

# Modulo24 CONTENZIOSO TRIBUTARIO

*Approfondimenti e dottrina*

*Direzione scientifica:*

**Antonio Iorio, Laura Ambrosi**

**Ricorso alla Cedu**

**Corte europea  
dei diritti dell'uomo,  
quattro mesi per ricorrere**

---

**Processo tributario**

**Riflessioni a margine  
dell'ulteriore (e forse ultima)  
proroga delle udienze scritte**

---

## **Direzione scientifica**

*Antonio Iorio  
Laura Ambrosi*

---

## **Comitato Scientifico**

*Paola Coppola  
Francesco Falcone  
Giuseppe Melis  
Francesco Pistolesi*

---

# **Modulo24 CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

Anno 2 - n. 1

**Direttore Responsabile** Roberto Esposito

**Responsabile di redazione** Irene Chiappalone

**Coordinamento editoriale** Sandra Ravaglioli

**Redazione** Carmen Parrotta, Paolo Spiga

**Sede** Viale Sarca, 223 - 20126 Milano.

**GRUPPO**

**Sede legale e Direzione** Viale Sarca, 223  
- 20126 Milano.

**Proprietario ed Editore** Il Sole 24 ORE Spa

**Presidente** Edoardo Garrone

**Vicepresidente** Carlo Robiglio

**Amministratore Delegato** Giuseppe Cerbone

**Pubblicità** Il Sole 24 Ore Spa System

**Direzione e amministrazione:** Viale Sarca,  
223 - 20126 Milano. Tel. 02 30221

- Fax 0230223214 e-mail:  
segreteria@direzionesystem@ilsole24ore.com

Il Sole 24 ORE Spa. Tutti i diritti sono riservati. Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633. Le riproduzioni effettuate per finalità

di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, Società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana n. 108 - 20122 Milano. Informazioni: [www.clearedi.org](http://www.clearedi.org).

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità dell'Editore per involontari errori e/o inesattezze; pertanto il lettore è tenuto a controllare l'esattezza e la completezza del materiale utilizzato.

Questo numero è stato chiuso in redazione il 23 febbraio 2022  
[www.modulo24contenzioso.ilsole24ore.com](http://www.modulo24contenzioso.ilsole24ore.com)

# SOMMARIO

## GIUDICATO

- 3 Estensione soggettiva del giudicato e società a ristretta base proprietaria, un tema ancora da meditare**

— *Giuseppe Melis e Matteo Golisano*

## RICORSO ALLA CEDU

- 11 Corte europea dei diritti dell'uomo, quattro mesi per ricorrere**

— *Francesco Falcone*

## NOTIFICHE

- 19 La notificazione della sentenza tributaria agli uffici delle Agenzie fiscali non può essere "personale"**

— *Francesco Pistolesi*

## ATTI IMPOSITIVI

- 28 Motivazione dell'atto impositivo, i profili generali nel procedimento e nel processo tra incertezze ed ambiguità delle norme e contrasti interpretativi**

— *Paola Coppola*

## SVOLGIMENTO DELLE UDIENZE

- 38 Riflessioni a margine dell'ulteriore (e forse ultima) proroga delle udienze scritte**

— *Antonio Iorio*

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- 45 Regole sparse del contenzioso tributario, nell'attesa dell'attuazione della delega continuano le norme fuori dal decreto sul processo**

— *Laura Ambrosi*

GIUDICATO

# **Estensione soggettiva del giudicato e società a ristretta base proprietaria, un tema ancora da meditare**

---

GIUSEPPE MELIS

MATTEO GOLISANO

La giurisprudenza di legittimità a lungo ha condiviso l'impostazione dell'efficacia riflessa generalizzata, salvo ripiegare in tempi recenti, giusta una più marcata valorizzazione del diritto di difesa e del principio del giusto processo, verso una impostazione maggiormente restrittiva.

### **Premessa concettuale**

Discutere di limiti soggettivi del giudicato vuol dire interrogarsi se e a quali condizioni il giudicato fra due soggetti A e B possa esplicare i propri effetti nei confronti di un diverso soggetto C.

I problemi concettuali che si pongono in riferimento a tale interrogativo sono sostanzialmente due:

1. l'individuazione delle condizioni legittimanti una efficacia ultra soggettiva del giudicato;
2. la concreta declinazione di tale "efficacia ultra soggettiva"; in altri termini ci si deve chiedere se gli effetti del giudicato esteso siano identici a quelli che si verificano fra le parti originarie del giudizio in cui esso giudicato si è formato ovvero se tali effetti siano limitati o semplicemente diversi per contenuto.

Per quanto concerne il primo profilo, si richiede che i due giudizi (quello in cui si è formato il giudicato e quello all'interno del quale il giudicato vuole essere esteso) siano collegati da rapporti di c.d. pregiudizialità-dipendenza.

Pur nella vaghezza della categoria concettuale (residuando ancora oggi diverse incertezze, anche in dottrina, circa gli esatti contorni della categoria), si è abbastanza concordi nel distinguere due tipologie di pregiudizialità-dipendenza:

1. pregiudizialità-dipendenza in senso tecnico, la quale si verifica tutte le volte in cui l'effetto giuridico di cui al rapporto accertato nel primo sia, a sua volta, elemento costitutivo della fattispecie dedotta nel secondo giudizio;
2. pregiudizialità-dipendenza in senso logico, la quale si verificherebbe (il condizionale è d'obbligo in quanto è proprio su tale ultima tipologia che si riscontrano le maggiori perplessità), tutte le volte in cui nel primo giudizio venga dedotta un effetto giuridico di un rapporto (il quale, come ogni rapporto giuridico, può avere una pluralità di effetti giuridici) e il giudice per pronunciarsi su siffatto effetto abbia dovuto portare alla propria attenzione – secondo il modulo dell'antecedente logico necessario – l'esistenza e la qualificazione del rapporto e nel secondo giudizio venga ad oggetto altro effetto efferente il medesimo rapporto.

Ciò posto per il primo interrogativo e venendo al secondo, particolare

attenzione vi è stata dedicata dalla migliore dottrina processual-civilistica con l'emersione, in ultima analisi, di tre correnti di pensiero principali:

1. secondo una prima ricostruzione si dovrebbe propendere per una efficacia generalizzata; nel senso che allorquando sussistano rapporti di pregiudizialità-dipendenza tra tali rapporti si verificherebbe sempre ed automaticamente il fenomeno dell'efficacia riflessa del giudicato, in ragione della sussistenza, all'interno dell'ordinamento, del principio generale secondo cui non sarebbe possibile scindere gli effetti che derivano dalla sussistenza di simili legami a seconda che si approcci al diritto sostanziale ovvero a quello processuale.
2. Secondo altra e differente ricostruzione, bisognerebbe tenere ben distinte l'efficacia della sentenza da un lato e il vincolo del giudicato dall'altro, risultando coperta dal principio posto dall'articolo 2909 c.c. solo la seconda e non anche la prima. Pertanto nei confronti di quei soggetti che siano titolari di rapporti dipendenti si produrrebbe sempre una efficacia riflessa, ma questa non sarebbe coperta da giudicato di modo che i soggetti che non abbiano partecipato al primo processo potrebbero sempre sottrarsi a detta efficacia dimostrando, nel corso del secondo giudizio che li veda parti, l'ingiustizia della sentenza stessa ossia, per meglio dire, che sussistevano ragioni idonee e sufficienti per un diverso accertamento del rapporto pregiudiziale.
3. Secondo una terza impostazione, quella maggiormente restrittiva, bisognerebbe tenere nettamente distinti i nessi di dipendenza giuridica sostanziale tra rapporti con il manifestarsi del fenomeno della riflessione della cosa giudicata sui terzi titolari di rapporti dipendenti, in quanto non sarebbe dato rintracciare la sussistenza del principio per il quale i due fenomeni debbano concorrere, come nella prima impostazione ricordata. Anzi, al contrario, l'articolo 2909 c.c. da un lato, e la costituzionalizzazione del diritto di difesa dall'altro, rappresenterebbero indici tutti diretti ad escludere una efficacia riflessa del giudicato dovendosi conseguentemente relegare il fenomeno ai soli casi espressamente previsti dalla legge.

Il meccanismo processuale teso a garantire l'estendibilità degli effetti è generalmente individuato nella sospensione necessaria del giudizio pregiudicato (ex articolo 295 c.p.c. e, ora, per la materia tributaria, ex articolo 39 del Dlgs 546/1992) in attesa della definizione del giudizio pregiudicante, ovvero nel litisconsorzio facoltativo, posto che ove anche il terzo venga reso parte del giudizio, quel giudicato non avrà più una efficacia riflessa nei confronti del terzo, quanto e piuttosto una efficacia diretta.

In un simile contesto, la giurisprudenza di legittimità per lungo tempo ha condiviso l'impostazione dell'efficacia riflessa generalizzata, salvo ripiegare in tempi recenti, giusta una più marcata valorizzazione del diritto di difesa e del principio del giusto processo, verso l'ultima impostazione maggiormente restrittiva.

Riprova di tale mutamento di prospettiva è individuabile nei requisiti di attivazione della sospensione necessaria ex articolo 295 c.p.c.

Ed infatti, fatta eccezione per le ipotesi che verranno subito in appresso individuate, la giurisprudenza di legittimità è ormai granitica nel ritenere che condizione essenziale affinché possa operare la sospensione necessaria è rappresentata dalla totale identità di parti fra il giudizio pregiudicante ed il giudizio pregiudicato.

Il che val quanto negare, per l'appunto, la possibilità che si verifichi una estensione ultrasoggettiva del giudicato allorquando le parti dei rispettivi giudizi siano diverse.

### **La trasparenza per presunzione**

Se quanto sopra riferito è il piano generale dell'analisi, la giurisprudenza tributaria può dirsi tutto sommato allineata agli approdi cui è giunta in tempi più recenti quella civile, sebbene permanga ancora un'area grigia, in particolare rappresentata dalla trasparenza per presunzione, in cui permangono ancora diverse incertezze e contraddizioni, almeno rispetto all'orientamento sopra riferito.

Concentrando dunque la nostra analisi su tale profilo, diffuso è il convincimento per il quale il giudizio relativo all'avviso di accertamento notificato alla società ed i giudizi relativi ai giudizi di accertamento notificati ai soci, siano avvinti da un rapporto di pregiudizialità-dipendenza.

In particolare si è affermato che: “in tema di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, l'accertamento relativo agli utili extracontabili della società, anche se non definitivo, è presupposto dell'accertamento presuntivo nei riguardi del singolo socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali, sicché l'impugnazione dell'accertamento 'pregiudicante' costituisce, fino al passaggio in giudicato della pronuncia che lo riguarda, condizione sospensiva, ex articolo 295 c.p.c., ai fini della decisione della lite sull'accertamento 'pregiudicato' relativo al singolo socio” (Cass. n. 4485/2016).

E che: “in tema di redditi da partecipazione in società di capitali a base ristretta, ogni qual volta vi sia pendenza separata dei giudizi relativi all'accertamento del maggior reddito contestato alla società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio si impone la sospensione ex art. 295 c.p.c. - applicabile al giudizio tributario in forza del D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 - in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituente l'antecedente logico-giuridico non solo nelle ipotesi di controversie su contestazioni di utili extracontabili ma in tutti i casi di contestazione rivolti alla compagine

sociale relativi ai maggiori redditi derivanti da ricavi non dichiarati o da costi non sostenuti” (ex pluribus Cass. n. 1574/2021; Cass. n. 29857/2021).

Peraltro, la natura del ridetto collegamento, benché gli avvisi rappresentino “atti distinti e separati”, sarebbe di tipo tecnico (o giuridico) e non già meramente logico, per ciò che l’avviso emesso nei confronti della società rappresenterebbe elemento costitutivo degli avvisi di accertamento notificati ai soci (Cass. n. 27148/2020; Cass. n. 17856/2021; Cass. 18045/2021; Cass. 29857/2021; Cass. n. 3104/2021).

In virtù di tale collegamento, dunque, il processo relativo ai soci dovrà essere sospeso ex art. 295, siccome pregiudicato – sebbene ciò contrasti con i requisiti applicativi dello stesso 295 c.p.c. fra i quali si rinviene, come detto, l’identità di parti fra i due giudizi – da giudizio relativo alla società, pregiudicante, il quale produrrà i suoi effetti non solo secundum eventum litis bensì anche in damno (Cass. n. 13084/2017).

Il collegamento fra i due rapporti in virtù del quale è predicabile l’estensione soggettiva del giudicato, purtuttavia, non sarebbe sempre e comunque apprezzabile.

Ed infatti benché, come sopra riportato, sia convincimento diffuso quello per il quale l’accertamento della società rappresenti il “presupposto” dell’accertamento dei soci, sicché il venir meno del primo dovrebbe conseguentemente far venir meno anche il secondo, la regola del simul stabunt simul cadent, in realtà nella giurisprudenza della Corte parrebbe in realtà rappresentare elemento dirimente l’apprezzamento del vizio che affligge l’avviso della società.

Così, se in caso di accertamento sic et simpliciter infondato nel merito non vi sono dubbi che il giudicato possa giovare ai soci, parti del giudizio pregiudicato, non così nei casi di vizi formali (come nelle ipotesi di inesistenza della notifica dell’avviso) in quanto, a detta della Corte, darebbero “luogo ad un giudicato formale, e non sostanziale, difettando una pronuncia che revochi in dubbio l’accertamento sulla pretesa erariale” (Cass. n. 752/2021; Cass. n. 39285/2021).

Detto altrimenti, in disparte dell’incoerenza del richiamo al giudicato “formale”, posto che anche in caso di annullamento dell’atto per vizi formali si è pur sempre di fronte ad un giudicato di tipo sostanziale ed esemplificando il percorso argomentativo della Corte, solo il giudicato di cui alla sentenza che abbia accertato nel merito la fondatezza o l’infondatezza dell’avviso sarebbe idoneo ad una estensione ultrasoggettiva. Al contrario, il giudicato di cui alla sentenza che non abbia accertato nel merito la fondatezza o l’infondatezza dell’atto e, quindi, la sostanza del rapporto, ma che abbia annullato preliminarmente l’atto per vizi formali, non sarebbe idoneo a “fare stato” nel diverso giudizio relativo al socio (Cass. n. 7168/2021).

