

## Il processo tributario: aspetti e problematiche.

**Autore:** Genise Angelo

**In:** Diritto tributario

### Prescrizione e decadenza

Anche la decadenza va eccepita, non potendosi rilevare d'ufficio dal giudice. In tema di contenzioso tributario, infatti, l'orientamento giurisprudenziale consolidato da un lato afferma che la decadenza del contribuente

dal

diritto al rimborso di un tributo indebitamente versato, per essere stata la relativa domanda presentata dopo la scadenza del termine, trattandosi di materia disciplinata da un regime legale che esclude qualsiasi potere di disposizione delle parti, è rilevabile d'ufficio, anche in sede di gravame - salvo che si sia già formato sul punto un giudicato interno - , dall'altro lato afferma, invece, che il termine di decadenza sostanziale stabilito in favore del contribuente non si può ritenere indisponibile alla stregua dell'art.2969 CC, e che, pertanto, non trovando ad esso applicazione la disciplina della rilevabilità d'ufficio, prevista da tale norma per il caso di materia sottratta alla disponibilità delle parti, è inammissibile la deduzione di detto termine dopo il primo grado di giudizio. Questa distinzione, come ha

detto il Prof Falcone in un suo scritto, "non sembra condivisibile posto che le norme sulla decadenza tributaria, essendo di natura pubblicistica, dovrebbero avere sempre gli stessi effetti nei confronti di tutti i soggetti del rapporto, per cui sembra più corretta il precedente orientamento della CTC ( 5242/1998) secondo il quale la decadenza conseguente all'inutile decorso dei termini perentori è sempre rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. La decorrenza della prescrizione, normalmente, per il diritto di credito dell'ente coincide con la data in cui il ruolo diventa esecutivo; la notifica di una cartella di pagamento o di una ingiunzione fiscale produce un effetto interruttivo, mentre l'impugnazione del ruolo, della cartella o dell'ingiunzione produce un effetto sospensivo. In favore del contribuente qualunque atto di messa in mora è idoneo a produrre un effetto interruttivo.

LE PARTI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il decreto legislativo 546/92 dedica tre articoli alle parti nel processo tributario: l'art.10 ( che recita: 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); questo articolo riguarda dunque l'individuazione delle parti ( e cioè la cosiddetta legitimatio ad causam); vi è poi l'art.11 che attiene alla cd legitimatio ad processum, cioè alla capacità di stare in giudizio( dice questo articolo : Le parti diverse da quelle indicate nei commi 1 e 2 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"); infine l'art. 12 che disciplina il cd jus postulandi, cioè l'assistenza tecnica.Vediamo brevemente come si atteggiavano questi profili nel processo civile: secondo la formula tradizionale, è definito parte, nel processo civile, il soggetto che in nome proprio si rivolge al giudice per chiedere un provvedimento giurisdizionale o il soggetto nei cui confronti la richiesta è rivolta o si invoca il provvedimento. Quindi la nozione

è soprattutto di natura formale, essendo sufficiente ad acquisire la qualifica di parte il semplice fatto di proporre una domanda o di essere destinatario di essa, indipendentemente cioè dalla titolarità del rapporto concreto dedotto in giudizio ( e cioè della cd legittimazione sostanziale). La qualità di parte è connotata da un interesse ad agire) art100 CPC), consistente, secondo la Suprema Corte, nella esigenza di ottenere un risultato utile giuridicamente apprezzabile e non conseguibile senza l'intervento del giudice. Per la sussistenza di tale interesse ad agire non si richiede alcuna indagine sulla fondatezza della pretesa, la quale attiene strettamente al merito della domanda. Legittimato ( attivamente o passivamente) ad causam, sempre secondo la Cassazione, è, perciò colui che si attribuisce o nei cui confronti è attribuita la soggettività ( attiva o passiva) del rapporto giuridico controverso. La legittimazione ad agire, o a resistere, deve essere , dunque, intesa come diritto potestativo di ottenere dal giudice una decisione di merito, sia essa favorevole o contraria; sicchè la legittimazione ad causam non va confusa con la titolarità del rapporto sostanziale, che forma oggetto della controversia, allo stesso modo che

