

Difetto di giurisdizione. L'art. 3 dispone che "il difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie è rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo.

È ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione previsto dall'art. 41, primo comma, del codice di procedura civile. Il difetto di giurisdizione, consiste nell'erronea individuazione del giudice, il quale in base alla legge, è chiamato a risolvere la lite. Il difetto di giurisdizione può essere eccepito dalla parte, oppure rilevato d'ufficio, in ogni Stato e grado di giudizio, fino a che non sia intervenuto il giudicato. Il D.Lgs. n. 546/92 pone come rimedio il ricorso all'art. 41 del codice di procedura civile ossia la possibilità per le parti, fino a che la causa non sia decisa nel merito, di chiedere alle Sezioni Unite della Cassazione di chiarire e risolvere i dubbi sulla competenza del giudice adito.

Inoltre, sappiamo che l'art. 19 D. Lgs. n. 546/92, ci indica quali sono gli atti che possono essere impugnati dinanzi la commissione tributaria.

Abbiamo visto che a seguito dell'ampliamento della giurisdizione tributaria questa è divenuta una giurisdizione generale, e che pertanto,

sia per la devoluzione di ulteriori e diversi tributi alla commissione tributaria sia per l'evoluzione dei modelli di attuazione del prelievo tributario, si è notata in questi ultimi anni la ristrettezza sopravvenuta degli atti elencati nell'articolo 19 rispetto all'espansione che ha avuto la giurisdizione in materia tributaria.

Per questo motivo, la Cassazione in parecchie delle sue sentenze ha affermato che non occorre considerare il *nomen iuris* attribuito dall'Ente che ha emanato l'atto, bensì la funzione che svolge è, pertanto, poterlo ricomprendere fra gli atti impugnabili a seguito di interpretazione estensiva di quest'ultimi.

Oggetto del processo.

Per quanto concerne **l'oggetto del processo tributario** il problema è stato molto dibattuto.

Difatti si sono sempre scontrate **due teorie quella dichiarativa e quella costitutiva**: la prima secondo la quale il giudizio tributario è un giudizio di accertamento del rapporto obbligatorio di imposta e la seconda, quella che, invece, asserisce che il processo tributario è un processo di annullamento dell'atto.

Al riguardo, possiamo dire che, la **Cassazione** ha sostenuto per parecchio tempo che il ricorso proposto avverso gli atti impositivi avesse ad oggetto il riesame del merito del rapporto, cioè l'accertamento dell'obbligazione tributaria sorta *ex lege*.

In tale orientamento, pertanto, i **vizi formali** dell'atto impugnato non avrebbero impedito di verificare la fondatezza o meno della pretesa tributaria.

Questo orientamento risalente agli anni 80 è stato riveduto e la stessa Cassazione afferma oggi che la Commissione tributaria è giudice sia del rapporto sia dell'atto, cioè, potrà e dovrà verificare sia la legittimità sostanziale del provvedimento sia la legittimità formale.

Pertanto, il giudizio di merito su un rapporto non è possibile quando l'atto presenti certi vizi formali che ne inficiano la legittimità (ad es. difetto assoluto di motivazione) in questi casi il giudice deve arrestarsi all'annullamento di esso.

In dottrina al riguardo si contrappongono come dicevamo concezioni che possono essere riportate alla **teoria dichiarativa e a quella costitutiva**.

I sostenitori della **teoria dichiarativista** muovono da premesse di diritto sostanziali quali la fonte legale dell'obbligazione tributaria e quella di diritto soggettivo della posizione del contribuente cui si addice la tutela del giudizio di accertamento. Per tale parte di dottrina il giudizio sarebbe dunque di impugnazione - merito, per cui impugnazione soltanto a livello formale riguardando l'introduzione del processo con ricorso a proporre entro termini di decadenza mentre, la decisione dovrebbe attenere al merito del rapporto sostituendosi all'atto impugnato.

I fautori della **teoria costitutiva**, invece, fondano il loro convincimento sulla natura procedimentale degli atti impugnabili nonché sulla struttura impugnatoria del processo e sulla rilevanza dei vizi formali.

Per il prof. Falsitta, l'opinione preferibile è che il processo incardinato con l'impugnazione di atti impositivi concerna la legittimità di questi e, pertanto, qualora siano rilevati in essi vizi non sanati si darà luogo ad una decisione di annullamento, mentre l'azione di rimborso dà luogo ad un giudizio di accertamento del diritto del contribuente al rimborso.

Per Falsitta infatti, a fronte dell'attività svolta dall'amministrazione finanziaria vi è una pretesa del contribuente alla legittimità di tale azione, sia per il rispetto delle norme tributarie sostanziali, sia per il rispetto di quelle procedurali.