Uguale orientamento lo si rinviene anche per l’ipotesi in cui l’atto

notificato alla società sia divenuto definitivo per mancata impugnazione sebbene, in tale ultimo caso, parrebbe rinvenibile un peculiare contrasto giurisprudenziale.

Secondo il primo orientamento, preferibile in quanto risulta l'unico realmente coerente con le premesse della Corte, la definitività per mancata impugnazione dell'avviso accertamento notificato alla società non pregiudicherebbe il giudizio relativo a quello notificato al socio, il quale potrebbe sempre contestare nel merito (anche) l'avviso della società (Cass. n. 25115/2014).

Secondo altro e diverso orientamento, in disparte dell'abbaglio cui è stata recentemente vittima la Corte ove ha platealmente confuso i profili delle società di persone con quelli relativi alle società di capitali, così giungendo erratamente ad affermare che i due rapporti non sarebbero separati e distinti e ciò nonostante che la propria giurisprudenza richiamata si riferisse, correttamente, alle sole società di persone (Cass. n. 3980/2020), la definitività dell'avviso di accertamento della società per mancata impugnazione pregiudicherebbe automaticamente i giudizi dei soci i quali non potrebbero più contestare la fondatezza della rettifica effettuata in capo alla società (Cass. n. 441/2013).

Ora, come anticipato, a nostro parere tale orientamento si pone in termini non del tutto coerenti rispetto alla premessa concettuale da cui muove la Corte.

Maggiormente nel dettaglio, seguendo il percorso argomentativo della Corte laddove introduce una distinzione concettuale fra giudicato per motivi sostanziali e giudicato per motivi formali e per essere coerenti rispetto a tali premesse, si dovrebbe conseguentemente attribuire un ruolo preminente all'esistenza di un accertamento, giudiziale, sul rapporto sostanziale.

Sicché, sarebbe solo e soltanto quest'ultimo ad essere idoneo ad una estensione ultrasoggettiva degli effetti (rectius dell'accertamento del rapporto in quella sede compiuto).

Ciò, evidentemente, dovrebbe condurre a ritenere irrilevante, quanto al giudizio del socio, la circostanza che l'avviso di accertamento della società sia divenuto definitivo per mancata impugnazione.

Ed infatti, in tale evenienza viene a mancare per definizione un accertamento giudiziale del rapporto, prima, ed un giudicato ("sostanziale" nel senso inteso dalla Corte), poi, in quanto il termine di impugnazione è ormai perento.

Ciò posto e cercando di schematizzare gli insegnamenti della Corte nell'ottica dell'efficacia soggettiva del giudicato, ne risulta il seguente schema:

1. il giudicato "sostanziale favorevole" alla società pregiudica, positivamente, il giudizio dei soci;
2. il giudicato "sostanziale" sfavorevole alla società pregiudica, negativamente, il giudizio dei soci;

3. il giudicato “formale” favorevole alla società non pregiudica né *secundum eventum litis* né *in damnosis*, rispetto al giudizio della società. Sicché in tale ultimo caso i soci ben potranno contestare, nel merito, l’avviso di accertamento della società presupposto a quello a loro notificato;
4. per coerenza sistematica uguale a soluzione a quella sopra prospettata dovrebbe ricevere il caso dell’atto divenuto definitivo per mancata impugnazione.

## Conclusioni

Ciò posto, possono ora essere svolte talune considerazioni.

In disparte dalla non coerenza delle affermazioni sopra riportate rispetto alla rinnovata valorizzazione del diritto di difesa e dei principi del giusto processo che, come detto, animano attualmente la giurisprudenza della Suprema corte, siamo così sicuri che nel caso di specie il collegamento fra i due giudizi sia inquadrabile nella “pregiudizialità-dipendenza”, per di più di tipo tecnico?

A ben vedere, infatti, se si ritiene che il socio risponda di un debito proprio (e, premettiamo, non potrebbe essere altrimenti) e quindi il maggior reddito viene qualificato da partecipazione:

1. l’accertamento del maggior reddito della società non è elemento costitutivo dell’avviso di accertamento dei soci ma si atteggia alla stregua del mero fatto storico, sicché non di pregiudizialità dipendenza in senso tecnico si tratta;
2. l’accertamento del maggior reddito della società ed il maggior reddito dei soci non può neanche dirsi essere diverso effetto del medesimo rapporto facente capo alla società secondo lo schema della pregiudizialità logica, posto che i “rapporti” tributari in siffatta ipotesi, per espressa affermazione della Suprema corte, non sono di tipo inscindibile, giusta la mancata applicazione del litisconsorzio, bensì rimangono separati e distinti e allora, nuovamente, l’accertamento del primo opera, rispetto all’accertamento del secondo, alla stregua del mero fatto storico.

Al contrario, ove si dovesse ritenere che il socio risponda di un debito della società in quanto talvolta l’amministrazione parrebbe ribaltare il maggior utile al lordo dell’Ires<sup>1</sup> (in disparte della contraddittorietà di tale affermazione rispetto all’autonomia patrimoniale perfetta che connota la

---

1. Sul punto si veda P. Coppola, La “confusione” delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d’impresa) in capo ai soci di società a ristretta

base partecipativa nell’applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti, in RDT online, 2021.

società di capitali), allora si rientrerebbe pur sempre nel perimetro delle obbligazioni solidali per le quali è lo stesso legislatore, per quanto sopra più ampiamente argomentato, a fornire una positiva soluzione affermando l'efficacia riflessa del giudicato solo se favorevole al debitore.

In definitiva, non parrebbe sussistere alcun altro collegamento fra i due rapporti, prima, e fra i due giudizi, poi, che vada oltre la mera comunanza del fatto storico.

Purtuttavia, tale tipo di collegamento è geneticamente inidoneo a fondare estensione ultrasoggettiva alcuna, posto che non è nemmeno elemento idoneo, a monte, a rientrare nel perimetro oggettivo del giudicato.

*Pubblicato on line il 27 dicembre 2021*

---

**Gli autori  
di questo articolo**

---

**GIUSEPPE MELIS**

Professore ordinario  
di diritto tributario nel  
Dipartimento di Giurisprudenza  
della LUISS Guido Carli di Roma.  
Avvocato cassazionista, dottore  
commercialista e revisore  
contabile

---

**MATTEO GOLISANO**

Dottore di ricerca in Diritto  
d'Impresa, Assegnista di ricerca  
in diritto tributario presso la  
Luiss Guido Carli di Roma

RICORSO ALLA CEDU

# **Corte europea dei diritti dell'uomo, quattro mesi per ricorrere**

---

FRANCESCO FALCONE

Dal 1° febbraio 2022 si è ridotto da sei a quattro mesi il termine per ricorrere alla Cedu. Il nuovo termine si applica esclusivamente ai ricorsi nei quali la decisione interna definitiva pertinente sia resa a partire dal 1° febbraio 2022.

**S**cade da sei a quattro mesi il termine per potere ricorrere alla Corte europea dei diritti dell'uomo dopo che la più alta istanza nazionale competente ha reso la sua decisione interna definitiva.

Questo nuovo termine, di quattro mesi, entra in vigore il 1° febbraio 2022 e si applica esclusivamente ai ricorsi nei quali la decisione interna definitiva pertinente sia resa a partire dal 1° febbraio 2022.

Questo è quanto si legge sul sito internet [echr.coe.int](http://echr.coe.int) ed è una delle novità introdotte a seguito dell'entrata in vigore, dal 1° agosto, del protocollo n. 15 della Convenzione che modifica la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e che è stato adottato sin dal 2013.

Le altre novità, che incidono direttamente sui diritti di coloro che vogliono ricorrere a Strasburgo e sugli avvocati che li rappresentano, riguardano il cambiamento di alcune condizioni di ricevibilità quali la codificazione del principio di sussidiarietà e del margine di apprezzamento, la cessione della competenza alla Grande camera, il criterio di ammissibilità relativo allo "svantaggio significativo".

Ma andiamo con ordine.

### **Principio di sussidiarietà e dottrina del margine di discrezionalità**

Giova premettere che, per il principio di sussidiarietà (desumibile dal combinato disposto degli articoli 13 e 53 della Cedu), le possibili violazioni dei diritti delle libertà tutelate dalla Cedu debbono essere dedotte, almeno sul piano sostanziale, dinanzi ai giudici nazionali sin dal primo grado di giudizio o comunque da quando si manifestano nel corso del giudizio.

La salvaguardia dei diritti e delle libertà fondamentali può trovare effettiva tutela, per il principio di sussidiarietà, solo attraverso un corretto esercizio della giurisdizione da parte dei giudici nazionali degli Stati contraenti.

In buona sostanza ci si potrà rivolgere a Strasburgo solo in presenza di un pregiudizio importante e non anche nei casi in cui un ricorso non sia stato debitamente esaminato dai giudici nazionali (*si veda l'articolo di Marina Castellaneta su Il Sole 24 Ore dell'11 agosto 2021*).

Alla fine del preambolo della Convenzione è stata, ora, aggiunta una nuova parte, contenente un riferimento al principio di sussidiarietà e alla dottrina del margine di discrezionalità.

Essa mira, si legge nel commento alle disposizioni del protocollo, a migliorare la trasparenza e l'accessibilità di queste caratteristiche del sistema della Convenzione e ad essere coerente con la dottrina del margine di discrezionalità elaborata dalla Corte nella sua giurisprudenza.

Gli Stati parti della Convenzione hanno l'obbligo di assicurare a tutti coloro che rientrano nella loro giurisdizione i diritti e le libertà definiti nella Convenzione e di fornire un ricorso effettivo dinanzi a un'autorità nazionale per tutti coloro i cui diritti e libertà sono violati. La Corte interpreta autorevolmente la Convenzione. Funge anche da salvaguardia per le persone i cui diritti e libertà non sono garantiti a livello nazionale.

La giurisprudenza della Corte chiarisce che gli Stati parti godono di un margine di discrezionalità nel modo in cui applicano e attuano la Convenzione, a seconda delle circostanze del caso e dei diritti e delle libertà impegnati. Ciò riflette che il sistema della Convenzione è sussidiario alla salvaguardia dei diritti umani a livello nazionale e che le autorità nazionali si trovano in linea di principio in una posizione migliore di un tribunale internazionale per valutare le esigenze e le condizioni locali. Il margine di discrezionalità va di pari passo con la vigilanza nell'ambito del sistema della Convenzione. A tale riguardo, il ruolo della Corte è quello di verificare se le decisioni adottate dalle autorità nazionali siano compatibili con la Convenzione, tenendo debitamente conto del margine di discrezionalità dello Stato.

IL NUOVO TERMINE  
DA 6 A 4 MESI  
PER PROPORRE IL RICORSO  
ALLA CEDU È STATO  
INTRODOTTO  
DAL PROTOCOLLO  
N. 15 DELLA  
CONVENZIONE

### Cessione della competenza alla Grande camera

La Grande camera, composta da 17 giudici, esamina i casi rimessi ad essa dopo la rinuncia alla giurisdizione da parte di una Camera o in seguito all'accettazione di una richiesta di rinvio.

La Grande camera è costituita dal presidente e dal vice presidente della Corte, dai presidenti delle sezioni, dal giudice nazionale e dagli altri giudici, selezionati a sorteggio. Se la Grande camera esamina un caso rinviatole da una Camera, non può partecipare alcun giudice che abbia esaminato il caso in precedenza.

Il procedimento dinanzi alla Grande camera può essere instaurato in due modi: con rinvio e con rimessione. Dopo l'emissione della sentenza da parte della Camera, le parti possono richiedere il rinvio del caso alla

Grande camera; tali richieste, tuttavia, vengono accolte soltanto in via eccezionale. I casi sono rinviati alla Grande camera anche nell'ipotesi in cui questi siano "rimessi" da una Camera. Ciò avviene in casi eccezionali, ad esempio se il caso solleva gravi questioni concernenti l'interpretazione della Convenzione o se sussiste il rischio di contrasto con una precedente sentenza della Corte.

Ora, l'articolo 30 della Convenzione è stato modificato in modo tale che le parti non possano più opporsi alla rinuncia a una causa da parte di una Camera a favore della Grande camera. Tale misura è intesa, si legge nel commento alle disposizioni del protocollo, a contribuire alla coerenza della giurisprudenza della Corte, la quale aveva indicato l'intenzione di modificare il proprio regolamento (articolo 72 del regolamento) in modo da rendere obbligatorio per una sezione rinunciare alla competenza qualora preveda di discostarsi da una giurisprudenza costante. La rimozione del diritto delle parti di opporsi alla rinuncia rafforzerà questo orientamento.

LA MODIFICA

DEL TERMINE È

DOVUTA A TECNOLOGIE

DI COMUNICAZIONE PIÙ

RAPIDE E A

TERMINI ANALOGHI

GIÀ IN VIGORE IN ALTRI

STATI MEMBRI

La soppressione di tale diritto mira altresì ad accelerare il procedimento dinanzi alla Corte nei casi che sollevano una questione seria che incida sull'interpretazione della Convenzione o dei suoi protocolli o un eventuale allontanamento dalla giurisprudenza esistente.

### I tempi per la presentazione dei ricorsi

L'articolo 35, paragrafo 1, è stato modificato per ridurre da sei a quattro mesi il periodo successivo alla data dell'ultima decisione nazionale nell'ambito della quale deve essere presentata una domanda alla Corte. La riduzione del termine è stata giustificata dallo sviluppo di tecnologie di comunicazione più rapide, insieme ai termini di durata analoga in vigore negli Stati membri.

La disposizione transitoria per l'entrata in vigore/applicazione la si trova all'articolo 8, paragrafo 3, del protocollo.

Si è ritenuto che la riduzione del termine per la presentazione di una domanda alla Corte dovesse applicarsi solo dopo un periodo di sei mesi dall'entrata in vigore del protocollo (1° agosto 2021), al fine di consentire ai potenziali richiedenti di prendere pienamente conoscenza del nuovo termine. Inoltre, il nuovo termine non avrà effetto retroattivo, in quanto al paragrafo 4, ultima frase, è specificato che esso non si applica alle domande per le quali la

decisione finale ai sensi dell'articolo 35, paragrafo 1, della Convenzione è stata adottata prima della data di entrata in vigore della nuova norma.