l'esistenza dell'azione non va confusa con l'esistenza concreta del diritto dedotto in giudizio. I concetti appena sviluppati possono, in linea di principio, essere richiamati anche per il processo tributario, non essendovi disposizioni contrarie. Vi è tuttavia da rilevare che l'art.10 del DLGS 546/92 nell'individuare le parti del processo tributario, mentre sembra limitarsi ad una indicazione meramente formale della parte ricorrente elenca specificamente gli uffici e gli enti legittimati a resistere. Ma, a ben vedere, dall'art. 10 coordinato con il successivo art.19, emerge una indicazione sufficientemente precisa anche per il ricorrente, che, in tanto è legittimato a promuovere il ricorso in quanto sia il soggetto destinatario e notificatario di un atto impugnabile oppure colui che abbia proposto una istanza di rimborso. E' bene ricordare, a questo punto, che, data la natura del processo tributario, quale giudizio di

impugnazione—merito, il ricorrente, per lo più coincidente con il contribuente, è attore solo in termini processuali, dovendosi considerare piuttosto come convenuto per l'aspetto sostanziale, con tutte le conseguenze che ne discendono in ordine alla ripartizione dell'onere della prova nel contraddittorio processuale; nel caso di azione di rimborso, attore, anche in senso sostanziale, è invece il soggetto che vanta il credito nei confronti dell'AF. Nel processo civile

netta è la distinzione tra la legittimazione ad agire, *legitimatio ad causam*, quale condizione dell'azione, e capacità processuale, *legitimatio ad processum*, come condizione necessaria ai fini della valida costituzione del rapporto processuale, consistente nella possibilità del soggetto di esercitare validamente i propri diritti processuali. Richiamando l'art. 75 del CPC ( che afferma "Sono Capaci di stare in giudizio le persone che hanno il libero esercizio dei diritti che vi si fanno valere"), si afferma che la capacità processuale è un requisito che riguarda le sole persone fisiche e non le persone giuridiche

e gli enti non personificati, ponendosi, per questi, soltanto un problema circa l'esistenza del potere di stare in giudizio del rappresentante e cioè della persona fisica che, a norma di legge o di statuto, ha la rappresentanza processuale dell'ente. L'art.11 del 546, pur recando l'intestazione "Capacità di stare in giudizio", contiene disposizioni non corrispondenti ad essa: il primo comma si riferisce alle parti diverse dal Ministero delle finanze e dall'ente locale, disciplinandone la rappresentanza volontaria; il comma 2 tratta della rappresentanza dell'ufficio del ministero delle finanze, estendendola all'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale; il comma 3 tratta della rappresentanza processuale dell'ente locale, limitandosi a richiamare le regole ordinarie dettate dal suo ordinamento. Il ricorso alla rappresentanza volontaria è, dunque, consentito nel processo tributario soltanto al ricorrente e, tra le parti resistenti, al concessionario del servizio della riscossione . Mentre per la rappresentanza legale e per quella organica ( che vale per tutte le persone giuridiche, anche pubbliche)non occorre un apposito atto di designazione, derivando essa dalla legge o dallo statuto, per la rappresentanza volontaria nel processo è necessaria la procura, alla quale deve applicarsi, insieme alle altre norme sulla rappresentanza, l'art.1392 CC (" La procura non ha effetto se non è conferita con le forme prescritte per il contratto che il rappresentante deve concludere"). Ne consegue che

occorre l'atto pubblico

o la scrittura privata autenticata, come per la procura ad litem; è sufficiente la scrittura privata non autenticata per il conferimento della procura al coniuge ed ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini, però, della partecipazione all'udienza pubblica, non, quindi, per la comparizione all'udienza in camera di consiglio o la sostituzione in altre attività, quale la proposta di conciliazione ex art. 48 stesso DLGS 546. Un caso particolare di rappresentanza legale è previsto dall'art.4, comma 2, del DPR 600/73, che impone alle società o enti

non aventi la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato di nominare un rappresentante per i rapporti tributari, ivi compresi quelli di natura contenziosa.

