tra le unità immobiliari elencate nelle descrizioni *"delle categorie del gruppo E invocate dalla controparte"*.

In ordine al primo motivo, va osservato che l'attività di accatastamento degli immobili è caratterizzata, per sua natura, da un momento valutativo delle caratteristiche dell'immobile al fine di determinarne la corretta allocazione tra le varie categorie catastali.

Tale vantazione viene fatta in funzione della generale previsione contenuta nell'art. 6 del regolamento di attuazione del R.D.L. 13 aprile 1939 n. 652, convertito nella legge 11 agosto 1939 n. 1249, secondo cui la classificazione per categorie viene effettuata con riguardo alle caratteristiche intrinseche che determinano la destinazione ordinaria e permanente delle unità immobiliari (art. 6 DPR 1.12.1949 n. 1142).

Pertanto la semplice lettura delle definizioni delle singole categorie rappresenta sempre e soltanto una indicazione di riferimento dalla quale partire per poter svolgere la concreta analisi valutativa.

A riprova di ciò sta il fatto che l'amministrazione finanziaria è più volte intervenuta per dettare i criteri per allocare particolari tipologie di immobili, in quanto il solo riferimento alla terminologia usata per la categoria risultava insufficiente allo scopo.

Al riguardo basti citare la circolare ministeriale n. 3/1100 del 14.03.1992 della Direzione Catasto del Ministero delle Finanze (documento 1).

Peraltro, non si comprende quale nozione di "ufficio pubblico" sia considerata dall'UTE di Padova al fine di poter classificare in tale categoria gli uffici postali.

Per tali ragioni, non può ritenersi valido il primo motivo addotto dall'Ufficio, che pertanto va respinto.

In ordine alla seconda motivazione, va sottolineato come le descrizioni della categoria E riportate dalla controparte nella memoria difensiva siano puramente indicative e non tassative, come dimostra palesemente la voce "eccetera" riportata alla fine di ogni esemplificazione, ove esistente;

pertanto il fatto che in tale elenco non vengano ricompresi gli uffici postali non dimostra che gli stessi non possano essere classificati in tale categoria.

Tra l'altro, va sottolineato, che la Società ricorrente, al fine di comprendere i motivi della classificazione nella categoria B/4, per poter eventualmente evitare l'instaurarsi di un inutile contenzioso, ha cercato tra gli atti normativi e tra le istruzioni dell'amministrazione finanziaria indicazioni tecniche utili a distinguere la categoria B/4 dalla categoria E, o comunque a definire tecnicamente gli immobili della categoria E, senza nulla rinvenire al riguardo.

Sorprende quindi che l'Ufficio Tecnico Erariale di Padova abbia addotto a mezzo probatorio un elenco descrittivo, di ignota fonte, relativo a tipologie immobiliari appartenenti alla categoria E, nella convinzione che il contribuente debba possedere gli stessi strumenti difensivi dell'Ufficio.

In ogni caso, risulta evidente come l'assenza degli uffici postali tra le descrizioni esemplificative della categoria E citate dall'Ufficio, non possa essere ragione sufficiente per giustificare la loro necessaria classificazione in una diversa categoria.

Il contenzioso in oggetto non si dirime sciordinando descrizioni tipologiche di dubbia provenienza, né ricomprendendo, tout court, nella locuzione "uffici pubblici" qualsiasi immobile che abbia qualche rapporto con il pubblico, ma piuttosto è necessario, in assenza di una chiara interpretazione dell'amministrazione finanziaria delle categorie catastali, rinvenire, attraverso una interpretazione logico-sistematica

delle norme di riferimento, un criterio per il classamento delle unità immobiliari in una categoria piuttosto che in un'altra.

A tal riguardo, un'autorevolissima fonte interpretativa è la sentenza n. 11445 del 19/11/1993 della S.C. di Cassazione (documento 2), nella parte in cui affermando che le caratteristiche strutturali e costruttive dell'immobile hanno un rilievo fondamentale e preminente anche rispetto alla destinazione stabilisce che ai fini dell'accatastamento non rileva il solo criterio per destinazione, ma anche e soprattutto quello per natura.