### **Criteri di ammissibilità: svantaggio significativo**

Negli ultimi anni la Corte europea ha ricevuto un elevatissimo numero di ricorsi, a tal punto da rischiare una paralisi di funzionamento.

Questo soprattutto a causa del fatto che il diritto individuale a ricorrere dinanzi ad essa non è disciplinato in modo tale da consentire un adeguato filtro dei ricorsi, che permetta alla Corte di dichiararli nella maggior parte dei casi irricevibili o di cancellarli dal ruolo.

Per questo motivo il Protocollo n. 14 aggiuntivo alla Cedu ha riformato la disciplina dell'accesso alla tutela della Corte al fine di renderne più efficace il funzionamento.

È stato, pertanto, introdotto un ulteriore requisito di ammissibilità, in forza del quale si richiede che il ricorrente abbia subito uno svantaggio significativo, purché il rispetto dei diritti umani non necessiti che la Corte se ne faccia pienamente carico e ne esamini il merito e sempre che non si verifichi la circostanza in cui, per quanto minimo possa essere il pregiudizio, lo Stato chiamato in causa non ne preveda la tutela.

Ora, con l'entrata in vigore del Protocollo n. 15 è stato modificato anche l'articolo 35, paragrafo 3.b della Convenzione, contenente il criterio di ammissibilità relativo allo "svantaggio significativo".

È stata così soppressa la condizione che il caso sia stato debitamente esaminato da un tribunale nazionale.

Rimane il requisito dell'esame di una domanda nel merito, ove richiesto dal rispetto dei diritti umani.

Questo emendamento è inteso a conferire maggiore efficacia alla massima *de minimis non curat praetor*, vale a dire un giudice non è interessato da questioni banali.

### **L'oggetto dei ricorsi tributari alla Corte europea dei diritti dell'uomo**

In ambito europeo sussiste, oggi, una tutela a più livelli (assicurata dal diritto nazionale, dal diritto dell'Unione europea e dalla Cedu) dei diritti fondamentali anche con riguardo alla materia tributaria.

Ma per arrivare a questo si è dovuta superare una concezione particolarmente restrittiva del rapporto Stato-contribuente basata sulla teoria del potere di imperio che era stata abbracciata dalla Corte Edu.

Le limitazioni che oggi i diritti dell'uomo possono subire da parte degli Stati contraenti devono fare prima i conti con il rispetto del principio di

legalità, con una motivazione rafforzata in ordine all'applicazione di una misura restrittiva, in quanto la limitazione deve perseguire l'interesse generale, e, infine, rispettare il principio di proporzionalità.

Solo una volta esperiti tutti i rimedi giurisdizionali interni, e di fronte ad una lesione dei diritti fondamentali tutelati dalla Corte, è possibile ricorrere a Strasburgo entro quattro mesi (prima, fino al 31 gennaio 2002, erano sei mesi) dalla data della decisione interna definitiva (ossia non impugnabile).

I principali motivi di ricorso in materia tributaria sono quelli che riguardano:

- › la violazione dell'articolo 1 del primo protocollo addizionale alla Cedu, che riguarda la tutela della proprietà. Si tratta, in questo caso di valutare il giusto equilibrio tra gli strumenti messi a disposizione dello Stato per salvaguardare l'interesse generale al pagamento dei tributi e l'interesse pacifico al godimento dei beni e del diritto di proprietà riconosciuto in capo ai contribuenti. Si pensi a tutti i casi in cui le azioni cautelati e/o esecutive poste a tutela dei crediti erariali possono apparire sproporzionate rispetto al credito stesso da tutelare (ad esempio, fermi, ipoteche, sequestri ecc.);
- › la violazione dell'articolo 6 della Convenzione che riguarda il diritto ad un equo processo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge. Attuali sono i problemi, sollevati da tutti i progetti di riforma della giustizia tributaria, relativi alla composizione delle Commissioni tributarie e alla relativa dipendenza dal punto di vista organizzativo e retributivo, dal ministero dell'Economia e delle finanze. Altro problema è quello del divieto di prova testimoniale che si pone in contrasto con il principio di parità delle parti e con il diritto alla pienezza ed effettività del diritto di difesa;
- › infine, per le sanzioni amministrative tributarie, che per il loro carattere afflittivo, vengono equiparate a quelle di natura penale, particolare importanza assumono, non solo le garanzie previste dall'articolo 6 in materia "equo processo", ma anche le garanzie di cui all'articolo 7 della Convenzione relative al principio nulla poena sine lege e quelle di cui all'articolo 4 del settimo protocollo, relative al principio del *ne bis in idem*.

A proposito del principio del "ne bis in idem" l'articolo 4 del settimo protocollo prevede che nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato. Per questo da sempre si pongono problemi nel caso in cui uno stesso fatto, o una stessa condotta, ha prodotto effetti sanzionatori sia dal punto di vista tributario che penale (*si veda l'articolo di Laura Ambrosi e Antonio Iorio del 20 gennaio 2022 su NT+Fisco*).

## Le regole per presentare un ricorso alla Corte europea dei diritti dell'uomo

L'articolo 47 del regolamento della Corte indica il contenuto che deve avere un ricorso.

Ogni ricorso è presentato mediante il formulario di ricorso rinvenibile sulla seguente pagina web <https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=applicants/forms/ita&c=> salvo che la Corte decida altrimenti.

Il ricorso deve contenere tutte le informazioni richieste nelle diverse parti del formulario e indicare:

- a. il nome, la data di nascita, la nazionalità e l'indirizzo del ricorrente e, nel caso di persona giuridica, la denominazione completa, la data di costituzione o di registrazione, il numero di registrazione (se del caso) e l'indirizzo ufficiale;
- b. all'occorrenza, il nome, l'indirizzo, i numeri di telefono e di fax e l'indirizzo e-mail del rappresentante;
- c. qualora il ricorrente sia rappresentato, la data e la firma in originale del ricorrente, nel riquadro del formulario di ricorso riservato alla procura; la firma in originale del rappresentante, per accettazione dell'incarico ad agire in nome del ricorrente, deve ugualmente figurare nel rispettivo riquadro;
- d. la o le parti contraenti contro cui il ricorso è diretto;
- e. un'esposizione succinta e leggibile dei fatti;
- f. un'esposizione succinta e leggibile della o delle violazioni della Convenzione lamentate e delle relative argomentazioni;
- g. un'esposizione succinta e leggibile che dimostri il rispetto da parte del ricorrente dei criteri di ricevibilità enunciati all'articolo 35 § 1 della Convenzione.

Tutte le predette informazioni devono essere riportate nella parte corrispondente del formulario di ricorso ed essere di per sé sufficienti a consentire alla Corte di determinare natura e oggetto del ricorso senza dover consultare altri documenti.

Il ricorrente può tuttavia integrare tali informazioni allegando al formulario di ricorso un documento di massimo 20 pagine nel quale espone in maniera dettagliata i fatti, le violazioni della Convenzione lamentate e le relative argomentazioni.

Il formulario di ricorso deve essere firmato dal ricorrente o dal suo rappresentante ed essere corredato:

- a. dalle copie dei documenti relativi alle decisioni o ai provvedimenti di natura giurisdizionale o diversa di cui si lamenta;
- b. dalle copie dei documenti e decisioni idonei a dimostrare che il ricorrente ha esaurito le vie di ricorso interne e rispettato il termine previsto dall'articolo 35 § 1 della Convenzione;

- c. se del caso, dalle copie dei documenti relativi ad altre procedure internazionali di inchiesta o di risoluzione;
- d. se il ricorrente è una persona giuridica, dai documenti idonei a dimostrare che la persona che introduce il ricorso ha la capacità a rappresentarla o è munita di procura in tal senso.

I documenti presentati a sostegno del ricorso devono essere elencati in ordine cronologico, recare una numerazione consecutiva ed essere chiaramente identificabili e non vanno spillati.

I ricorsi vanno inviati per posta. Conformemente all'articolo 35 § 1 della Convenzione, un ricorso si considera introdotto alla data di invio alla Corte del formulario di ricorso che soddisfi i requisiti fissati dall'art.47 (la data facente fede è quella del timbro postale).

Se lo ritiene giustificato, la Corte può tuttavia decidere di prendere in considerazione una data diversa.

*Publicato on line il 1° febbraio*

---

L'autore  
di questo articolo

---

FRANCESCO FALCONE

Avvocato, si occupa prevalentemente di contenzioso tributario e penale tributario. Svolge attività convegnistica e pubblicistica, collaborando assiduamente con le principali riviste di settore.

NOTIFICHE

# **La notificazione della sentenza tributaria agli uffici delle Agenzie fiscali non può essere “personale”**

---

FRANCESCO PISTOLESI

Il “funzionario – difensore” non può essere “personalmente” destinatario delle comunicazioni e notificazioni degli atti giudiziari, non avendo il potere di rappresentare l’Ufficio ma solo quello di assistenza nelle incombenze processuali.

**L**a Corte di cassazione, con l’ordinanza n. 14234 del 25 maggio 2021, ha richiamato l’attenzione sul tema della notificazione della sentenza tributaria e sulla sua rilevanza ai fini dell’individuazione del termine per l’impugnazione.

Nel processo tributario trovano ingresso – in virtù degli articoli 38, comma 3, e 51, del Dlgs n. 546/1992 - tanto il termine di impugnazione c.d. breve quanto quello c.d. lungo.

Il primo è di sessanta giorni a partire, appunto, dalla notificazione della sentenza e – in caso di revocazione “straordinaria” per i motivi di cui all’articolo 395, nn. 1), 2), 3) e 6), c.p.c. – 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”, invece, viene individuato grazie al rinvio fatto dall’articolo 38, comma 3, del Dlgs n. 546 all’articolo 327, comma 1, c.p.c. Quindi, esso è di sei mesi e decorre dalla data di pubblicazione della sentenza, che – ai sensi dell’articolo 37 del Dlgs n. 546 – avviene mediante il deposito nella segreteria del testo integrale originale della medesima.

La notificazione ad opera di una delle parti della sentenza, occorrente per innescare il termine “breve”, deve avvenire – secondo l’articolo 38, comma 2, Dlgs n. 546 – “a norma dell’art. 16” del medesimo decreto.

Alla luce dell’articolo 51, comma 1, del Dlgs n. 546, il termine di sessanta giorni è perentorio, ossia posto a pena di decadenza dal diritto di proporre l’impugnazione, in conformità a quanto prescritto dall’articolo 326 c.p.c., applicabile nel processo tributario grazie al richiamo contenuto nell’articolo 49 dello stesso Dlgs n. 546 alle disposizioni generali sulle impugnazioni dettate dal codice di rito civile.

La tardività dell’impugnazione è, dunque, rilevabile, anche d’ufficio, in ogni stato e grado del processo.

La notificazione della sentenza elide la rilevanza del termine “lungo”, poiché – decorsi sessanta giorni da essa senza che sia stata avanzata l’impugnazione – quest’ultima resta definitivamente preclusa.

Tuttavia, qualora si verifichi una sovrapposizione fra termine “breve” e “lungo”, il termine ultimo per la tempestiva impugnazione della sentenza deve essere individuato con riguardo al decorso di sei mesi dalla relativa pubblicazione, sebbene per ipotesi il termine “breve” venga a scadere in epoca successiva.

Vuol dire che la notificazione della sentenza e il termine di impugnazione che da essa si diparte non prorogano la scadenza del termine semestrale.

In difetto della notificazione della sentenza, opera il termine semestrale (suscettibile di sospensione – c.d. feriale – per trentuno giorni, al pari di quello “breve”, se interessa il mese di agosto di ciascun anno, ai sensi dell’articolo 1 della legge n. 742/1969).

### **L’ordinanza n. 14234/2021 della Corte di cassazione**

Nel caso affrontato dall’ordinanza n. 14234/2021, l’Agenzia delle Entrate aveva proposto ricorso per cassazione entro il termine “lungo” di impugnazione, ancorché il contribuente avesse notificato la sentenza di appello al competente ufficio locale.

Ciò nonostante, la Corte di cassazione ha respinto l’eccezione di inammissibilità dell’impugnazione formulata dal contribuente.

Per pervenire a questa conclusione, la Corte suprema premette anzitutto che bisogna tenere in considerazione, da un lato, la “garanzia del diritto di difesa della parte destinataria della notifica, in ragione della competenza tecnica del destinatario nella valutazione dell’opportunità della condotta processuale più conveniente da porre in essere” e, dall’altro, gli “effetti decadenziali derivanti dall’inosservanza del termine breve di impugnazione”.

La Corte di cassazione richiama, poi, il principio di diritto – affermato dalla sentenza n. 20866 del 30 settembre 2020 delle sezioni Unite – secondo cui “la notificazione della sentenza, ai sensi del combinato disposto dell’art. 285 c.p.c. e art. 326 c.p.c., comma 1, deve contenere nella relativa ‘relata’ la indicazione onomastica del difensore della parte, ‘quale destinatario’ dell’atto, con la conseguenza che, in difetto di tale indicazione, la notificazione ‘non è idonea a far decorrere il termine breve di impugnazione, neppure se eseguita in luogo che sia al contempo sede di una pubblica amministrazione, sede della sua avvocatura interna e domicilio eletto per il giudizio, non potendo surrogarsi l’omessa indicazione della direzione della notifica al difensore con la circostanza che il suo nominativo risulti dall’epigrafe della sentenza notificata, per il carattere neutro o non significativo di tale sola circostanza”.

Pertanto, siccome nel caso la sentenza impugnata per cassazione era stata notificata “impersonalmente” all’Agenzia fiscale, ossia “senza la indicazione onomastica del funzionario – difensore della Amministrazione finanziaria”, la Suprema corte ha ritenuto detta notificazione inadeguata ad avviare il decorso del termine “breve”, considerando così tempestivo il ricorso introduttivo del giudizio di legittimità notificato nel termine “lungo”.

Insomma, stando all’ordinanza n. 14234, perché la notificazione della sentenza renda operante il termine di impugnazione di sessanta giorni occorre che essa rechi la specificazione del nome del “funzionario – difensore della Amministrazione finanziaria”.