Distinta dalla capacità processuale è la capacità di compiere gli atti processuali necessari a far valere o difendere le proprie ragioni in giudizio (*jus postulandi*). E' una capacità che attiene al carattere tecnico-giuridico dell'attività che si svolge nel processo e normalmente richiede la presenza di un esperto che assume la veste di difensore. Una delle novità più rilevanti nelle regole che disciplinano il nuovo

contenzioso tributario, rispetto al precedente, è l'obbligo della difesa tecnica, almeno in linea di principio. Il primo problema che si presenta

è se all'obbligo dell'assistenza tecnica sia accompagni anche quello della rappresentanza della parte. L'art.12 del 546 nel suo tenore letterale si riferisce solo all'assistenza in giudizio di un difensore abilitato, senza richiedere che questi sia fornito anche di rappresentanza. Ma si è osservato che tale possibilità sarebbe esclusa da una interpretazione sistematica delle norme che disciplinano il rapporto tra parte e difensore, atteso che l'art.83 del CPC ( applicabile al processo tributario) prevede il rilascio della procura al difensore, l'art.12 del 546 impone al difensore di sottoscrivere il ricorso, qualora non sia sottoscritto personalmente dalla parte, ed il successivo art.40 dispone l'interruzione del processo al momento della morte, della radiazione, o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati

ai sensi dell'art.12. Per la verità si tratta di argomenti non decisivi, in quanto l'art.83 cpc contempla il rilascio di procura solo se la parte decide di stare in giudizio con il "ministero " di un difensore, mentre il precedente art.82 cpc prevede che la parte possa stare in giudizio con il "ministero" o con "l'assistenza" di un difensore, riferendosi solo la prima espressione al rapporto di rappresentanza, ed, inoltre, dalla lettura delle altre due disposizioni, non emerge alcun elemento che depone per la necessità che il difensore sia anche rappresentante. Per il conferimento dell'incarico il comma 3 dell'art.12 esige l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata, forme richieste, dunque sia nel caso che la parte si costituisca con il ministero del difensore ( che agirà perciò anche come rappresentante) sia nel caso che, invece, si faccia semplicemente assistere dallo stesso( cioè senza rappresentanza). Soltanto nell'ipotesi di incarico conferito all'udienza pubblica è sufficiente la mera forma orale. L'obbligo della difesa tecnica, tuttavia, non è assoluto, ma relativo: sono previsti limiti di carattere soggettivo ed oggettivo. L'art.12 esclude l'obbligatorietà dell'assistenza, al comma 1, per l'ufficio del ministero delle finanze e l'ente locale, ed al comma 5 per le controversie inferiori a £. 5.000.000 ( pari ad €2.582,28)

e per l'impugnazione, a norma dell'art.10 del DPR 787/1980,

dei ruoli formati dai centri di servizio. Anche nell'ipotesi di non obbligatorietà della difesa, il giudice può, comunque, ordinare alla parte di munirsi di difensore, pena l'inammissibilità del ricorso o della costituzione in giudizio del resistente. Si è sollevata la questione se, per valore della controversia, occorre tener conto dell'importo di ogni singolo tributo o della somma di tutti. La formulazione letterale della norma fa riferimento al tributo, ma non va dimenticato che l'art.10 cpc, per stabilire il valore della causa ai fini della competenza, espressamente prevede che "le domande proposte nello stesso processo contro la medesima persona

si sommano fra loro".La Suprema Corte ha ritenuto, in un primo momento, che la costituzione in giudizio della parte privata senza l'assistenza di un difensore, nelle cause di valore superiore a £5.000.000, andava considerata tamquam non esset ( cass 1781/1999). Tale decisione veniva contraddetta dalla pronuncia

della Corte Cost del 13.06.2000 n.189 la quale ha ritenuto che l'inammissibilità del ricorso presentato personalmente, quando sia obbligatoria l'assistenza tecnica, opera soltanto dopo che il ricorrente sia stato inutilmente invitato a provvedere, ai sensi del combinato disposto degli artt.18, comma 3, e 12 comma 5 DLGS 546/92.

Prima di concludere sul tema è forse utile ricordare l'orientamento della Cassazione nel caso di

contestazione sulla identificazione del rappresentante di ente o società, per mancanza di chiarezza della relativa firma, e sulla validità, nel caso, della procura ad litem. Il caso sottoposto alla Suprema Corte riguardava appunto l'eccezione di nullità della procura per illeggibilità della firma del rappresentante legale della società, non potendosi, nel caso, neanche verificare la sussistenza del potere di rappresentanza. Le sezioni Unite della Cassazione, investite del problema, hanno prima spiegato che il conferimento mediante procura dell'incarico difensivo, integrando una manifestazione di volontà, è atto di persona fisica, stia in giudizio in proprio ovvero in nome e per conto altrui. La manifestazione di volontà è tale in quanto sia conosciuta o conoscibile l'identità dell'autore. La questione attinente a tale conoscenza o conoscibilità, nel caso di rappresentanza, è prioritaria ed autonoma rispetto a quella della sussistenza del potere rappresentativo. Solo se e dopo che sia noto il soggetto definitosi come rappresentante è possibile e conferente indagare sulla rispondenza a realtà della relativa enunciazione. Le due problematiche non sono sovrapponibili: i dati riguardanti la spettanza del potere di rappresentanza sono rilevanti solo in un momento successivo (ed eventuale) ove il potere stesso sia in discussione. L'identificazione del conferente la procura può essere direttamente offerta dalla leggibilità della sua firma oppure, in caso di illeggibilità, dall'espressa indicazione del suo nome nel testo della procura medesima (o di timbri e diciture che ne facciano parte). Equipollente è la presenza di quel nome nell'atto in calce o a margine del quale la procura è apposta. La certificazione dell'autografia, resa dal difensore ai sensi dell'art.83 CPC terzo comma, non è invece valorizzabile ai fini in esame (sempre che in essa non sia menzionato il nome del sottoscrittore). La certificazione, infatti, non emenda la mancata indicazione del nome del sottoscrittore. Il presumibile adempimento del dovere del difensore di conoscere l'identità della persona di cui dichiara vera la firma, ove privo di esplicitazione nel documento, rimane interno al rapporto professionale, e comunque non è utile per l'individuazione di chi ha dato l'incarico difensivo. Situazione di identificabilità del conferente deve anche ravvisarsi quando l'atto, che va sempre inteso unitariamente - quindi comprensivo della procura - enunci una sua specifica funzione o carica nell'ambito dell'organizzazione societaria, quale, ad esempio, quella di unico rappresentante legale, di unico socio accomandatario, di presidente o vicepresidente del consiglio di amministrazione, di amministratore delegato o di direttore generale, alla condizione però che il nome del titolare della funzione o carica emerga dagli altri atti di causa, ovvero in assenza, sia desumibile dalle risultanze del registro delle imprese. La natura pubblica del registro delle imprese e l'opponibilità ai terzi dei fatti in esso registrati valgono a colmare la mancanza negli atti di causa dell'indicazione del nome del titolare della specifica funzione o carica spesa al fine del conferimento della procura in rappresentanza della società, sempre che la relativa notizia sia iscritta nel registro delle imprese. Diversa è l'ipotesi in cui il sottoscrittore con grafia illeggibile non alleggi alcuna specifica funzione o carica, ovvero indichi genericamente la qualità di legale rappresentante, in quanto tale qualità non assicura senza margini di incertezza la conoscibilità del suo nome. La società, infatti, può essere dotata di più rappresentanti. Ho ritenuto fare queste puntualizzazioni riportando la sentenza delle sezioni unite della cassazione perché, mentre nel processo civile l'incertezza sull'identità del rappresentante legale dell'attore dà origine solo ad una nullità relativa ex art. 157 CPC, quindi non rilevabile d'ufficio e sollevabile solo nel primo scritto difensivo successivo al verificarsi della stessa, nel processo

tributario, a norma del 4 comma dell'art.18 del 546 la mancanza o l'incertezza dell'indicazione del legale rappresentante del ricorrente comporta l'inammissibilità, rilevabile d'ufficio, del ricorso.