In buona sostanza, considerato che l'elenco delle categorie catastali è formato in prevalenza secondo questo criterio, la Cassazione invita a non limitarsi ad una mera conoscenza dell'utilizzo dell'immobile, ma ad indagare sulla natura e sulle caratteristiche costruttive dello stesso, da considerare in via prioritaria, ai fini dell'attribuzione della corretta categoria catastale.

Tra l'altro, la necessità di seguire questo criterio per la classificazione degli immobili è stata recentemente ribadita anche dal Regolamento di revisione del catasto (DPR 138 del 23.03.1998), il cui art. 8, comma 2, prevede che *"la categoria è assegnata in base alla normale destinazione funzionale per l'unità immobiliare, tenuto conto dei caratteri tipologici e costruttivi specifici e delle consuetudini locali"*.

In buona sostanza, l'accatastamento va fatto - nei casi in cui non vi siano situazioni specifiche o particolari esigenze di pubblica utilità - avendo riguardo alla destinazione dell'immobile. Viceversa, va preferito il criterio "per natura" nell'ipotesi in cui la definizione delle categorie è fondata soprattutto sulle caratteristiche costruttive, pur considerando speciali esigenze ovvero particolari utilizzazioni.

In tal modo vengono risolti alcuni casi, che con l'interpretazione letterale utilizzata dall'ufficio sarebbero stati classificati in una categoria diversa da quella che sarebbe stata loro attribuita se il classamento fosse stato informato ai criteri dettati dalla Cassazione.

Ad esempio, facendo il caso della Sentenza citata, un immobile di pregio su cui grava un vincolo di protezione artistica, rientrante pertanto nella categoria A/9, se viene utilizzato per ospitare un albergo, non può essere classificato nella categoria D/2, per il solo fatto di essere stato destinato ad una attività commerciale, ma deve conservare l'accatastamento "per natura".

Allo stesso tempo, per utilizzare anche l'elenco esplicativo della categoria "E" prodotto dalla controparte, le edicole per giornali se fossero classificate secondo la destinazione dovrebbero essere accatastate nella categoria C/1, riguardante i negozi, che svolgono attività commerciali, mentre in ragione delle particolari caratteristiche costruttive e delle speciali esigenze pubbliche - qual è il diritto all'informazione, devono essere accatastate in E/3.

Così, seguendo quanto disposto dalla Cassazione, gli uffici postali, che, per destinazione potrebbero essere classificati tra gli uffici pubblici, devono essere classificati nella categoria E in quanto vengono costruiti secondo particolari criteri volti a soddisfare speciali esigenze di pubblica utilità.

E' ben noto ed evidente infatti, che detti immobili sono destinati ad una funzione di indubbia utilità pubblica e sono altresì destinati a soddisfare i principi di universalità e di efficienza affermati in sede comunitaria per la corretta e funzionale attività delle Poste dei singoli Stati Membri, (v. Direttiva n° 97/67/Ce del Parlamento Europeo e

del Consiglio del 15.12.1997) oltre che nella legge di trasformazione dell'Amm.ne P.T. in Ente Pubblico Economico, ora Società per Azioni (L. 71/1994).

Preme inoltre rilevare come, nella maggior parte dei casi, detti edifici vengano necessariamente progettati e costruiti nel rispetto di quelle esigenze strutturali indispensabili per poter adempiere a tali compiti nella maniera più efficiente, ricomprendendo - quanto meno - una sala aperta al pubblico, una retroportelleria ed una sala arrivi e partenze per lo smistamento dei plichi e dei pacchi.

Alla luce di quanto detto, gli immobili costruiti ed adibiti ad uffici postali non possono che essere classificati nella categoria E/3, ove vanno ricomprese le "costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche".

Per tali ragioni, ove si ritenesse non conferente la classificazione in E/3, è comunque necessario, al fine di evitare disparità ingiustificate di trattamento rispetto agli edifici utilizzati - ad esempio - come stazioni ferroviarie, le quali presentano caratteristiche costruttive ed utilizzazioni dei locali, ove esse insistono, del tutto equiparabili agli uffici postali, che la Commissione qui adita confermi l'esatta classificazione del cespite in oggetto nella categoria E/1, categoria in cui sono state inserite appunto le stazioni ferroviarie, ovvero nella categoria residuale degli immobili a destinazione particolare, E/9.