L'autore respinge apertamente l'idea che questa pretesa sia tutelabile soltanto attraverso un giudizio di accertamento dell'obbligazione tributaria, perché così diverrebbero irrilevanti le violazioni di regole formali e procedurali, in quanto trattasi di profili non incidenti sull'esistenza e l'ammontare di un credito che si assumerà venuto in essere dal realizzarsi del presupposto del tributo.

Questa irrilevanza in realtà comporterebbe un'inaccettabile compressione della tutela del contribuente. Pertanto, è da preferire l'idea che le commissioni conoscano anche dei vizi procedurali.

Il prof. Muscarà ha sposato la posizione sincretistica della giurisprudenza attribuendo alla commissione tributaria poteri sia di annullamento sia di accertamento.

ART. 18. Abbiamo anche parlato del **ricorso e del suo contenuto**.

Abbiamo detto che il ricorso deve contenere l'indicazione: A) della commissione tributaria adita, B) del ricorrente e del suo legale rappresentante e della relativa residenza o del domicilio eventualmente eletto, 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.

Abbiamo anche detto che il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere, inoltre, l'indicazione dell'incarico ed, infine, che il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui sopra ovvero se manca la sottoscrizione.

Adesso voglio specificarvi cos'è l'oggetto della domanda e cosa sono i motivi del ricorso.

L'oggetto della domanda, ovvero il *petitum*, è il provvedimento che si chiede venga adottato dalla commissione adita.

Tale indicazione è di fondamentale importanza se si pensa al fatto che il giudice ha l'obbligo di attenersi a quanto la parte ha richiesto con il ricorso. Infatti, in ossequio al fondamentale principio della corrispondenza fra chiesto e pronunciato, secondo cui il giudice deve decidere su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa (art. 112 c.p.c.), una decisione che non disponga su tutte le domande delle parti, ovvero decida su questioni non sottoposte alla valutazione, sarebbe censurabile, in sede di impugnazione.

Inoltre la delimitazione della domanda operata in primo grado si riflette anche sull'eventuale processo di appello; in questo giudizio non si potrà ampliare il *petitum*, se non in casi particolari.

L'oggetto della domanda non rileva solo quale limite negativo della stessa, ovvero quale ambito oltre il quale il giudice non può pronunciarsi, ma definisce esattamente tutta la materia sulla quale il giudice ha l'obbligo di pronunciarsi.

I motivi di ricorso, costituiscono invece la *causa petendi*, ovvero la giustificazione, sia di fatto che di diritto, posta a fondamento della domanda.

Un'esaustiva indicazione dei motivi riveste primaria importanza, infatti non è più possibile integrare i motivi di ricorso se non nel caso in cui tale indicazione si è resa necessaria in conseguenza della produzione di parte avversa di nuovi documenti.

In passato, invece, potevano essere integrati i motivi di ricorso, ai sensi dell'art. 19 bis del d.p.r. n. 636 del 1972.

Oggigiorno, il ricorrente che non abbia sviluppato tutti i motivi di impugnazione nel ricorso introduttivo non avrà più la possibilità di svilupparne altri con le memorie.

Un'altra cosa da ricordare è che l'elencazione dei motivi deve essere sempre puntuale ed approfondita in quanto la assoluta genericità degli stessi è causa di inammissibilità del ricorso.

I motivi comprendono ogni genere di allegazioni difensive volte a contestare la fondatezza della pretesa dell'ente impositore e possono risolversi in mere argomentazioni di diritto in ordine alla corretta

interpretazione di una norma, ovvero contenere anche la allegazioni di fatti costitutivi, modificativi, estintivi o impeditivi di un effetto giuridico.

Nell'uno come negli altri casi, la presenza di siffatte contestazioni della pretesa è sufficiente a rendere il ricorso motivato e quindi ammissibile alla stregua della disciplina recata nell'articolo 18, comma 4°, d.lgs. n. 546/92.

(La prescrizione secondo cui il ricorso deve contenere la indicazione dei motivi vale, in altri termini, solo ad escludere il dovere del giudice di esaminare il merito della controversia laddove il ricorrente si sia limitato ad affermare, senza alcuna giustificazione ulteriore, che la pretesa è infondata, ma non impone di attribuire ai motivi un contenuto predeterminato).

I motivi del ricorso devono, più correttamente, essere intesi come le singole questioni, di fatto e di diritto, dalla cui soluzione dipende l'esito del giudizio.

LE PARTI

Sono parti del processo tributario ai sensi dell'art. 10 D. Lgs. n. 546/92: **il ricorrente**, cioè chi propone il ricorso; **il resistente**, cioè colui nei cui confronti il ricorso è proposto.

In primo grado ricorrente è sempre e solo il soggetto passivo del rapporto giuridico tributario, mentre resistente può essere solo l'ente impositore (ossia gli uffici locali dell'agenzia delle entrate o del territorio o delle dogane), l'ente locale o l'agente della riscossione che ha emanato l'atto.