Prima della riforma introdotta dal DLGS 300/1999 il ministero delle finanze era così articolato:

a)

Dipartimento delle entrate, competente per la gestione, la riscossione ed il contenzioso dei tributi statali e delle altre entrate, anche locali, non attribuite espressamente ad altri organi;

b)

Dipartimento delle dogane e delle imposte indirette;

c)

Dipartimento del territorio.

I dipartimenti delle entrate e del territorio si ripartivano, poi, in direzioni centrali a livello nazionale ed in direzioni regionali ed uffici periferici; questi ultimi erano i soggetti legittimati a stare in giudizio davanti alle Commissioni Tributarie "direttamente nella persona del titolare o di un delegato ovvero avvalendosi della rappresentanza dell'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale sovraordinata". Intervenuta la riforma, nella gestione delle funzioni esercitate dai Dipartimenti delle entrate, delle dogane, e del territorio e del demanio sono subentrate le Agenzie delle Entrate, delle dogane, del territorio e del demanio, cui sono stati trasferiti i relativi poteri, rapporti giuridici e competenze, che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia.



Le Agenzie hanno personalità di diritto pubblico e debbono operare, nell'esercizio delle funzioni pubbliche loro affidate, in base ai principi di legalità, imparzialità e trasparenza, con i criteri di efficienza, economicità ed efficacia ( art.61 del DLGS 300/99) Per la rappresentanza in giudizio possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art.43 del TU approvato con regio decreto 30.10.1933.n.1611 e successive modificazioni. In particolare all'Agenzia delle Entrate sono state demandate tutte le funzioni concernenti

le entrate tributarie erariali non assegnate alla competenza di altre agenzie, enti ed organi, essendo stata deputata a svolgere i servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti e dell'IVA, nonché di tutte le imposte, diritti o entrate erariali e locali già di competenza del Dipartimento delle entrate o affidati alla sua gestione. Anche l'Agenzia delle Entrate si articola in uffici centrali e regionali, con funzioni prevalenti di programmazione, indirizzo e coordinamento e controllo, e in uffici locali, con funzioni operative. A partire dal 1° gennaio 2001 le Agenzie fiscali hanno iniziato ad esercitare tutte le attività e funzioni previste dalle norme e dagli statuti, subentrando nella titolarità dei rapporti giuridici e delle obbligazioni inerenti alle funzioni trasferite dai Dipartimenti alle Agenzie. Pertanto con decorrenza da tale data lo stesso Ministero, con riferimento alle controversie tributarie, preso atto del trasferimento all'Agenzia delle entrate delle funzioni pubbliche già di competenza del dipartimento delle entrate e tenuto conto del Regolamento di amministrazione, in base al quale gli uffici locali della Agenzie corrispondono ai precedenti uffici delle entrate, ha riaffermato la piena vigenza degli artt. 10 e 11 del DLGS 546/92, con riconoscimento ai nuovi uffici della posizione processuale di parte e dell'accesso alla difesa diretta davanti alle Commissioni Tributarie ( circ min 71/E 2001). Si è posto il problema se il venire meno dei precedenti uffici potesse determinare l'interruzione dei processi in corso nei quali esse erano parte. Ma tale conseguenza è stata esclusa per il disposto dell'art.40 del 546, il quale, nel prevedere l'interruzione del processo, allorché dopo la proposizione del ricorso si verifichi uno degli eventi ivi elencati - tra i quali il venire meno di una delle parti - ne sancisce la irrilevanza per l'ufficio tributario.