A conferma di ciò si riportano in allegato alla presente memoria alcuni dei casi più significativi di uffici postali che, a differenza di quello oggetto del ricorso, sono stati recentemente classificati dai competenti Uffici Tecnici Erariali nella categoria E, stante il loro indiscusso ruolo di pubblica utilità e di tipologia costruttiva:

- Ufficio di Linate Aeroporto, Segrate (Milano), via dei Petrolieri, cat. E/1; (Doc. 3);
- Ufficio di Buttigliera Alta (Torino), via Reano, n. ° 2 - cat. E/3; (Doc. 4);
- Ufficio di Rogeno (Como), P.za Martini Libertà, cat. E/9; (Doc. 5);

3. L'UTE di Padova, nella memoria depositata il 14/07/1998 eccepisce l'inammissibilità del ricorso, richiamando la sentenza della Cassazione n. 4085 del 3/4/1992, ove recita *"Non da ultimo si osserva che nel ricorso di che trattasi non sono state indicate «le unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino.....collocate in una categoria o in una classe diversa quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche», omissione che configurerebbe l'inammissibilità del ricorso stesso"*.

Al riguardo, si rileva che l'art. 75 del DPR 1 dicembre 1949, n. 1142 dispone che *"reclami sull'applicazione della categoria e della classe, devono indicare le unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino, nei confronti con quella del ricorrente, collocate in una categoria o in una classe diverse quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche"*.

In mancanza di tali indicazioni il reclamo non può essere esaminato.

Le disposizioni previste nei precedenti comma non si applicano nei riguardi delle unità immobiliari che, rientrando nelle eccezioni previste dall'art. 8 non hanno avuto applicata la classe. In tali casi, il reclamo potrà riguardare soltanto la misura della rendita catastale attribuita, indicando quella diversa che si ritiene spettante."

Le disposizioni richiamate nella sentenza della Cassazione sono pertanto inapplicabili agli edifici classificabili in categoria E (immobili a destinazione speciale), regolati dall'art. 8 del predetto DPR 1142/1949, ed in ogni caso, la Società ricorrente ha indicato nel ricorso introduttivo che l'immobile di cui si tratta, non può

ricevere una classificazione diversa dalle stazioni ferroviarie, vale a dire immobili che presentano caratteristiche e destinazione non diversa dagli uffici postali, dovendosi assumere che anche agli atti dell'UTE di Padova, come nel resto del territorio della Repubblica Italiana, sono classificate nella categoria E, malgrado la generica destinazione ad "uffici pubblici".

Tanto premesso in punto di fatto ed in diritto

SI CONCLUDE

alla luce delle considerazioni esposte nella presente memoria e per le motivazioni illustrate nel ricorso introduttivo, qui integralmente riprodotte e riassunte, chiedendo che codesta Onorevole Commissione voglia accertare la tardiva e dunque illegittima costituzione in giudizio della parte resistente e dichiarare la nullità assoluta dell'atto di accertamento catastale impugnato per i motivi di diritto sovraesposti, e, in riforma del medesimo, accertare la classificazione esatta della unità immobiliare indicata in epigrafe, nella categoria E/3, ovvero - in subordine - in E/1 ovvero - in via ulteriormente subordinata - in E/9.

Con vittoria delle spese di giudizio.

Si elencano i seguenti documenti allegati:

- 1) Circolare 14.03.1992 n. 3/1100 Ministero Finanze Direzione Catasto;
- 2) Corte Cassazione Sez. I Civ. - Sentenza n° 11445 del 19.11.1993;
- 3) Atto di consultazione per partita attuale del 23/06/1997 dell'U.T.E. di Milano, avente come oggetto l'unità immobiliare sita in via dei Petrolieri - Segrate (Milano) e relativa denuncia di variazione del 14.03.1973;
- 4) Ricevuta di avvenuta dichiarazione di fabbricato urbano dell'8.07.96 rilasciata dall'U.T.E. di Torino, prot. E03728/96 ed atto di consultazione per partita attuale dell'1/9/1998 dell'U.T.E. di Torino relativo all'unità immobiliare sita in Buttigliera Alta (Torino) via Reano n. 2;
- 5) Atto di consultazione per partita attuale del 20.06.1997 dell'U.T.E. di Como, relativo all'unità immobiliare sita in Rogeno (Como) P.zza Martiri della Libertà, 1, e relativa registrazione di variazione del 17.02.1964.