### **Critica della tesi della “personalità” della notificazione della sentenza tributaria**

La conclusione raggiunta dall’ordinanza n. 14234/2021 non è condivisibile.

Prima di esporre le ragioni di tale convincimento, è opportuno evidenziare come il principio di diritto enunciato dalle sezioni Unite con la sentenza n. 20866/2020, richiamato in detta ordinanza, sia del tutto corretto.

Pretendere che la relata di notificazione indichi espressamente il nominativo del procuratore alle liti della parte nei cui confronti la sentenza è stata resa, affinché possa decorrere il termine “breve” per la relativa impugnazione, asseconda e rispetta il diritto di difesa, rafforzandone l’effettività.

Non solo, da questa impostazione discende un apprezzamento restrittivo della fattispecie di inammissibilità dell’impugnazione per tardiva proposizione parimenti apprezzabile siccome coerente con il principio della “strumentalità delle forme allo scopo”, secondo cui l’ambito di applicazione delle varie ipotesi di inammissibilità va circoscritto “ai soli casi in cui il rigore di tale invalidità risulti veramente giustificato” (cfr. Cass., sez. V, 1° dicembre 2020, n. 27388).

Di modo che risulta “veramente giustificato” affermare l’inammissibilità dell’atto di impugnazione proposto dopo sessanta giorni dalla notificazione della sentenza solamente se quest’ultima sia stata effettuata nei riguardi del procuratore della parte o della parte presso il suo procuratore, nel domicilio eletto o nella residenza dichiarata.

Ne consegue che, qualora – come nel caso affrontato dalle sezioni Unite – la parte sia una pubblica amministrazione e abbia eletto domicilio presso la sede propria e della propria avvocatura interna, la relata di notificazione deve fare espressa menzione del suo procuratore, quale destinatario della notificazione medesima. Soltanto il procuratore, infatti, dispone della “competenza tecnica” occorrente per la “valutazione dell’opportunità della condotta processuale più conveniente da porre in essere”, come si legge nella sentenza n. 20866.

Quindi, l’aspirazione garantista sottesa alla rammentata pronuncia delle sezioni Unite merita senz’altro un plauso pieno e incondizionato.

Senonché, tale meritorio intendimento ha trovato nell’ordinanza n. 14234 un’errata attuazione.

Per rendersene conto, è necessario, in prima battuta, rammentare la disciplina delle parti e dell’assistenza tecnica nel processo tributario.

Quanto al primo aspetto, in forza dell’articolo 10 del Dlgs n. 546/1992, sono capaci di essere parti i singoli uffici territoriali nei quali si articolano l’Agenzia delle Entrate e l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, gli altri enti impositori, l’agente della riscossione e i soggetti privati delegati da tali enti alle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e iscritti all’albo di cui all’articolo 53 del Dlgs. n. 446/1997.

Poi, l'articolo 11, comma 2, del Dlgs n. 546 prevede che l'ufficio delle Agenzie fiscali "sta in giudizio direttamente" o mediante "la struttura territoriale sovraordinata", ossia l'ufficio del contenzioso delle relative direzioni regionali. In base al successivo comma 3, l'ente locale e la Regione stanno in giudizio "anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi" oppure, "per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio".

Venendo all'assistenza tecnica, l'articolo 12, comma 1, del Dlgs n. 546 prescrive la necessità di munirsi di un difensore per le parti diverse dagli enti impositori, dall'agente della riscossione e dai soggetti iscritti all'albo ex articolo 53 del Dlgs n. 446. Tant'è che gli uffici delle Agenzie fiscali, gli enti locali e le Regioni demandano la loro difesa ai propri funzionari interni, sebbene gli enti locali e le Regioni possano attribuire l'incarico di assisterli pure ai soggetti abilitati a perorare le ragioni dei contribuenti. Invece, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, al pari degli altri agenti della riscossione e dei soggetti delegati dagli enti impositori diversi dalle Agenzie fiscali all'esercizio delle funzioni di accertamento, può farsi assistere in giudizio, oltre che dai propri funzionari interni, dai professionisti abilitati secondo l'articolo 12 del Dlgs n. 546, a condizione che, in base alla convenzione stipulata dalla stessa Agenzia delle Entrate-Riscossione con l'Avvocatura dello Stato, la difesa non sia riservata a quest'ultima. Inoltre, in virtù del comma 8 dell'articolo 12 del Dlgs n. 546, gli uffici locali delle Agenzie fiscali possono essere assistiti dall'Avvocatura dello Stato, ma nella prassi è assai difficile che accada.

Tanto precisato, val la pena altresì ricordare il regime delle notificazioni nel processo tributario.

Per quanto qui interessa, in ossequio all'articolo 16, comma 2, Dlgs n. 546, le notificazioni devono farsi nel rispetto delle regole fissate dagli articoli 137 e seguenti del codice di rito civile, salvo quanto disposto dallo stesso articolo 16 e dal successivo articolo 17.

In specie, l'articolo 17 del Dlgs n. 546 dispone che 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.

Per i giudizi tributari di primo grado e di appello instaurati a far data dal 1° luglio 2019 le notifiche e i depositi degli atti devono avvenire esclusivamente con modalità telematiche (salvi i casi nei quali l'assistenza di un difensore non sia imposta, ossia per le cause di valore fino a tremila euro).

Vuol dire che dal 1° luglio 2019 gli atti introduttivi del giudizio devono essere notificati alla controparte tramite posta elettronica certificata (indicata spesso con l'acronimo Pec, che in seguito useremo). L'indirizzo Pec cui indirizzare il ricorso deve essere indicato, ai sensi dell'articolo 19, comma 2, Dlgs n. 546, nell'atto impugnabile. In difetto, la conoscenza dell'indirizzo

Pec del destinatario del ricorso è reperibile sul sito web recante l'indice nazionale dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni e dei gestori dei pubblici servizi (noto con come Ipa).

Ancora, secondo l'articolo 16-bis, comma 4, Dlgs n. 546, l'indicazione dell'indirizzo Pec equivale a quella del domicilio eletto.

Svolte queste premesse, nel caso affrontato dall'ordinanza n. 14234, non risultando che l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate parte del giudizio di merito fosse assistito dall'Avvocatura dello Stato, la relativa difesa non poteva che essere stata assunta da uno o più dei propri funzionari interni.

Sicché la notificazione della sentenza di appello a tale ufficio doveva compiersi nei riguardi dell'ufficio locale e nel rispetto dell'articolo 17, comma 1, del Dlgs n. 546, ossia “nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio”, senza fare menzione del procuratore di detta parte processuale perché – legittimamente, visto l'articolo 12, comma 1, Dlgs n. 546 – non presente.

Nella vicenda considerata non può operare, in sostanza, la disciplina processualcivile, facente leva sugli articoli 170 e 285 c.p.c.: secondo quest'ultima norma, “la notificazione della sentenza, al fine della decorrenza del termine per l'impugnazione, si fa, su istanza di parte, a norma dell'art. 170”, il quale stabilisce – al comma 1 – che “dopo la costituzione in giudizio tutte le notificazioni e le comunicazioni si fanno al procuratore costituito, salvo che la legge disponga altrimenti”.

Qui, non essendoci un “procuratore costituito”, la notificazione non poteva che eseguirsi direttamente nei confronti della parte, osservando l'articolo 17, comma 1, del Dlgs n. 546.

Ciò nonostante, secondo la Corte di cassazione, sarebbe occorsa “la indicazione onomastica del funzionario – difensore della Amministrazione finanziaria” affinché la notificazione della sentenza potesse avviare il decorso del termine “breve” di impugnazione.

Così facendo, la Suprema corte ha “traslato” nel caso esaminato il principio di diritto espresso dalle sezioni Unite con la sentenza n. 20866, senza però rendersi conto, per un verso, che la parte destinataria della notificazione non necessitava di munirsi di un difensore e, per l'altro, che il “funzionario – difensore” dell'ufficio locale non è equiparabile al procuratore della parte privata.

Per l'esattezza, a quest'ultimo proposito e di regola, il contribuente conferisce al difensore una procura alle liti che gli assegna le funzioni di assistenza e rappresentanza in giudizio. Talché il difensore ha titolo per la sottoscrizione degli atti processuali e per rendersi destinatario delle comunicazioni e notificazioni, così come accade nel processo civile.

Nulla di tutto ciò avviene per il “funzionario – difensore”: costui non riceve una procura alle liti dall'organo che assiste, essendo solo legittimato – in virtù della propria qualifica, come succede per il direttore pro tempore dell'ufficio locale, o della delega appositamente ricevuta da quest'ultimo – alla

sottoscrizione degli atti processuali e allo svolgimento delle attività difensive, fra le quali spicca la partecipazione alle udienze camerale o pubbliche.

La carenza di una procura alle liti è dimostrata dal fatto che gli eventi interruttivi, indicati nell'articolo 40, comma 1, lett. b), Dlgs n. 546, concernenti i difensori della parte privata (o degli enti impositori e dell'agente della riscossione che vi hanno fatto ricorso) non rilevano per il menzionato "funzionario – difensore": per intendersi, l'eventuale decesso di quest'ultimo non avrebbe l'effetto di interrompere il processo. Del pari, il "funzionario – difensore" non può eleggere il proprio domicilio presso una sede diversa da quella dell'organo che assiste. E il suo eventuale trasferimento o pensionamento risulta del tutto irrilevante per le vicende processuali.

È evidente, quindi, come il "funzionario – difensore" non possa essere "personalmente" destinatario delle comunicazioni e notificazioni degli atti giudiziari, non avendo il potere di rappresentare l'ufficio ma solo quello di assisterlo nelle incombenze processuali.

Se ne ha ulteriore conferma dalla lettura dell'articolo 16, commi 1 e 3, del Dlgs n. 546, dai quali si evince, segnatamente, che le comunicazioni agli enti impositori, all'agente della riscossione e ai soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del Dlgs n. 446 "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" e che le notificazioni agli uffici delle Agenzie fiscali e all'ente locale possono farsi "mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia".

Sebbene queste modalità di comunicazione e notificazione siano oggi state soppiantate (fuorché per le liti di valore inferiore a tremila euro) da quelle telematiche, esse testimoniano che il relativo destinatario è sempre e solo – per quanto qui rileva – l'ufficio dell'Agenzia fiscale, a nulla rilevando il nominativo del "funzionario – difensore".

Emerge, dunque, come tale "funzionario – difensore" non possa affatto equipararsi – ai fini del perfezionamento delle notificazioni – al procuratore alle liti, stante la rilevata carenza di legittimazione a essere "personalmente" destinatario delle medesime.

Allora, la ricordata "traslazione" operata dall'ordinanza n. 14234 si dimostra errata poiché difetta l'esigenza garantista avvertita e soddisfatta dalle sezioni Unite con la sentenza n. 20866.

Non siamo al cospetto di una pubblica amministrazione rappresentata e assistita in giudizio da un procuratore alle liti (interno o esterno alla sua organizzazione), destinatario necessario delle notificazioni degli atti processuali.

Siamo, invece, in presenza di un ufficio locale di un'Agenzia fiscale, non difeso e rappresentato in giudizio dall'Avvocatura dello Stato (come, in

ipotesi, sarebbe potuto accadere ex articolo 12, comma 8, del Dlgs n. 546), bensì assistito da un proprio funzionario interno, privo della qualifica di procuratore alle liti e, conseguentemente, impossibilitato a ricevere tutti gli atti processuali non espressamente riservati alla parte, come stabilito dagli articoli 84 e 170 c.p.c.

Siamo, cioè, di fronte a un organo che, secondo l'opzione compiuta dal legislatore, è ritenuto capace di essere parte del processo tributario, di stare direttamente in giudizio e di non necessitare dell'assistenza tecnica di un difensore abilitato ai sensi dell'articolo 12 del Dlgs n. 546.

Perché allora a un organo siffatto la notificazione della sentenza dovrebbe avvenire indicando esplicitamente il nominativo del “funzionario – difensore”? Posto che costui non ha la rappresentanza in giudizio dell'ufficio locale, diversamente dal procuratore alle liti, perché si dovrebbe menzionarlo espressamente nella relata di notificazione?

La risposta a queste domande non può trovarsi nel principio di diritto riprodotto nella sentenza n. 20866 delle sezioni Unite, come evidenziato in precedenza.

Manca, qui, la necessità di assicurare il rispetto del diritto di difesa di una pubblica amministrazione tenuta ad avvalersi, come avviene nel processo civile, di un procuratore alle liti, naturale destinatario delle notificazioni processuali e dotato delle capacità tecniche occorrenti per il compimento delle scelte e attività giudiziali.

Secondo quel che emerge dal Dlgs n. 546, l'ufficio dell'Agenzia fiscale deve considerarsi dotato dell'organizzazione e delle competenze occorrenti per affrontare il giudizio tributario senza ricorrere a difensori esterni, sì da poter valutare gli effetti discendenti dalle notificazioni degli atti processuali a esso dirette senza la necessità che sia individuato un apposito “funzionario – difensore”.

Oltretutto, la specificazione di detto “funzionario – difensore” potrebbe rivelarsi, in concreto, inutile, se non addirittura controproducente, per l'ufficio. Si pensi al caso in cui costui abbia cessato l'attività lavorativa o sia stato trasferito ad altro ufficio o, ancora, assegnato allo svolgimento di una mansione diversa dall'assistenza processuale dell'organo presso cui presta le proprie funzioni.

A ben vedere, la Corte suprema avrebbe potuto comunque escludere l'inammissibilità del ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate valorizzando la circostanza, di cui si legge nell'ordinanza n. 14234, che la notificazione della sentenza di secondo grado era avvenuta – in data 17 dicembre 2015 – a mezzo Pec presso “il pertinente ‘indirizzo PEC’” dell'ufficio locale. Ossia essa era stata eseguita in un momento in cui non era ancora consentito avvalersi di detta modalità telematica nella Regione ove si era svolto il giudizio di appello: risultava, pertanto, inadatta a far decorrere il termine “breve” di impugnazione, come in occasioni analoghe riconosciuto

dalla giurisprudenza di legittimità (v. Cass., sez. VI, 26 giugno 2020, n. 12739 e Cass., sez. V, 3 dicembre 2021, n. 38299).

### Conclusioni

L'ordinanza n. 14234 dimostra come non ogni soluzione interpretativa emersa nel processo civile si presti a essere recepita in quello tributario, sebbene quest'ultimo – in virtù dell'articolo 1, comma 2, Dlgs n. 546 – veda nel primo il proprio parametro di conformazione e riferimento.

L'evidenziata “specialità” del giudizio tributario per quanto concerne la disciplina delle parti, della relativa assistenza tecnica e delle notificazioni impedisce di accogliere la conclusione raggiunta dall'ordinanza in questione.

Fra l'altro, detta conclusione è potenzialmente foriera di ulteriori indivisibili approdi. Seguendo l'impostazione sottesa a tale ordinanza, potrebbe affermarsi che anche le notificazioni delle impugnazioni e degli altri atti processuali debbano avvenire “personalmente”, nel senso sopra chiarito.

Vi è, quindi, il rischio che l'affermazione qui criticata possa ingenerare dubbi e difficoltà operative per i contribuenti, considerando anche che le sentenze tributarie non recano l'enunciazione dei funzionari – giustamente, ex articolo 36, comma 2, n. 1), Dlgs n. 546, non essendo difensori – che assistono gli uffici delle Agenzie fiscali e che detti funzionari possono avvicinarsi nel corso dello svolgimento di ciascuna fase del processo di merito. Può, così, risultare non agevole l'individuazione del “funzionario – difensore” nei cui confronti l'ordinanza postula la notificazione “personale”.

Ciò in tanto palese quanto paradossale contraddizione con la (seppur fraintesa, per le ragioni sopra esposte) logica garantista che ha suscitato l'impostazione qui avversata.

È allora auspicabile che si assista sollecitamente a un'inversione di rotta, sul punto, della giurisprudenza di legittimità.

*Pubblicato l'8 febbraio 2022*

---

L'autore  
di questo articolo

---

FRANCESCO PISTOLESI

Avvocato, è professore ordinario di diritto tributario nel Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Siena. È presidente di ANTI - Associazione Nazionale Tributaristi Italiani - Sezione Toscana.

ATTI IMPOSITIVI

**Motivazione dell'atto  
impositivo,  
i profili generali  
nel procedimento  
e nel processo tra  
incertezze ed  
ambiguità delle  
norme e contrasti  
interpretativi**

---

PAOLA COPPOLA

Dalla motivazione “tutto parte” e “tutto si conclude” ai fini della legittimità o meno dell’atto impositivo. Fondamentale per il procedimento e per il processo sarebbe, quindi, stabilirne natura e funzione. In realtà, vi è ancora molta incertezza su ratio e funzione della motivazione degli atti tributari.

### **Natura e funzione della motivazione**

Com’è noto, la motivazione è la sezione dell’atto impositivo (e di riscossione) dove vanno indicati “*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione*” come è disposto dall’articolo 7 della legge 212/2000 e dall’articolo 3 della legge 241/1990 per i provvedimenti amministrativi.

Ciascun ente impositore è tenuto, invero, ad esplicitare, nell’atto impositivo (o di riscossione) le “norme” (presupposti giuridici) che ha applicato per arrivare ad una determinata decisione ed “i fatti costitutivi” della maggiore pretesa in modo da consentire: i) al *ricorrente*, di compiere le sue scelte e, quindi, di prestare acquiescenza, accettare una eventuale proposta di definizione, oppure difendersi contestando le “ragioni” indicate dall’Ufficio con le proprie (i motivi del ricorso), allegando, ove richiesta, la prova contraria; ii) all’*Ufficio*, di prendere posizione e contestare in giudizio i fatti adottati dal privato per contrastare la maggiore pretesa accertata; 3) al *Giudice*, di valutare, nel limite dei fatti dedotti in giudizio, le ragioni esposte dalle parti ai fini della decisione giudiziale. Nella motivazione dovrebbero essere indicate anche “le prove”, ovvero i mezzi istruttori di cui si sono avvalsi gli uffici nell’adottare quella decisione per tutte le valide ragioni che sono state esposte nell’autorevole scritto su questa Rivista (*F. Pistolesi, Motivazione dell’atto impositivo e prova delle relative pretese*), cui si rinvia.

Un aspetto fondamentale e dirimente per il procedimento e per il processo è, quindi, stabilire la natura e la funzione della motivazione da cui, per dirla in breve, “tutto parte” e “tutto si conclude” ai fini della legittimità o meno dell’atto impositivo. Aspetto che, tuttavia, possiamo definire ancora “confuso” se si osserva l’agire degli Uffici che, a volte, si discosta da quanto stabilisce la legge, si valutano le risposte della giurisprudenza di merito e di legittimità non univoche nella risoluzione dei casi concreti e, soprattutto, si leggono le norme sull’obbligo di motivazione che non sono omologhe e recano aspetti di ambiguità nei diversi ambiti e comparti impositivi, finendo per ostacolare il corretto dispiegarsi della funzione impositiva.

### **Una premessa: gli atti impositivi non sono atti “a contenuto vincolato”**

Se è vero che gli Uffici non hanno discrezionalità nell'esercizio dei loro poteri (stabiliti dalla legge), è altrettanto vero che non è legittimo affermare che gli enti impositori non avrebbero alcuna discrezionalità nel decidere il contenuto degli atti emanati perché si tratterebbe di atti “a contenuto vincolato” (ex articolo 21-octies della legge 241/1990) da notificare entro i termini di decadenza stabiliti dalle varie leggi d'imposta.

Ed infatti, come indica, ormai, uniformemente, la giurisprudenza di legittimità (v. Cass., sez. V, 14 febbraio 2019, n. 4388; Cass., sez. VI, 14 dicembre 2016, n. 25661; Cass., sez. V, 11 novembre 2015, n. 23050), il principio applicabile è quello “inverso” perché, come indica la Suprema corte, negli atti di determinazione dell'imponibile e dell'imposta *“a difettare è proprio il carattere della vincolatività dell'atto, valorizzata dall'art. 21-octies, L. 241/90”* venendo per contro in rilievo una discrezionalità di matrice tecnica. L'equivalenza “atto tributario – atto vincolato” si risolve, infatti, *“in una formula generalizzante che non si attaglia agli atti tributari che se possono essere vincolati nell'an; non necessariamente vengono emessi con contenuto dispositivo prestabilito ex lege; ciò in quanto: i) possono presentare margini di valutazione tecnica nella rilevazione, come pure nell'accertamento del fatto presupposto cui la legge ricollega l'esigenza di provvedere; ii) condizionano in modo variabile il loro contenuto dispositivo in relazione alle diverse caratteristiche e qualificazioni giuridiche del fatto presupposto come in concreto rilevato. In effetti, la pretesa tributaria formalizzata nell'avviso di accertamento o di rettifica dell'accertamento stesso, poiché atto a contenuto 'variabile' in relazione al diverso fatto economico presupposto, non pare rispondere alla fenomenologia dell'atto a contenuto vincolato che, nella ricostruzione delle Sezioni Unite della Corte, è configurabile allorché, non soltanto la scelta dell'emanazione o meno dell'atto, ma anche il suo contenuto siano rigidamente predisposti da una norma o da altro provvedimento sovraordinato, sicché all'Amministrazione non residui alcuna facoltà di scelta tra determinazioni diverse”* (v. Cass., sez. Un., 5 aprile 2012, n. 5445).

Ne consegue che la figura dell'atto vincolato, in diritto tributario può ricorrere, ma solo negli atti consequenziali, meramente esecutivi, quali ad esempio la cartella e l'avviso di mora, e sempre che la correttezza del contenuto dell'atto *“sia palese e necessitata”* (v. Cass., sez. V, 21 marzo 2012, n. 4516; Cass., sez. VI, 12 gennaio 2016, n. 332).

### **Una seconda premessa: la motivazione degli atti tributari non è una “provocatio ad opponendum”**

In ragione della natura impugnatoria del processo tributario, la

motivazione degli atti tributari attiene alla sostanza, e non alla forma dell'avviso o di altro atto d'imposizione (e di riscossione) per cui si ritiene un requisito essenziale, a pena di nullità/annullabilità dell'atto dell'Amministrazione sulla cui base va definito il thema decidendum e thema probandum dell'eventuale successivo giudizio d'impugnazione (articolo 7 della legge 212/2000).

Ragione per cui, non dovrebbe trovare più spazio la natura di provocatio ad opponendum della motivazione degli atti tributari che, tante volte, gli Uffici ancora oppongono in giudizio, e spesso si legge nelle sentenze di merito, atteso che, come ha chiarito, ormai definitivamente, la Suprema corte, nel procedimento tributario la motivazione dell'avviso di accertamento assolve ad *“una pluralità di funzioni”, ovvero “garantisce il diritto di difesa del contribuente, e delimita l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa. Ciò consente una corretta dialettica processuale, presupponendo (in capo al ricorrente) l'onere di enunciare i motivi di ricorso, a pena di inammissibilità, e la presenza di leggibili argomentazioni dell'atto amministrativo, contrapposte a quelle fondanti l'impugnazione. Infine, la motivazione assicura, nel rispetto del principio costituzionale di buona amministrazione, un'azione amministrativa efficiente e congrua alle finalità della legge, permettendo di comprendere la ‘ratio’ della decisione adottata”* (v. Cass., sez. V, 24 gennaio 2019, n. 1984).

La motivazione degli atti tributari, in definitiva, serve ad illustrare *“l'adeguatezza e la logicità dell'iter logico seguito dall'amministrazione”* per arrivare alla decisione e far comprendere al destinatario, sin dal momento in cui l'atto entra nella sfera di conoscenza (legale) dello stesso, se l'atto ricevuto persegue le finalità indicate dalle *“norme”* ivi esposte, e non di *“altre”* ad esse estranee (v. Cass., sez. V, 22 marzo 2006, n. 6365). Ecco perché l'atto può ritenersi *“motivato”* se illustra, in maniera intellegibile, le *“specifiche giustificazioni”* di una pretesa impositiva perché è solo la conoscenza dei presupposti giuridici e di fatto sottesi a *“quella decisione”* che permette al destinatario di valutare, come si diceva, l'opportunità o meno di impugnare l'atto e, in tal caso, di specificare nel ricorso i motivi di doglianza (tutti), ex articolo 18 del Dlgs 546/1992, e non certo di altri/nuovi presupposti *“sopravvenuti”* in corso di causa, stante il divieto di indicare, com'è noto, motivi nuovi in grado di appello (ex articolo 57 del Dlgs 546/1992) ed i limiti della proposizione di motivi *“aggiunti”* ex articolo 24 del Dlgs 546/1992 (si veda, al riguardo, Cass., sez. V, 2 aprile 2020, n. 7649).

### **La motivazione *“delimita i confini della lite”* e non può essere *“integrata in corso di giudizio”***

La conclusione da queste premesse è che l'amministrazione non può modificare e/o integrare i presupposti della pretesa in corso di giudizio,

poiché è solo la motivazione (originaria) dell'atto "che delimita i confini della lite" (v. Cass., sez. V, 31 gennaio 2018, n. 2382); né l'Ufficio può produrre "nuovi" documenti ad integrazione della motivazione rispetto a quelli ivi indicati (ex articolo 58 del Dlgs 546/1992) in quanto (v. Cass., sez. V, 18 febbraio 2020, n. 4070): "ciò si risolverebbe nell'arbitrario allungamento dei termini dell'accertamento, oltre ad essere in contrasto con i principi enunciati. Ed invero, la motivazione dell'atto impositivo mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nella successiva fase contenziosa ed, altresì, consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. È pertanto, necessario a tal fine, che l'atto stesso contenga gli elementi essenziali, comprensivi dell'allegazione dei documenti richiamati in motivazione (nella specie gli atti relativi ai controlli effettuati dall'Ufficio e la documentazione eventualmente allegata), se non già noti al contribuente, per renderlo idoneo a svolgere la funzione a cui è destinato (in termini specifici: Cass., sez. V, 11 maggio 2017, n. 11623).".

A nulla potrebbe valere, quindi, la possibilità del contribuente di "difendersi" nel merito, perché, come del pari limpidamente è stato stabilito (v. Cass., sez. V, 23 aprile 2021, n. 10860) l'atto non motivato, che ne giustifica l'annullamento, *"non può portare ad addossare sul contribuente l'onere di procedere egli stesso alla ricostruzione dell'atto, anche se le circostanze concrete lo permettessero, essendo onere dell'amministrazione predisporre e portare a conoscenza del contribuente un atto completo"*. Tra l'altro, come pure è stato chiarito in sede di legittimità, da tempo (v. Cass., sez. V, 17 ottobre 2014, n. 21997), l'insufficienza motivazionale che porta alla nullità/annullabilità dell'atto impugnato *"non esclude che il contribuente possa difendersi nel merito, deducendo, mediante l'impugnazione, anche vizi di merito, poiché tale difetto non può essere sanato, ex art. 156 c.p.c. per raggiungimento dello scopo, in quanto l'atto ha la funzione di garantire una difesa certa anche con riferimento alla delimitazione del 'thema decidendum'"*.

Su questo aspetto non dovrebbero esservi più incertezze, ma non sempre il vizio è rilevato come causa (assorbente) di nullità dell'atto, come è confermato, del resto, dalle contrarie sentenze di merito e dalla recente diversa indicazione della Suprema corte che, pur in presenza di una "succinta motivazione" dell'atto in causa (v. Cass., sez. V, 18 ottobre 2021, n. 28560) ha indicato che *"la successiva esternazione di una compiuta motivazione" sanerebbe il vizio qualora la stessa "non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato o quando i fondamenti del provvedimento poi impugnato fossero già percepibili, in base al principio di leale collaborazione tra privato e pubblica amministrazione, nella fase endoprocedimentale"*; impostazione che, come si è tuttavia già osservato (F. Pistolesi, cit.), non permette di comprendere come l'integrazione in sede processuale della motivazione potrebbe non ledere il diritto di difesa del destinatario e/o come potrebbe il destinatario dimostrare di aver subito pregiudizio per

non aver potuto “percepire” in anticipo, in una fase del procedimento, i fondamenti dell'imposizione.

### **La motivazione per relationem ad atti presupposti**

Si aggiunga che la motivazione di un atto impositivo può avvenire per relationem, ovvero con riferimento “ad un altro atto” purché questo venga “allegato all’atto che lo richiama” (articolo 7 cit., comma 1, secondo periodo, della legge 212/2000), o comunque ivi riportato nel suo “contenuto essenziale”; tema su cui si registra, del pari, un notevole contrasto interpretativo nei vari ambiti e comparti dell'imposizione.

La regola che si ricava dall'interpretazione prevalente è che se si tratta di un atto presupposto “già noto al contribuente” (ad esempio, il Pvc della verifica subita dal contribuente) ai fini del rispetto dell'obbligo di motivazione, non è necessario che questo venga allegato, ma che venga richiamato nei suoi contenuti essenziali nell'atto impugnato. La norma sulla motivazione per relationem del provvedimento amministrativo va intesa, invero, come attributiva al titolare del potere di decidere, del potere di richiamare nel proprio atto il contributo, d'iniziativa o istruttorio, apportato da un altro organo amministrativo, il cui atto sia normativamente inserito nello stesso procedimento.

Tuttavia, come ha già chiarito la Suprema corte (v. Cass., sez. V, 10 febbraio 2010, n. 2909) ai sensi dell'articolo 7, comma 2, della legge 212/2000 *“l'autorità decidente deve, invero, guardarsi bene dal richiamare nella sua interezza un determinato atto, perché, se esso fosse eccedente rispetto alla decisione e la sua dimensione e la sua articolazione fossero tali da impedire alla motivazione, anche per relationem, di svolgere la sua funzione garantistica di pubblicità dell'azione amministrativa a favore del destinatario, l'allegazione dell'atto richiamato non salverebbe la decisione dall'invalidità derivante da quella che paradossalmente potrebbe chiamarsi ‘insufficienza di motivazione per eccesso di motivazione’. Nell'ipotesi delineata, infatti, l'autorità decidente dovrebbe, comunque, fornire una guida alla lettura dell'atto richiamato e tracciare una sorta di fil rouge che consenta al contribuente – e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di reperire i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione della decisione”* (nello stesso senso, Cass. sez. V, 15 febbraio 2008, n. 3896).

Si noti che se il Pvc, consegnato al contribuente, è richiamato nei suoi elementi essenziali all'atto impugnato, o anche allegato, l'Ufficio è comunque tenuto a svolgere una funzione valutativa ed estimativa dei rilievi del Pvc che, come ha affermato la Suprema corte, consiste *“nella qualificazione giuridica dei rapporti, atti o documenti, cioè dei fatti rilevati dall'organo investigativo dovendosi, quindi, escludere che ciò possa essere integrato dal mero*

rinvio acritico ad un verbale della G. di F.” (v. Cass., sez. V, 4 marzo 2016, n. 4350; Cass., sez. V, 21 giugno 2016, n. 12794).

Quando l'atto presupposto “non è già noto” al contribuente, o dovesse essere difficilmente reperibile, oppure è nella conoscenza di “soggetti terzi”, questo va allegato all'avviso di accertamento, o altro atto impositivo; e ciò non soltanto in funzione del rispetto dell'obbligo di motivazione, ma anche della regola del riparto dell'onere della prova ex articolo 2697 c.c. Per la Suprema corte (v. Cass., sez. V, 12 gennaio 2017, n. 562, nonché Cass., sez. V, 30 dicembre 2020,

n. 29878), infatti: *“Lo Statuto del contribuente, nel disciplinare la chiarezza e motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, stabilisce che questi devono essere motivati indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione. Stabilisce, inoltre, che se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto (per relationem), questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. Pertanto, è illegittimo l'avviso di accertamento notificato al contribuente qualora questi abbia partecipato al PVC redatto a suo carico, ma non a quello presupposto redatto a carico di soggetto terzo e nel quale il contribuente non aveva avuto alcuna parte, se all'avviso di accertamento non è allegato tale PVC a carico del terzo”*.

### **La questione della prova dei fatti costitutivi della pretesa**

Si osservi ancora che ove il Pvc, redatto a carico del contribuente o di soggetti terzi (fornitori, clienti, società rispetto al socio ecc.), non dovesse essere richiamato nei suoi elementi essenziali, né allegato all'atto che lo richiama, né depositato in giudizio, ove pure non dovesse rilevarsi il difetto di motivazione dell'atto impugnato, il Giudice dovrebbe, comunque, annullare l'atto per mancanza di prova sui “fatti costitutivi” della pretesa; e ciò fermo il fatto che per assolvere all'onere della prova l'Ufficio dovrebbe indicare i mezzi istruttori di cui si è avvalso per darne conto (in motivazione) per quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 241/1990, anche se la legge non aiuta a risolvere l'impasse indicando a volte, e non in via di principio, la causa di nullità (v. articoli 56 del Dpr 633/1972 e 16 del Dlgs 472/1997) e la giurisprudenza di legittimità, come si diceva, non è univoca sul punto (in senso contrario, di recente, Cass., sez. V, 5 luglio 2021, n. 18900).

Una conferma sull'illegittimità dell'atto nei casi di mancanza di prova dei fatti costitutivi si ricava, comunque, dalla recente Cass., sez. V, 30 dicembre 2020, n. 29878 per la quale: *“anche nel processo tributario vale la regola generale in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'art. 2697 c.c. e, pertanto, in applicazione della stessa, l'amministrazione finanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa: in presenza, quindi, di un avviso di accertamento che richiami espressamente elementi di indagine ricavati da*

*verifiche operate dalla Guardia di finanza ed a fronte delle contestazioni mosse dal contribuente circa l'attendibilità dei relativi esiti, l'onere di dimostrare la legittimità della pretesa fiscale ricade in capo all'amministrazione finanziaria e non può prescindere dalla produzione in giudizio del processo verbale di constatazione (Cass. n. 955 del 2016; cfr. anche Cass. nn. 21509 del 2010, 1946 del 2012)". Ed infatti "(...) la prova attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso (...). In mancanza del p.v.c. più volte richiamato, dall'avviso di accertamento (...) non si poteva ritenere raggiunta la prova dei fatti costitutivi".*

Di conseguenza, ai fini del rispetto dell'onere della prova ex articolo 2697 c.c.: *"È irrilevante che il processo verbale di constatazione sia stato a suo tempo notificato alla società contribuente, dal momento che, a seguito dell'impugnazione giudiziale del provvedimento conclusivo del procedimento amministrativo di accertamento dell'imposta, ci si muove in un ambito strettamente processuale, in cui anche, e soprattutto, il Giudice, oltre che le parti, deve essere messo in grado di conoscere – e per intero – tutti gli atti rilevanti ai fini della decisione, fra cui riveste un ruolo primario quello richiamato per relationem nella motivazione del provvedimento impugnato, di guisa che le affermazioni dell'ufficio appellante (...) non potevano ritenersi acquisite e provate indipendentemente da qualsiasi analisi e/o vaglio critico ed in assenza persino, appunto, del processo verbale che avrebbe dovuto contenere o, quanto meno, indicare, le prove di quanto affermato dai verificatori (Cass. 5903/2019 e Cass. 5904/2019; sull'indispensabilità della produzione in giudizio del processo verbale di constatazione, tra le altre, v. anche Cass. 3978/2017 e Cass. 21509/2010)".*

### **Un'ultima riflessione: la rilevanza di una puntuale specificazione delle norme applicate**

Spesse volte gli Uffici indicano negli accertamenti le norme con le quali hanno operato i recuperi, ma senza la doverosa precisazione di quale di esse, effettivamente, è stata applicata con il comma, o la lettera dell'articolo di riferimento per effettuare l'accertamento, oppure indica "più norme in sequenza" che non sono, tuttavia, applicabili congiuntamente, recando modalità e presupposti diversi ed alternativi.

Quando ciò accade, a ben vedere, restano ignote le "ragioni giuridiche" e non è dato comprendere, in termini intellegibili, le "specifiche giustificazioni" di quella decisione dalla motivazione dell'atto visto che, come ha già rilevato la Suprema corte, i presupposti giuridici e di fatto di una data pretesa "possono essere anche plurali, ma se non in contrasto fra loro, essendo destinati a sorreggere una "decisione dell'amministrazione", sia pure impugnabile; decisione che non è tale, e determina la nullità

dell'atto che (non) la contiene, qualora non presenti il necessario carattere di univocità” (v. Cass., sez. V, 30 novembre 2009, n. 25197).

Il fatto è che le norme applicabili in materia di accertamento sono molteplici e ciascuna di essa individua distinte procedure e metodi e, soprattutto, delimita ed individua differenti “mezzi di prova” ammissibili. Si pensi per le II.DD., agli articoli 37 e seguenti del Dpr 600/1973, oppure per l'Iva, agli articoli 54 e 55 del Dpr 633/1972, dove possono essere utilizzate prove certe e dirette, presunzioni semplici ex articoli 2727 e 2729 c.c. o presunzioni “semplicissime”, prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, a seconda dei rigidi presupposti indicati dalla legge.

Ciò nonostante, anche sotto questo profilo, non si registra una giurisprudenza conforme e compatta sul vizio di motivazione, sebbene questo, a volte, è molto evidente ed i giudici potrebbero “risolvere” il caso sottoposto al loro vaglio, con la sanzione di nullità, soprattutto nei casi in cui vi è così tanta “incertezza” nella decisione adottata dall'Amministrazione da non poter l'atto assolvere alle plurime funzioni cui è preposto.

Si pensi, ad esempio., al caso frequente in cui l'Ufficio indica “più norme” dell'accertamento globale operato ai fini delle II.DD. (analitico, sintetico, contabile (presuntivo), extracontabile, ecc.) ed “aggiunga”, con la congiunzione e, in motivazione, l'articolo 41-bis del Dpr 600/1973 (o il corrispondente nell'articolo 54, comma 5, del Dpr 633/1972 ai fini dell'Iva) e, quindi, l'accertamento “parziale”, semmai con l'intenzione (dichiarata, ed errata) di “salvaguardare” il diritto a poter operare altri recuperi nei termini di decadenza.

Ebbene quando ciò avviene, ma le rettifiche operate si fondano esclusivamente su valutazioni/giudizi dei vari recuperi, l'accertamento ordinario (globale) operato non potrebbe essere giammai “accomunato” ad un accertamento parziale, data la sua ontologica diversa natura e finalità per cui l'avviso in tal modo “motivato” dovrebbe essere, già e solo per questa ragione, annullato per non esprimere la motivazione adottata “l'iter logico giuridico” seguito dall'ente impositore. L'accertamento “parziale” si differenzia, infatti, totalmente, dall'accertamento ordinario potendo essere operato solo quando dall'istruttoria risultano elementi certi che consentono “immediatamente” di stabilire l'esistenza di un componente di reddito non dichiarato (altro recupero a fini l'Iva), senza che si richieda alcuna attività di tipo valutativo, né verifica della posizione complessiva del contribuente che, com'è noto, sono profili che attengono solo all'accertamento globale ordinario.

Anche qui, a conferma di quanto esposto, si riporta la recente ordinanza della Suprema corte, sez. V, 20 gennaio 2021, n. 29036, che in ordine all'accertamento parziale ha stabilito: *“che lo stesso è connotato dalla contestazione di un maggior debito di imposta, senza che emerga alcuna attività di tipo valutativo da parte dell'amministrazione finanziaria, profilo che, invece, attiene all'atto di accertamento ordinario; (...) sotto tale profilo, l'eventuale*

*evidenziazione di costi, pur se risultanti dal processo verbale di constatazione, invero, implica necessariamente una eventuale attività di accertamento in ordine alla loro esistenza ed inerenza, dunque una attività valutativa che fuoriesce dall'ambito proprio dell'istituto in esame, caratterizzato, come detto, dalla sola contestazione delle violazioni sostanziali riscontrate; in questo senso, l'amministrazione finanziaria può procedere direttamente all'accertamento parziale, (...), solo qualora dalle attività istruttorie suindicate emerga incontestabilmente una maggiore materia imponibile, senza controllare integralmente l'intera posizione fiscale del contribuente e, dunque, verificare se, eventuali costi indicati, siano effettivi ed inerenti: la ratio dell'accertamento parziale, invero, si rinviene nella esigenza di consentire l'imposizione di una capacità contributiva che emerga ictu oculi”.*

---

### Osservazioni finali

In conclusione, dopo questa breve rassegna, deve registrarsi ancora molta incertezza su ratio e funzione della motivazione degli atti tributari, per cui non resta che rinnovare l'auspicio che il legislatore, nella sua opera di sistemazione/revisione dei vari comparti ed ambiti della Riforma fiscale in corso, arrivi a “mettere ordine” in materia e definisca, in modo inequivoco, in che termini e secondo quali limiti l'atto tributario possa/debba indicare, a pena di nullità, i fondamenti di ogni pretesa impositiva e di riscossione (e sanzionatoria); e ciò soprattutto se la direzione, come viene annunciato in sede politica, è quella di valorizzare sempre più l'agire degli Uffici secondo i principi della leale collaborazione e buona fede e garantire, al contempo, il pieno esercizio del diritto di difesa, anche in funzione deflattiva del contenzioso.

*Publicato on line l'11 febbraio*

---

L'autore  
di questo articolo

---

PAOLA COPPOLA

Professore ordinario di diritto tributario presso il Dipartimento di Economia Aziendale della Federico II, Napoli. Avvocato cassazionista, dottore commercialista e revisore contabile.

SVOLGIMENTO DELLE UDIENZE

**Riflessioni a margine  
dell'ulteriore  
(e forse ultima)  
proroga delle udienze  
scritte**

---

ANTONIO IORIO

La proroga al 30 aprile delle udienze a distanza non risponde a esigenze di tutela di salute pubblica ma trova fondamento in altro. Questi due anni di “divieto” delle udienze in presenza hanno evidenziato contraddizioni e limiti che contraddistinguono le attuali modalità di svolgimento delle udienze tributarie.

**L**a notizia dell'ulteriore proroga al 30 aprile della possibilità di svolgimento delle udienze tributarie mediante scambio di note, c.d. scritte, non ha mancato di suscitare perplessità da parte degli addetti ai lavori non fosse altro perché, proprio in concomitanza con tale decisione, è stata disposta l'apertura di molte attività commerciali che, sinora, a causa della pandemia, erano state costrette alla chiusura.

Così, volendo banalizzarle (ma neanche tanto), è stato agevolmente osservato che, da un lato, finalmente non rappresenta più alcun rischio per la salute pubblica la frequenza di locali notturni e simili, ma, dall'altro, non è ancora possibile (evidentemente sempre per esigenze di tutela della salute pubblica...) frequentare le commissioni tributarie!

Ma aldilà di queste battute, la prima conclusione abbastanza evidente e verosimilmente inconfutabile, è che la proroga delle udienze a distanza/ scritte secondo le modalità previste all'inizio dell'emergenza sanitaria, in realtà, non risponde ad esigenze di tutela di salute pubblica ma trova fondamento in altre motivazioni.

Eloquente in tale contesto che la penultima proroga (quella al 31 marzo 2022) e la successiva (al 30 aprile 2022) non siano state inserite – come per il passato – nel provvedimento relativo all'emergenza sanitaria, ma nel decreto c.d. mille proroghe.

Occorre, allora, interrogarsi sulle reali ragioni che spingono ancora a prorogare le regole emergenziali introdotte per le udienze tributarie, in un momento in cui, in via generale si va, al contrario, verso la caducazione di tale emergenza.

In modo alquanto superficiale si suole concludere, a questo proposito, individuando tali effettivi motivi nella comodità da parte dei collegi giudicanti di non incontrarsi di persona (non fosse altro perché, in molti casi, i giudici vivono fuori dalla sede della commissione tributaria, con conseguente necessità di trasferirsi in occasione dell'udienza e, comunque, buona parte dei giudici sono impegnati ordinariamente in altra attività lavorativa o professionale, con evidenti limitazioni temporali).

Si tratta, tuttavia, di ragioni che non rendono “giustizia” all'impegno e alla dedizione di buona parte dei membri della magistratura tributaria con la conseguenza che queste ulteriori proroghe non possono ascrivere almeno esclusivamente a simili motivazioni.

La sensazione personale è che questi due anni di “divieto” delle udienze in presenza abbiano posto in evidenza, in modo ancor più marcato, le contraddizioni e le forti limitazioni che contraddistinguono le attuali modalità di svolgimento delle udienze tributarie, con una conseguente più approfondita (e ulteriore) riflessione da parte di tutti gli attori del processo tributario sulle croniche criticità di questo processo.

Di seguito, alcune personali considerazioni, che si spera, costituiscano motivo di ulteriore riflessione.

### **L'udienza nel processo tributario**

Durante il periodo emergenziale è stata, in estrema sintesi, introdotta una sorta di “contraddittorio cartolare coatto”. Si tratta di disposizioni che potrebbero contrastare con i principi regolatori del giusto processo (articolo 111, comma 2, della Costituzione), il diritto di difesa (articolo 24) ed i diritti fondamentali di cui all'articolo 6, paragrafo 1, della Cedu, come interpretato dalla Corte di giustizia, dovendo le parti avere sempre la possibilità di esporre, se lo ritengono, oralmente le loro ragioni, in contraddittorio, e con la garanzia procedurale dell'interlocuzione diretta con il giudice, senza che possano frapporsi ostacoli alla possibilità delle parti di ottenere una revisione, in fatto e diritto, della decisione.

Tuttavia, a fronte di così evidenti lesioni, nella specie fronteggiabili solo con richieste di rinvio, che comunque hanno differito nel tempo le definizioni dei contenziosi pendenti, non c'è stata a ben vedere una reazione per certi versi “scandalizzata” da parte dei protagonisti del processo tributario e certamente tale mancata “veemente” reazione non è riconducibile soltanto alla consapevole necessità di introdurre cautele per l'emergenza sanitaria in corso.

È sufficiente al riguardo verificare quali siano state le reazioni di avvocati, ma anche di molti giudici allorché, dopo i primi giorni di pandemia, sono state svolte udienze penali a distanza e non in presenza.

A ben vedere, se si riflette per un attimo sulle caratteristiche essenziali del processo tributario, appare evidente che esso si caratterizza per la forma scritta di tutti gli atti e l'eventuale discussione (la pubblica udienza) altro non è che una mera ripetizione sintetica di ciò che già è stato scritto: non si possono escutere testimoni, non si possono introdurre nuove fonti di prova, ma, soprattutto la prova non si forma nel corso del contraddittorio in udienza, ma deve risultare dagli atti scritti.

Queste brevi considerazioni porterebbero a comprendere, quindi, le ragioni per le quali le udienze “cartolari” tributarie – nella sostanza – non avrebbero tolto alcuna vera opportunità alle parti, rispetto alla pubblica udienza.

In realtà, però, tutti coloro che, a vario titolo, hanno partecipato negli anni alle “pubbliche” udienze tributarie, soprattutto se hanno avuto l'opportunità

di confrontarsi con differenti collegi, ubicati in varie città, si sono resi conto che, di sovente, non ci sono regole di svolgimento della pubblica udienza

Alcune volte il relatore introduce in modo sintetico ed esaustivo tutte le posizioni delle parti, altre volte si limita a leggere qualche stralcio del ricorso e/o dell'accertamento/controdeduzioni, altre volte chiede alle parti di esporre direttamente la problematica.

La discussione delle parti talvolta è approfondita, ma, molto spesso, è stringata su richiesta dello stesso collegio. Vari giudici, non di rado, ammoniscono le parti (soprattutto quella privata) ad evitare l'esposizione di questioni già rappresentate negli atti processuali (dimenticando, probabilmente, che altre questioni non sarebbero ammissibili...).

Non sempre, poi, il relatore trasmette la sensazione di aver approfondito le problematiche in discussione, ma, soprattutto, gli altri membri del collegio (diversi dal relatore) palesano, di sovente, di ignorare le vicende oggetto di impugnazione.

Da ultimo, scorrendo l'elenco delle udienze che si susseguono presso un collegio nell'arco di pochissime ore, appare evidente – con un semplice calcolo matematico – che ad ogni causa possono dedicarsi al massimo poche decine di minuti, nonostante siano in discussione centinaia di migliaia, se non milioni, di euro (e con essi il futuro di aziende, imprenditori e dipendenti).

In tale contesto è evidente che la pubblica udienza, cioè a dire la possibilità di contraddire di fronte al collegio sulle questioni dibattute, da concentrarsi in pochi minuti, è volta normalmente a inquadrare più compiutamente l'oggetto dell'impugnazione, nel caso in cui dovesse appalesarsi un approfondimento, non molto attento, della vicenda da parte del collegio, non di rado fuorviato anche da un'assenza di chiarezza e sinteticità delle esposizioni scritte delle parti.

Ecco, allora, che l'udienza "scritta" tributaria, in questi due anni, ha fatto ulteriormente emergere la necessità di partecipazione, non per l'apporto concreto che le parti possono rendere nella discussione con il loro intervento, ma per chiarire eventuali fraintendimenti/scarse comprensioni conseguenti a varie ragioni (chiarezza degli atti, approfondimento delle tematiche ecc.).

Da qui, una prima riflessione critica e provocatoria accentuata da questi due anni di blocco delle udienze in presenza: se gli atti venissero adeguatamente approfonditi (come emerge – non di rado – in vari collegi), la discussione diventerebbe spesso superflua perché volta a ribadire concetti e circostanze già ripetutamente scritte e rilevate.

---

### **L'udienza a distanza**

Lo svolgimento delle udienze da remoto è stato indotto, in concreto, dall'emergenza sanitaria.

Nei primi provvedimenti volti a fronteggiare l'emergenza, infatti, è

stata anche prevista la possibilità con decreto motivato del presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale di autorizzare lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto.

In realtà, nel processo tributario, le udienze a distanza sono state previste molto prima dell'inizio della pandemia.

L'articolo 16 del Dl 119/2018, infatti, già disciplinava la partecipazione delle parti all'udienza pubblica anche a distanza, su apposita richiesta formulata, mediante un collegamento audiovisivo tra l'aula e il luogo del domicilio indicato dal contribuente, dal difensore, dall'ufficio con modalità tali da assicurare la reciproca visibilità dei presenti.

L'operatività di questa disposizione era tuttavia subordinata all'emanazione di uno o più decreti da parte del Mef.

Tale provvedimento è stato approvato in piena emergenza sanitaria rispondendo così alla duplice necessità di disciplinare il collegamento da remoto a regime ma anche nel periodo pandemico

Ed infatti il decreto in questione (Dm 11 novembre 2020), all'articolo 1, espressamente prevede: *“Il presente provvedimento individua le regole tecnico-operative per lo svolgimento delle udienze pubbliche o camerali attraverso collegamenti da remoto, al fine di consentire l'attivazione delle udienze a distanza, così come previsto dall'art. 16, comma 4, del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136 e dall'articolo 27 del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137”*.

Va detto che, dopo le iniziali difficoltà, ora in molte commissioni tributarie le udienze a distanza vengono regolarmente svolte.

Ne consegue che attualmente, dalla prassi delle commissioni si desume complessivamente che:

1. alcune commissioni, già da qualche mese, adottando tutte le cautele del caso imposte dall'emergenza sanitaria, stanno fissando le udienze in presenza;
2. altre svolgono regolarmente le udienze a distanza;
3. altre, infine, rilevando impedimenti organizzativi nello svolgimento delle udienze da remoto, comunicano la possibilità di svolgimento delle udienze mediante scambio di note scritte.

L'auspicio, ovviamente, è che anche a seguito di questa ulteriore proroga, le commissioni tributarie, che insistono sullo scambio di note scritte, si organizzino per le udienze a distanza in modo da aderire alle eventuali richieste in tal senso delle parti.

Ma anche l'accelerazione di questa tipologia di udienza, dettata dall'emergenza sanitaria, certamente impone qualche riflessione.

Come detto, dopo le iniziali difficoltà, ormai in molte commissioni tributarie si tengono, regolarmente, le udienze a distanza. Obiettivamente, anche in considerazione di quanto evidenziato in precedenza sul ruolo concreto della pubblica udienza, è emerso in tutta evidenza, che le stesse

osservazioni e i medesimi interventi, che si possono svolgere in aula in presenza, si possono effettuare a distanza.

Quindi sotto questo profilo l'esperienza "emergenziale" è stata certamente positiva e, verosimilmente, ha contribuito ad un'accelerazione dello svolgimento secondo le modalità da remoto.

Si tratta quindi di una nuova opportunità che, forse, vale la pena di cogliere e di sfruttare anche in futuro – cessata l'emergenza – quando riprenderanno normalmente le udienze in presenza.

In tal caso, l'auspicio, evidentemente, è che i collegi, ritornati in presenza, non ostacolino tale modalità, ma soprattutto non la associno a uno scarso interesse della parte richiedente rispetto allo svolgimento in presenza.

Valutata quindi positivamente questa nuova tipologia di udienza, occorre ora comprendere le modalità della relativa richiesta di svolgimento e, in particolare, se essa coincida con quella vigente nel periodo emergenziale cui, ovviamente, siamo abituati.

Nel periodo emergenziale le udienze da remoto hanno la loro disciplina speciale nell'articolo 27 del DL 137/2020, in base al quale, in estrema sintesi, il collegamento da remoto è autorizzato, con decreto motivato del presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per un'udienza pubblica o una camera di consiglio.

I decreti possono disporre che le udienze e le camere di consiglio si svolgano anche solo parzialmente da remoto, ove le dotazioni informatiche della giustizia tributaria lo consentano e nei limiti delle risorse tecniche e finanziarie disponibili.

In tutti i casi in cui sia disposta la discussione da remoto, la segreteria comunica alle parti, di regola, almeno tre giorni prima della trattazione, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento.

In alternativa, come noto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione.

Nella prassi, fermo restando le disposizioni emanate da ciascun presidente di commissione, si verifica in buona sostanza:

1. la fissazione, direttamente da remoto, nel caso in cui sia stata richiesta nel ricorso introduttivo o successivamente ed entro i previsti termini, la pubblica udienza;
2. la presentazione di una specifica istanza di una delle parti allorché, deciso il passaggio in decisione della causa sulla base degli atti, si insiste sulla pubblica udienza (da remoto).

Cessata l'emergenza, invece, la disciplina delle udienze da remoto ha la sua fonte nella norma (generale) contenuta al comma 4 dell'articolo 16 del DL 119/2018, secondo cui la partecipazione alle udienze "può" avvenire a

distanza, mediante collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del collegamento da remoto del contribuente, del difensore, dell'ufficio impositore e dei soggetti della riscossione, nonché dei giudici tributari e del personale amministrativo delle Commissioni tributarie, tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e di udire quanto viene detto.

Ma, soprattutto, la partecipazione da remoto all'udienza pubblica (articolo 34 del Dlgs 546/1992) può essere richiesta dalle parti processuali nel ricorso o nel primo atto difensivo ovvero con apposita istanza da depositare in segreteria e notificata alle parti costituite prima della comunicazione dell'avviso dell'eventuale rinvio in caso di giustificato impedimento del relatore, o di alcuna delle parti o per esigenze del servizio (articolo 31, comma 2, del Dlgs 546/1992).

La tempistica della presentazione dell'istanza di richiesta dell'udienza da remoto appare singolare, e resta il dubbio che vi sia stato un refuso da parte del legislatore sull'indicazione del comma dell'articolo 31 del Dlgs 546/1992.

Semberebbe, infatti, più coerente il rinvio al comma 1 dell'articolo 31 (che prevede la comunicazione da parte della segreteria della commissione alle parti costituite della data di trattazione almeno trenta giorni liberi prima) e non, come previsto, al comma 2, che attiene alla comunicazione dell'avviso dell'eventuale rinvio in caso di giustificato impedimento del relatore, o di una delle parti o per esigenze del servizio

In ogni caso, i giudici, sulla base dei criteri individuati dai presidenti delle Commissioni tributarie, individuano le controversie per le quali l'ufficio di segreteria è autorizzato a comunicare alle parti lo svolgimento dell'udienza a distanza.

Quindi, a regime, rispetto al periodo emergenziale, dove in buona sostanza l'udienza da remoto sostituiva l'udienza pubblica, la modalità da remoto deve essere espressamente richiesta nell'atto introduttivo o con apposita istanza successivamente.