## **CENTRI DI SERVIZIO.**

Per completare l'esame dei problemi insorti con la riforma dell'AF e concernenti la parte resistente pubblica, occorre da ultimo fare cenno alle formalità, che pure hanno dato luogo ad incertezze, per le impugnazioni dei ruoli formati dai centri di servizio. Per tale impugnazione l'art.10 del DPR 28.11.1980 n.787 ha previsto una procedura particolare relativa alla fase introduttiva del giudizio. Il ricorso contro il ruolo emesso dai centri di servizio, infatti, andava presentato con spedizione dell'originale, a mezzo posta, ai centri medesimi, che avevano tempo sei mesi per accoglierlo in tutto o in parte. In caso negativo, decorso tale termine ed entro due anni dalla data di invio dell'originale, il contribuente provvedeva ad deposito di una copia del ricorso in carta libera presso la segreteria della commissione tributaria adita. A seguito del deposito, costitutivo del rapporto processuale, la segreteria richiedeva l'originale del ricorso al centro di servizio, tenuto a trasmetterlo nei 40 giorni successivi unitamente alle proprie deduzioni; sempre lo stesso centro di servizio doveva poi trasmettere all'ufficio delle imposte il fascicolo per il prosieguo del giudizio. Qui bisogna precisare che il termine dilatorio di sei mesi, trascorso il quale il

ricorrente poteva depositare la copia del ricorso alla commissione tributaria, non era ritenuto a pena di inammissibilità dalla giurisprudenza: Ha precisato infatti la suprema corte che: "L'inammissibilità del ricorso proposto contro il ruolo emesso dal centro di servizio che in difformità dell'art.10 del DPR 28.11.1980 n.787 sia stato depositato presso la commissione tributaria prima del decorso del termine dilatorio semestrale ivi previsto, non risponde ad alcuna esigenza sostanziale, ed anzi ne contraddice la ratio, che è quella di concedere all'amministrazione un termine entro cui deliberare sul ricorso del contribuente in modo che un eventuale accoglimento eviti inutile lavoro nelle commissioni tributarie, obiettivo che è pienamente soddisfatto dalla circostanza che il giudice non decida la controversia in epoca anteriore alla conclusione del termine dilatorio, considerando fino a tale data inefficace il ricorso, mentre, scaduto il termine non vi è alcuna ragione per dichiarare inammissibile il ricorso, ove il contribuente non abbia avuto l'accortezza di procedere ad un secondo deposito." ( Così da ultimo cass , sezV 5 .07.2001 n.9113)

Il DLGS 546/92 ha lasciato inalterato il doppio regime per la proposizione del ricorso avanti le commissioni tributarie, disponendo all'art.10

che nel caso di impugnazione di atti

emanati dal centro di servizio, la qualità di parte è da riconoscere all'ufficio del ministero delle finanze, oggi all'Agenzia. Entrata in vigore la riforma , pur essendo subentrati i nuovi uffici, con DPR 26.03.2001 n.107 è stato abrogato il DPR 787/1980, ma è stato lasciato in vigore l'art.10, che, quindi continua a disciplinare la proposizione dei ricorsi avverso i

ruoli emessi dai centri di servizio. Successivamente, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate in data 7.12.2001 è stata disposta la soppressione graduale dei centri di servizio. Dal complesso delle su indicate disposizioni emerge la disciplina da osservare . Avverso il ruolo formato dal centro di servizio soppresso il ricorso, in originale, deve essere presentato mediante spedizione all'ufficio locale dell'Agenzia competente, che ne valuta l'accoglimento. Ove ciò non accada, il ricorrente, deve depositare copia del ricorso, entro i termini previsti, presso la segreteria della Commissione. Questa provvederà a richiedere l'originale all'ufficio dell'Agenzia che lo trasmetterà unitamente alle proprie deduzioni. In buona sostanza, vanno osservati gli adempimenti previsti dall'art.10 sostituendo al centro di servizio soppresso l'ufficio locale, che sarà quello dell'Agenzia delle entrate competente per territorio sul rapporto controverso . In tal senso si è espressa la circolare dell'Agenzia 14/E

del 2002, la quale ha ribadito, altresì che, fino a quando negli atti da impugnare non saranno indicate le modalità per ricorrere, le direzioni generali dovranno adoperarsi per far pervenire agli uffici competenti i ricorsi erroneamente trasmessi ai centri di servizio soppressi, astenendosi dal sollevare eccezioni di irritualità della procedura. Ciò naturalmente non elimina la possibilità che il giudice rilevi motu proprio l'inammissibilità del ricorso pervenuto tardivamente all'ufficio. In presenza del profilarsi di una situazione di decadenza, saranno valutabili le soluzioni interpretative, art.7 comma 2 legge 212/2000 (" Gli atti dell'amm. Finanziaria devono tassativamente indicare... C) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale e l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili") per evitare una pronuncia negativa in rito.



E a proposito degli atti impugnabili di cui all'art.19 del 546, bisogna ricordare l'evoluzione della normativa e della giurisprudenza in relazione ai termini di notifica della cartella di pagamento (rammento che la notifica della cartella, ex art.25 del dpr 602/73 è atto proprio del concessionario).

Termini di notifica che erano considerati perentori anche sotto la vigenza della pregressa normativa; basti leggere da ultimo Cassazione , sez. tributaria, sentenza 07.01.2004 n° 10: (perentorio il termine di notifica ex art.25 del DPR 602/73 "L'esattore deve notificare la cartella di pagamento entro il termine fissato dall'art. 25 del Dpr 602/73, termine che deve quindi considerarsi perentorio ("non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato" - testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 11 D.Lgs 46/99).”In tal senso ha statuito la Corte di Cassazione con sentenza n. 10 del 07.01.04, in relazione alla impugnazione di una cartella di pagamento con la quale il ricorrente contestava l'iscrizione a ruolo di un recupero a tassazione a fini Irpef per l'anno 1983, ai sensi dell'art. 36 bis Dpr 600/73. Il mancato rispetto del termine comporta la decadenza dell'amministrazione finanziaria dal diritto a far valere la propria pretesa. Tale interpretazione costituisce l'unica interpretazione costituzionalmente legittima in relazione agli art. 3 e 24 della Cost., altrimenti il contribuente sarebbe esposto indefinitivamente all'azione esecutiva del fisco. (Vedasi anche Cass. 7662/99 e Corte Cost. ord. 107/2003).

I nuovi termini per la riscossione, introdotti dalla Legge 156/05, dopo l'intervento della sentenza n. 280 /2005 della Consulta --- sentenza 15.07.2005 n° 280 : “E' incostituzionale l'art. 25 del D.P.R. 602/1973 ("Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito"), nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R.

600/1973 ("Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi").

La Corte costituzionale, ha anche esortato il Legislatore ad un sollecito intervento normativo con il quale colmare la lacuna che si andava a creare, tenendo presente che

“la ragionevolezza del termine che verrà stabilito discenderà dalla adeguata considerazione del carattere estremamente elementare (tanto da richiedere "procedure automatizzate") dell'attività di liquidazione ex art. 36-bis e della successiva attività di iscrizione nei ruoli.)”. I nuovi termini, inoltre, devono essere retroattivamente applicati a tutti i rapporti ,ancora aperti, anche dal giudice di legittimità nell'ipotesi in cui il contribuente si è fatto carico in sede processuale di eccepire la

decadenza

del potere impositivo sulla base della allora vigente

normativa sostanziale

. Tale importante assunto è stato precisato dalla quinta sezione

civile della Cassazione nella

sentenza 26104/05 , depositata il 30

novembre

2005,

alla luce della

sentenza di illegittimità costituzionale n. 280/05 nonché

a seguito della

disciplina

adottata dal legislatore con il decreto legge 106/05, convertito

dalla legge 156 del 2005. In particolare, il giudice di legittimità

ha statuito che : <<La notifica delle cartella di pagamento al contribuente

costituisce l'atto finale di un procedimento che segue l'attività dell'A . F. diretta alla liquidazione delle imposte, sulla base delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti

d'imposta, attività, che si articola in varie fasi e che comprende,

al suo sbocco, prima della notificazione, la consegna del ruolo

esecutivo al Concessionario . L'atto conclusivo

ed “esterno” del

procedimento, come ribadito dalla recente pronuncia della Corte costituzionale (sent. n. 280 del 2005), è

costituito dalla notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario al contribuente che, però,

nel suo divenire storico recente (diacronia dell'istituto), è stato ancorato ad atti diversi e variabili, dalla

dichiarazione fiscale del contribuente alla iscrizione nei, o alla consegna dai, ruoli esecutivi all'esatto

concessionario. Nè i tempi prescritti per la sua realizzazione sono stati sempre chiari e

certi, proprio per l'ancoraggio di essa ad attività procedurali eterogenee>>. La

citata sentenza n. 280 del 2005 della Corte

ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 25 del

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come

modificato dal decreto legislativo 27 aprile 2001, N. 193 , nella parte in cui non prevedeva un termine,

fissato a pena di decadenza, entro il. quale il

concessionario dovesse notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate, ai sensi

dell'art. 36—bis del 29 settembre 1973, n.. 600 .A seguito di tale pronuncia il legislatore, nel convertire

il Decreto-Legge n. 106 del 17 giugno 2005 (Disposizioni urgenti in materia di entrate), nella Legge 31 luglio 2005, n. 156, ha aggiunto alle previsioni colà contenute, anche le seguenti.

Innanzitutto, con l'art. 1 (Disposizioni in materia di versamenti dell'imposta regionale sulle attività produttive, di riscossione e di notifica delle cartelle di pagamento), comma 5—bis, ha stabilito, in via generale, i nuovi termini certi ("Al fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari»), per la conclusione del procedimento attraverso la notifica della cartella di pagamento indirizzata al contribuente, nei sensi che seguono: «la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza: a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dall'1 gennaio 2004; b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo

a quello di

presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; c) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001». Le cartelle relative alle dichiarazioni presentate entro gli anni 2001, 2000, 1999, 1998, 1997 e 1996 e liquidate ex articolo 36 -bis del dpr n. 600/73 devono essere (o devono essere state) notificate rispettivamente entro gli anni 2006, 2005, 2004, 2003, 2002, e 2001 (con riferimento perciò di norma rispettivamente agli anni d'imposta 2005, 2004,

2003, 2002, 2001 e 2000). Il giudice, nei giudizi di sua spettanza, deve verificare, in relazione alla dichiarazione liquidata dall'Ufficio tributario, se il termine di notifica, come determinato per relationem dal nuovo decreto

legislativo (156/05), sia stato rispettato, senza che sia possibile recuperare i termini precedentemente fissati dal legislatore (...) che sono stati inesorabilmente travolti dal meccanismo abrogativo del 2001". In conclusione, la natura additiva di principio dell'intervento della Consulta (sentenza 280/05) e la sua necessaria integrazione, a mezzo di legge, con la fissazione di specifici termini di notifica della cartella esattoriale comportano

- l'applicazione di "quegli stessi termini e di quelli dettati in via

transitoria ai rapporti ancora pendenti, come se l'azione

amministrativa tributaria fosse stata regolata gli stessi ab inizio". La sentenza n. 280 del 2005 nell'enunciare l'addizione del termine finale della cartella ha inteso spostare il baricentro del rapporto tra il contribuente e il fisco , eliminando ogni interesse ed attenzione in ordine alle attività interne come quella

riguardante la formazione del ruolo e la consegna all'esattore - concessionario , considerate prive di rilievo nella dialettica del rapporto d'imposta . Ciò che conta dopo la pronuncia del giudice delle leggi è che l'attività esterna -- la notifica della cartella --

venga posta in essere in un termine inderogabile , tale ritenuto dalla Corte Costituzionale , e che il legislatore ha discrezionalmente fissato (sulla base dei paletti indicati nella sentenza n. 280 )nel nuovo testo dell'articolo 25 dpr n. 602 e per

le situazioni pendenti , nel nuovo testo del comma 2 , dell'articolo 36 del dlgs n. 46 del 1999.

Fine

**Dr Angelo Antonio Genise.**

<https://www.diritto.it/il-processo-tributario-aspetti-e-problematiche-2/>