Roma, 16 settembre 1998

Per le "Poste Italiane S.p.A."

D4. Richiesta dell'Ufficio di pubblica udienza

Alla Poste Italiane Ente Pubblico Economico - Roma

Alle Poste Italiane Ente Pubblico Economico - Roma

Oggetto : ISTANZA DI TRATTAZIONE IN PUBBLICA UDIENZA ex art. 33 D.Lgs. 546/92;

Ricorso avverso il classamento della unità immobiliare distinta al N.C.E.U. del Comune di _____, partita _____, foglio _____, mappale _____;

Controparte: "POSTE ITALIANE - Ente Pubblico Economico" con sede in Roma

Viale Europa 190

Difensore _____

In relazione al ricorso indicato in oggetto, l'Ufficio

C H I E D E

la discussione della controversia in pubblica udienza ai sensi dell'art. 33 D.Lgs. 546/92.

4. Agenzia del Territorio

Circolare n. 5 del 16.07.2002

Oggetto:

Rappresentanza in giudizio dell'Agenzia

Premessa

1. In precedenza alla formazione delle Agenzie, l'Amministrazione finanziaria usufruiva, ex lege, del regime processuale di assistenza legale e di patrocinio previsto per le Amministrazioni dello Stato;
2. Le Agenzie fiscali hanno "personalità giuridica di diritto pubblico ed esercitano le funzioni pubbliche ad esse affidate" (art. 61, comma 1 e 3, decreto 28.12.2000);
3. "Le Agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ..." (art. 72 D. lgs. 300/1999);
4. L'Agenzia del Territorio, ha sottoscritto un protocollo di intesa con l'Avvocatura dello Stato, per avvalersi del suo patrocinio;
5. Gli affari consultivi e contenziosi dell'Agenzia del Territorio sono stati attribuiti alla Terza sezione dell'Avvocatura dello Stato, sezione che costituisce il referente cui va indirizzata la corrispondenza;
6. Non è necessario rilasciare, per ogni singola causa, uno specifico mandato all'Avvocatura dello Stato.

Contenzioso tributario

1. Gli Uffici provinciali e le Direzioni compartimentali sono riconosciute come parte processuale nel giudizio ed hanno l'accesso alla difesa diretta davanti alle Commissioni tributarie provinciali,
2. Commissioni tributarie regionali,
3. Commissione tributaria centrale;
4. Negli atti impositivi e di riscossione riferiti ai tributi e alle relative sanzioni, deve essere indicato l'organo giurisdizionale presso cui è possibile ricorrere (art. 7, comma 2, legge 27 luglio 2000, n. 212);
5. In considerazione della natura giuridica dell'Agenzia, la notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali alle Avvocature Distrettuali dello Stato competenti per territorio, non dovrebbe ritenersi più applicabile;

6. In attesa del chiarimento in sede giurisprudenziale, dovranno cautelativamente ritenersi valide, ai fini dei termini processuali, le notifiche effettuate sia agli Uffici dell’Agenzia, sia presso le Avvocature dello Stato;
7. Parte, nel giudizio di merito in materia tributaria, è l’Ufficio provinciale dell’Agenzia (vedi punto 1), salvo che non sia già intervenuta l’assunzione della difesa da parte dell’Ufficio della Direzione Compartimentale in sede di costituzione in giudizio, di proposizione dell’appello, di controdeduzioni, appello incidentale (artt. 23, 53, 54 D.lgs. n. 546/1992);
8. Nel caso in cui nel giudizio di secondo grado l’Agenzia sia assistita dall’Avvocatura dello Stato, la titolarità a ricevere le notifiche degli atti processuali spetta all’Organo legale (art. 12, comma 4, D. lgs 546/1992);
9. Gli Uffici devono chiedere la preventiva autorizzazione alla competente Direzione compartimentale ai fini della proposizione dell’appello e la devono depositare tra gli atti di causa (art. 52, comma 2, D. lgs n. 546/1992);

Ricorsi in Cassazione

1. Nel giudizio tributario dinanzi alla Corte di Cassazione, la legittimazione attiva e passiva spetta all’Agenzia del Territorio cui va notificato il ricorso;
2. Le notifiche devono essere invece trasmesse all’Avvocatura dello Stato se, nel precedente grado di giudizio, l’Agenzia aveva usufruito dell’assistenza del predetto organo legale.

A – Ricorso in Cassazione proposto dalla parte.

1. I competenti Uffici provinciali, avuta notizia del ricorso, coordinandosi con le Direzioni compartimentali (ora Direzioni Regionali), inviano direttamente all’Avvocatura Generale dello Stato (Terza Sezione) una propria relazione corredata dagli atti del processo e dalla sentenza della Commissione tributaria regionale, da allegare in copia autentica nell’ipotesi in cui venga ritenuta opportuna la proposizione del ricorso incidentale;
2. Per la trasmissione degli atti, in considerazione del ristretto termine a disposizione per la notificazione del controricorso (quaranta giorni), è consigliabile l’utilizzo del servizio di posta celere o altro mezzo equipollente.

B – Ricorso per Cassazione proposto dall’Ufficio.

1. I rapporti con l’Avvocatura Generale dello Stato sono tenuti dalle Direzioni compartimentali;
2. **In caso di assoluta urgenza** gli Uffici corrisponderanno direttamente con l’Organo Legale, fornendo notizia alla rispettiva Direzione compartimentale.
3. **Di regola**, gli Uffici esaminano la sentenza sfavorevole della Commissione tributaria regionale non appena avuta notizia del relativo deposito, e, quindi, indipendentemente dalla eventuale notifica a cura delle parti;
4. Se la pronuncia giudiziale è ritenuta impugnabile, gli Uffici trasmettono - con la massima urgenza - alla competente Direzione compartimentale la proposta di ricorso, unitamente a tutti gli atti processuali (tra cui copia della sentenza notificata o, in mancanza di notifica, copia della sentenza autenticata dalla segreteria della Commissione tributaria regionale) e ogni altro elemento utile all’identificazione (aggiornata) della controparte, dei difensori (con particolare

- riferimento ai rispettivi domicili), nonché ad una corretta percezione delle vicende e delle problematiche sottese al giudizio;
5. La Direzione compartimentale, se condivide, deve inoltrare la proposta di ricorso per Cassazione all'Avvocatura Generale dello Stato, fornendo una motivata e dettagliata relazione, entro il più breve tempo possibile, in considerazione della variabilità dei termini processuali complessivi (60 giorni dalla data di notifica, ovvero un anno e 46 giorni dal deposito), connessa, come è noto, alla intervenuta notifica della sentenza ad istanza di parte;
 6. La Direzione compartimentale, su invito dell'Avvocatura Generale dello Stato, ai sensi dell'art. 369 c.p.c., provvede a richiedere alla Segreteria della Commissione tributaria regionale la trasmissione del fascicolo d'ufficio alla cancelleria della Corte di Cassazione;
 7. La richiesta, restituita in doppio originale, munita del visto della predetta Segreteria, deve poi essere inviata all'Avvocatura, al fine del successivo deposito in Cassazione unitamente al ricorso;
 8. Le Direzioni trasmettono all'Agenzia del Territorio copia delle proposte di ricorso per Cassazione inoltrate all'Avvocatura dello Stato. Le competenti strutture centrali provvederanno ad approfondire direttamente con l'Organo Legale le questioni ritenute di rilevante interesse e quelle coinvolgenti questioni di diritto particolarmente significative.

5. Territoriale n. 37684 del 9.15.2003

Oggetto:

Sentenza n. 64/01/01 della CTR di Venezia, Sez. I, depositata il 15 novembre 2001, relativa al ricorso in appello del Sig. B.

Con la nota che si riscontra è pervenuta per la prima volta a conoscenza della scrivente la complessa questione di cui all'oggetto.

Dall'esame degli atti, già in possesso della Direzione Centrale Affari Generali e Locali, risulta quanto segue.

Con atto di compravendita del 20.04.1995 il Sig. B. vendeva al Sig. S. l'unità immobiliare contraddistinta in catasto al foglio 11 del Comune di T., particella 306.

Nell'atto di compravendita le parti dichiaravano di volersi avvalere delle disposizioni di cui all'art. 12 del decreto legge 14.03.1988, n. 70, convertito, con modifiche, nella legge 13.05.1988, n. 154.

In seguito alla notifica del classamento e della rendita relativi all'accertamento della citata unità immobiliare, il Sig. S. proponeva ricorso contro l'ex Ufficio Tecnico Erariale di Padova innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale competente. Successivamente anche il Sig. B. adiva la citata Commissione Tributaria Provinciale, presentando autonomo ricorso contro lo stesso Ufficio Tecnico Erariale di Padova, avverso l'avviso di liquidazione e la rendita catastale, sulla base della quale lo stesso avviso era stato emesso. Entrambi i ricorsi seguivano distinte vie giudiziarie e, con distinte decisioni, venivano respinti, rispettivamente con sentenze n. 197/08/98 e n. 337/08/98. Mentre la sentenza n. 197/08/98 diventava giudicato in quanto non appellata, il Sig. B. appellava la sentenza n. 337/08/98 e gli esiti della lite portavano,

con la sentenza in oggetto, all'accoglimento della tesi di parte privata da parte della Commissione Tributaria Regionale di Venezia.

Sulla questione è intervenuta l'Avvocatura generale dello Stato, che non ha ritenuto opportuno ricorrere per cassazione.

Tanto premesso non si può fare a meno di evidenziare perplessità sull'iter procedurale e processuale del contenzioso in oggetto. Pur tuttavia occorre rilevare quanto espresso dall'autorevole Organo legale dello Stato con parere del 10.01.2003 in risposta alla nota dell'ex Direzione Compartimentale per le Regioni Trentino Alto Adige, Veneto e Friuli Venezia Giulia, prot. n. 8699 del 07.10.2002.

Secondo tale parere, in cui vengono rappresentati *“forti dubbi in ordine al buon esito di una iniziativa cassatoria di tale ultima sentenza in sede di legittimità”* si rileva come la sentenza in oggetto abbia *“annullato con efficacia inter partes, l'avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro (sia pure rinveniente dallo stesso accatastamento del bene) sulla base di un accertamento di fatto, ancorato ad una motivazione che non difetta dei requisiti di congruità e sufficienza, e che come tale, è incensurabile in sede di legittimità.*

Neppure pare che si possa valorizzare al riguardo quanto evidenziato nel terzo capoverso della proposta di impugnazione e cioè che lo stesso immobile in relazione all'accatastamento, sia stato oggetto di due statuizioni diverse. Da un lato infatti, come ben noto, il giudicato si forma inter partes in relazione all'atto impositivo impugnato.

Dall'altro la rendita catastale non è un tributo ma rappresenta uno dei mezzi per l'accertamento tributario (peraltro, nel caso di specie, nei confronti dell'attuale titolare del bene, Sig. S.) risulta ormai determinato, con efficacia di giudicato, in virtù della sentenza C.T.P. di Padova n. 107/08/98”.

In conclusione, ad avviso della scrivente, l'Ufficio Provinciale di Padova deve attenersi a quanto pronunciato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Padova con la citata sentenza n. 197/08/98, che come ha rappresentato l'Avvocatura Generale dello Stato ha avuto per oggetto l'esame della *“nuova rendita catastale, ritualmente notificata all'acquirente Sig. S. e da questi impugnata”* ed ormai costituente giudicato.

Del resto, dagli atti si può evincere che, seppure la sentenza n. 64/01/01 della Commissione Tributaria Regionale di Venezia fosse relativa al solo classamento e alla relativa rendita, tale sentenza sembrerebbe ineseguibile ai fini catastali in quanto statuisce un giudicato su un bene, che già alla data del ricorso introduttivo risultava di proprietà del Sig. S., soggetto non coinvolto nel giudizio stesso.