Ad oggi, non ci sono univoche indicazioni al riguardo. Lascia ben sperare che anche grazie agli interventi emergenziali si sia data concreta attuazione a tale modalità e che nella sezione web del portale Sigit, destinata all'iscrizione a ruolo della controversia, sia possibile optare anche per tale modalità.

*Pubblicato on line il 21 febbraio*

---

L'autore  
di questo articolo

---

ANTONIO IORIO  
Avvocato e revisore legale,  
docente a contratto di  
Criminalità economica presso  
l'Università La Tuscia di  
Viterbo. Si occupa  
principalmente di contenzioso  
tributario e penale tributario.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

# **Regole sparse del contenzioso tributario, nell'attesa dell'attuazione della delega continuano le norme fuori dal decreto sul processo**

---

LAURA AMBROSI

La recente delega fiscale ha generato legittime aspettative di un miglioramento strutturale delle norme. Purtroppo, però, dati i recenti interventi che ricalcano sempre i progressi schemi di autonomia e mancata coordinazione, sembra che non vi sia alcuna reale e concreta volontà di riforma.

**L**a proliferazione di regole sul processo tributario sparse tra i vari testi normativi sembra proprio debba rimanere tale e ciò nonostante la recente delega fiscale che, seppur marginalmente, ha imposto tra i principi e criteri direttivi il coordinamento delle diverse disposizioni anche relative alla giustizia tributaria.

Il nostro ordinamento, infatti, anche con riferimento al contenzioso tributario, è caratterizzato da varie disposizioni spesso non coordinate tra loro, che generano dubbi e perplessità, talvolta anche molto costosi per i contribuenti

Le questioni potenzialmente interessate da incertezza sono numerose e la speranza è che presto vi sia la concreta volontà del legislatore di intervenire.

### **I termini di impugnazione**

Innanzitutto, una vicenda che purtroppo ha segnato negativamente numerosi contribuenti: la sospensione dei termini feriali per l'istituto dell'accertamento con adesione.

L'articolo 1 della legge 742/1969 prevede che il decorso dei termini processuali è sospeso di diritto dal 1° al 31 agosto di ciascun anno.

L'adesione, disciplinata da una specifica norma (Dlgs 218/1997), prevede che i termini di impugnazione sono sospesi per un periodo di 90 giorni decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente.

L'agenzia delle Entrate, con plurimi documenti di prassi, aveva confermato che anche per i citati 90 giorni valesse la sospensione feriale, di fatto riguardando un termine processuale (ossia il termine di impugnazione).

La Cassazione, invece, aveva escluso la cumulabilità dei termini feriali (7386/2019, 7995/2016 e 11632/2015) dichiarando l'inammissibilità dei ricorsi presentati considerando, i 90 per l'adesione più la sospensione feriale. In particolare, secondo i giudici di legittimità l'adesione è una procedura amministrativa, per la quale non era applicabile una regola solo processuale.

La questione è stata risolta solo a seguito di specifico intervento normativo (articolo 7-quater, comma 18, del Dl 193/2016) che però non è stato inserito all'interno della normativa sul processo tributario, tanto meno nella disposizione relativa alla procedura di adesione.

A tutt'oggi, quindi, rimane una norma di fatto scoordinata.

Peraltro, l'articolo 21 del processo tributario, nel disporre che il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla notificazione dell'atto impugnato, non prevede alcuna deroga per eventuali procedimenti amministrativi (quali ad esempio l'adesione).

Conferma del mancato coordinamento di tali norme può ravvisarsi anche dalla neo introdotta mediazione, la quale pur essendo un istituto amministrativo, è stata inserita all'interno del decreto del processo tributario (articolo 17-bis) e la relativa norma disciplina termini, modalità e sospensione feriale.

### —

### **La riscossione in pendenza di giudizio**

L'obbligo di versamento in pendenza di giudizio è previsto da varie disposizioni.

Per il giudizio di primo grado, non esiste una norma univoca per la generalità dei tributi ovvero della tipologia degli atti. Ed anzi, il processo tributario disciplina solo dal deposito della prima sentenza (articolo 68) in avanti.

A tal fine per gli accertamenti soccorre l'articolo 15 del Dpr 602/1973, ossia il decreto sulla riscossione delle imposte sul reddito, il quale prevede che le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

Ne consegue così che in pendenza del primo grado, ossia dopo la proposizione del ricorso, il contribuente deve versare un terzo delle maggiori imposte e degli interessi.

Le sanzioni sono escluse da tale disposizione e pertanto non sono dovute in pendenza del primo grado. Peraltro, tale previsione si ricava anche da una specifica norma (articolo 19 del Dlgs 472/1997) contenuta nel decreto per la disciplina delle sanzioni amministrative tributarie, la quale rinvia al processo tributario e quindi alle regole dal secondo grado in avanti.

La questione però si complica per i tributi degli enti locali, per quelli doganali, per l'imposta di registro. Di fatto ciascuno di essi ha una propria disciplina che però non è coordinata con il processo generando così non poche incertezze.

Ironia della sorte poi, se anche la specifica legge della singola imposta ha disciplinato espressamente la riscossione in pendenza di giudizio, l'articolo 68 del processo tributario dispone "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".

In concreto, quindi, una sorta di deroga alle singole leggi di imposta.

Che si tratti di una questione alquanto controversa è certamente dimostrato anche dalla mole di decisioni dinanzi alla Cassazione relative proprio alla riscossione frazionata in pendenza di giudizio. Decisioni peraltro non sempre univoche, che creano ancor più incertezza.

---

### **La non impugnabilità degli interpelli**

Un'altra questione emblematica ed alquanto singolare è la non impugnabilità degli interpelli.

Il legislatore ha espressamente disciplinato, attraverso una corposa riforma (Dlgs 156/2015), gli interpelli prevedendo le diverse ipotesi di proposizione. Tale disciplina è stata inserita nello Statuto del contribuente (articolo 11 della legge 212/2000), ma la legittimazione alla presentazione dell'istanza, il relativo contenuto, la gestione dell'istruttoria e la possibile inammissibilità sono previsti (solo) nel decreto della riforma e non nello statuto.

È poi singolare che sempre il medesimo decreto che ha riformato l'intera disciplina degli interpelli, con l'articolo 6 rubricato (non a caso) "Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso", escluda l'impugnabilità di alcune tipologie.

Di tale esclusione, però, non se ne ravvisa alcuna traccia né nello statuto, tanto meno nel decreto del processo tributario.

---

### **Le udienze da remoto**

Altrettanto singolare, è poi la previsione delle udienze da remoto.

Ancora nel 2018, il legislatore aveva introdotto nell'ordinamento la possibilità delle parti di richiedere la trattazione a distanza delle udienze tributarie. Si è trattato di una novità certamente che aveva quasi del "futuristico", diventata purtroppo necessaria in occasione dell'emergenza sanitaria.

Tale norma, però, pur riguardando esclusivamente e direttamente il processo, non è stata inserita nel relativo decreto del processo tributario, il quale si limita a disciplinare in via ordinaria le udienze.

Le modalità di richiesta per la trattazione da remoto sono (solo) nel comma 4 dell'articolo 16 del DI 119/2018.

La circostanza è alquanto singolare se si considera che si tratta di una disposizione inserita espressamente e non in via d'urgenza per l'emergenza sanitaria.

Tanto è vero che nella prima parte dello stesso articolo 16 sono state disposte modifiche al decreto del processo tributario, concretamente qui inserite, mentre le udienze da remoto sono rimaste a sé stanti.

Mal si comprende la ratio di una simile scelta soprattutto se si pensa alle difficoltà di coordinamento che sono state necessarie in conseguenza delle norme introdotte per fronteggiare le sospensioni a causa del Covid.

### **La delega fiscale**

Il legislatore pare essersi accorto di queste frammentazioni normative tanto è che nella legge delega sulla riforma fiscale tra i principi e criteri direttivi è stata prevista la necessità di coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, del testo delle disposizioni legislative vigenti apportando le modifiche opportune per garantire o migliorare la coerenza giuridica, logica e sistematica della normativa.

Sebbene la delega fiscale citi solo marginalmente la giustizia tributaria, sembrerebbe quindi (il condizionale è d'obbligo stante la genericità di alcune previsioni) che debba trattarsi di un intervento volto ad assemblare le varie disposizioni sparse nell'ordinamento in materia di contenzioso e a coordinarle e ad adeguarle (almeno ai fini del linguaggio) anche agli atti dell'Unione europea.

### **Le nuove norme del processo tributario successive alla delega**

Resta non poche perplessità, alla luce di tali criteri direttivi, che i primi interventi del legislatore successivi alla delega fiscale siano comunque scoordinati rispetto alla norma del processo tributario.

In particolare, la legge 215/2021, di conversione del DL 146/2021, ha introdotto un nuovo comma all'articolo 12 del Dpr 602/1973 contenente due specifiche previsioni:

1. l'estratto di ruolo non è impugnabile;
2. il ruolo e la cartella di pagamento, che si assume invalidamente notificata, possono essere direttamente impugnati solo in 3 casi:
  - › pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto;
  - › blocco di pagamenti da parte della PA;
  - › perdita di un beneficio nei rapporti con una PA.

In tutti gli altri casi è impugnabile solo il primo atto con cui si manifesta la misura cautelare o esecutiva.

La nuova disposizione non è nemmeno citata o richiamata nel decreto del processo tributario (Dlgs 546/1992) ma è contenuta solo nella norma che disciplina la riscossione.

La circostanza è singolare soprattutto alla luce del fatto che nel decreto del processo tributario (articolo 19) sono espressamente elencati gli atti impugnabili, con la conseguenza che sarebbe stato quanto meno più "coordinato" inserire tali deroghe di impugnabilità, nel relativo articolo.

Tanto più se si considerano i principi affermati dalle sezioni Unite in tema di impugnabilità degli estratti di ruolo o più in generale dei provvedimenti impositivi.

Secondo l'alto consesso, infatti, è impugnabile qualunque atto che esterna una pretesa impositiva nei confronti del contribuente e l'elenco indicato nell'articolo 19 non è tassativo.

È evidente che introducendo una simile rilevante deroga (all'impugnabilità), sarebbe stato opportuno prevederlo direttamente quale regola processuale.

Analoghe considerazioni per la neo introdotta procedura per la riscossione delle spese legali dall'Agente della riscossione.

Sempre con la legge 215/2021, di conversione al Dl 146/2021, è stato previsto che l'Agente della riscossione pagherà le somme dovute a titolo di spese e onorari di giudizio liquidati con la pronuncia di condanna, esclusivamente attraverso l'accredito sul conto corrente del contribuente ovvero del difensore distrattario.

A tal fine, le somme dovute devono essere richieste dal contribuente (o difensore) alla competente struttura territoriale dell'Agente della riscossione, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento o posta elettronica certificata.

In tale richiesta, devono essere indicati gli estremi del conto corrente bancario.

Eventuali azioni esecutive per il recupero delle predette somme, potranno essere intraprese solo dopo 120 giorni dall'invio della richiesta (con raccomandata o pec).

La novità decorre dalle pronunce di condanna emesse a decorrere dal 21 dicembre 2021, entrata in vigore della legge di conversione del Dl 146/2021.

Anche in questa ipotesi, la nuova disposizione è disciplinata dalla nuova norma in via del tutto autonoma e scoordinata rispetto al processo tributario, mancando così in concreto il coordinamento con le "regole" per la riscossione delle somme a favore del contribuente.

Nella rara ipotesi in cui siano riconosciute le spese in favore del contribuente, infatti, l'articolo 69, comma 1, primo periodo, del Dlgs 546/1992 prevede che le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali sono immediatamente esecutive.

Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza (anche non definitiva) deve essere eseguito entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza ovvero dalla presentazione della garanzia se richiesta dal giudice.

In caso di mancata esecuzione, il contribuente ha la possibilità di promuovere il giudizio di ottemperanza ai sensi dell'articolo 70 del Dlgs 546/1992, che – in ordine alle spese di giudizio e indipendentemente dal relativo importo – compete alla commissione tributaria in composizione monocratica.

Il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il

quale è prescritto dalla legge l'adempimento a carico dell'ente impositore, dell'Agente della riscossione, degli obblighi derivanti dalla sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo 30 giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto.

È evidente, però, che è necessaria una coordinazione della nuova regola per le spese legali dell'Agente della riscossione rispetto al processo tributario, il quale disciplina termini e modalità a favore del contribuente.

Entrambe le novità introdotte sono autonome rispetto al processo tributario e ciò nonostante i criteri contenuti nella delega.

---

### Alcune considerazioni

In un ordinamento ideale le norme dovrebbero essere “raggruppate” per materia e quindi come avviene nel processo penale o civile, per i quali i rispettivi codici disciplinano le diverse ipotesi, nel processo tributario occorrerebbe analogo “raggruppamento”.

A ciò si aggiunga che più in generale, la materia fiscale è particolarmente frammentata: forse la causa potrebbe derivare dalla circostanza che il più delle volte, le modifiche o nuove disposizioni sono introdotte in “via d'urgenza” attraverso cioè dei decreti legge che poi vengono convertiti.

Sta di fatto, però, che più che in altre materie, l'interprete è costretto non solo (e non tanto) ad applicare la norma, ma ad operare preliminarmente una ricognizione delle diverse disposizioni, l'interpretazione di ciascuna di esse e poi il conseguente e necessario coordinamento.

La recente delega fiscale aveva generato legittime aspettative di un miglioramento strutturale delle norme, tanto da far davvero “respirare” l'aria di innovazione dell'intero sistema. Purtroppo però, dati i recenti interventi che ricalcano sempre i pregressi schemi di autonomia e scoordinazione, sembra che ancora una volta non esista alcuna reale e concreta volontà di riforma ed i principi rimarranno solo buoni propositi e le fila continueranno ad essere sparse!

*Pubblicato on line il 21 febbraio*

---

L'autore  
di questo articolo

---

LAURA AMBROSI

Dottore in economia con indirizzo giuridico legislativo, consulente fiscale e del lavoro. Pubblicista, svolge la professione occupandosi prevalentemente di contenzioso tributario e penale tributario come consulente tecnico.