L'insieme di soggetti che, oltre ai contribuenti e dagli uffici delle agenzie fiscali, può prendere parte al contenzioso tributario si è via via ampliato, includendo, gli agenti della riscossione, gli enti locali, le regioni, le direzioni regionali, i consorzi di bonifica, ecc.. Tale insieme di soggetti, peraltro, si è ampliato ulteriormente, considerato che l'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 97 ha introdotto per Province e Comuni la possibilità di affidare a terzi (società per azioni) la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le altre entrate.

Capacità delle parti di stare in giudizio

L'art. 11 dispone che le parti diverse da quelle indicate nei successivi 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, solo per la partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata.

Al **secondo comma** ci dice invece che 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.

Il **terzo comma**, invece, ci dice che l'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi ovvero mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato il detto ufficio.

Nel caso delle **agenzia delle entrate la partecipazione alle udienze** è assicurata dal dirigente capo area o da un suo delegato. Il personale

delegato, incaricato di partecipare alle udienze deve essere individuato sempre in soggetti con qualifiche dirigenziali o comunque qualifiche funzionali non inferiori all'ottava.

La rappresentanza in giudizio del comune o della provincia è esercitata dal sindaco o dal presidente della provincia. Anche qui può essere delegata la funzione di partecipare all'udienza con un'apposita delibera adottata dall'ente locale.

Per quanto riguarda invece le parti diverse dall'ufficio tributario e dall'ente locale impositore, quindi parliamo specificatamente del **contribuente e dell'agente della riscossione**, ai sensi **dell'art. 12** devono munirsi di un'**assistenza tecnica**, ossia devono intervenire in giudizio a mezzo di un difensore abilitato salvo i casi in cui:

- la controversia è di modico valore fino a € 2.582,28;
- quando la controversia sia proposta da un soggetto abilitato all'assistenza tecnica nei confronti dei terzi.

(ricordiamo che per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; mentre in caso di controversie relative

esclusivamente all'erogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste)

Il difensore ha cui è stata affidata la difesa, deve essere munito di una procura alle liti la quale deve essere sottoscritta dal soggetto passivo e può essere generale ovvero speciale, cioè riguardare una serie di processi ovvero quel determinato processo.

Fino a qualche anno fa il ricorso proposto per cause aventi somme uguali o superiori ad € 2.582,28 sottoscritto direttamente dal contribuente era considerato inammissibile.

Ora, invece, anche sulla scorta di una pronuncia della Corte Costituzionale (sentenza n. 189 del 13.06.2000) si è affermato l'orientamento contrario, nel senso che, i giudici al fine di sanare il ricorso firmato direttamente dal contribuente, assegnano a quest'ultimo un termine perentorio affinché conferisca l'incarico della propria difesa ad un difensore abilitato.

Il litisconsorzio nel processo tributario è regolato dall'art. 14 del D. Lgs. n. 546/92 tale disposizione prevede che se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti questi devono essere tutti parte dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.

L'istituto del *litisconsorzio* è tipico del processo civile ed è stato adottato anche nel nostro processo tributario.

Invero il processo non necessariamente deve svolgersi fra due soli soggetti: attore - convenuto, ma può benissimo succedere che i soggetti siano di più, più attori o più convenuti. Ci sono casi in cui nonostante la pluralità di soggetti coinvolti, questi non partecipano tutti al processo (C.d. litisconsorzio facoltativo); altri casi in cui è obbligatorio che tutti i soggetti interessati vengono chiamati a partecipare al processo, la conseguenza è dunque un processo ed una sentenza unica nei confronti di una pluralità di soggetti (litisconsorzio necessario).

Storicamente nel contenzioso tributario, dalla riforma in poi, l'orientamento prevalente della dottrina e della giurisprudenza in materia di litisconsorzio è sempre stato nel senso di limitare la portata

dell'art. 14, svalutando la possibilità di configurare il processo tributario come processo litisconsortile.

Sennonché, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con sentenza 18 gennaio 2007, N. 1052, è tornata sul tema del litisconsorzio, assegnando a tale istituto una rilevanza completamente diversa da quella sino ad oggi riconosciuta.

La Cassazione ha affermato il principio secondo cui ogni volta che l'atto impositivo sia o avrebbe dovuto essere unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti,

e il ricorso proposto da uno o più obbligati, abbia ad oggetto non la sua singola posizione debitoria, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori, rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, vi è un'ipotesi di litisconsorzio necessario.

Per appurare quando vi è **la compresenza di più soggetti in maniera inscindibile** occorre verificare che la fattispecie costitutiva dell'obbligazione presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e che siano proprio tali elementi ad essere posti a fondamento dell'impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati.