

# Il commercialista telematico

## IL REGIME DI IMPUGNAZIONE DEGLI ATTI DEL GIUDICE TRIBUTARIO: ULTIMI ORIENTAMENTI

Nel processo tributario gli atti (sentenza, ordinanza e decreto) processuali, adottati dalla CT, assumono, ex articolo 131 del c.p.c, la forma dell'ordinanza, della sentenza e del decreto. Trattasi di modelli legali tipici della potestà giurisdizionale della CT, connessi funzionalmente al processo tributario. L'ordinanza, atto che deve essere succintamente motivato, pur non pregiudicando la decisione della causa, a differenza della sentenza, non ha funzione decisoria ma ordinatoria e quindi è sempre modificabile o revocabile, salvo diversa disposizione di legge (articolo 177, secondo comma, del C.P.C.); essa è insuscettibile di passare in giudicato.

La scelta normativa dell'ordinanza è coerente con la revocabilità dell'atto; la domanda di revoca dell'ordinanza è subordinata alla verifica di fatti nuovi(1), che abbiano modificato la situazione esistente nel momento in cui è stata adottata l'ordinanza ed alla prospettazione di nuove esigenze, che non si erano manifestate al momento dell'adozione dell'ordinanza stessa.

Per revocazione si possono impugnare solo le sentenze e non le ordinanze, atteso che queste ultime non hanno funzione decisoria.

C'è differenza ontologica tra l'azione di revocazione di una sentenza e l'istanza di revoca di un'ordinanza.

La revoca è ammessa per fatti nuovi sopravvenuti (2) ovvero per mutamento della situazione o delle circostanze dopo l'ordinanza e non per l'ingiustizia originale dell'ordinanza stessa; con la revocazione si contestano determinati e tassativi vizi di merito attinenti il giudizio di fatto emesso dalla CT.

Ciò premesso, giova osservare che i requisiti formali dell'ordinanza e del decreto sono disciplinati, anche nel processo tributario, dagli articoli 134 e 135 del C.P.C. in virtù del principio di integrazione di cui all'articolo 1 del dlgs 546/92; il contenuto della sentenza, viceversa, è disciplinato dall'articolo 36 del dlgs 546/92, che ricalca sostanzialmente la corrispondente norma del C.P.C. (art. 132).

# Il commercialista telematico

Il decreto è il provvedimento, che non necessita di motivazione, salvo i casi espressamente previsti dalla legge, emesso dal presidente della Commissione o della sezione nei casi previsti dalla legge (es. articolo 27, primo e secondo comma, del dlgs 546/92); esso, emesso in difetto di contraddittorio delle parti, è datato e sottoscritto dal presidente e dal segretario ex articolo 135 C.P.C.

Mentre sentenza ed ordinanza sono provvedimenti entrambi a carattere giurisdizionale, emessi nel contraddittorio delle parti e si distinguono per il carattere non decisorio del secondo, i decreti hanno, invece, un duplice contenuto ora amministrativo (es. assegnazione del ricorso ad una determinata sezione) ora giurisdizionale; nel secondo caso il contraddittorio può essere differito, eventuale (rectius: rimesso all'iniziativa delle parti) e necessario.

L'ordinanza può contenere la risoluzione di una o più questioni della causa, ma tali questioni non sono mai fini a se stesse (come nella sentenza), nel senso che sono sempre preparatorie o prodromiche alla risoluzione delle questioni definitive, che saranno decise con sentenza.

La sentenza è un provvedimento di natura giurisdizionale, emesso nel contraddittorio delle parti, di contenuto decisorio, non modificabile né revocabile, che definisce un grado di giudizio e destinato ad acquisire autorità di cosa giudicata.

Ove la legge taccia **(3)** il giudice può scegliere quella delle tre forme provvedimentali che ritiene maggiormente idonea al raggiungimento dello scopo, in ossequio al principio della strumentalità delle forme, fermo restando l'applicazione del cd. principio di prevalenza della sostanza sulla forma ai fini impugnatori.

La natura di un atto processuale va definita, anche nel processo tributario, in base alla sostanza del contenuto e non alla luce del nomen iuris adottato (es. si pensi ad un'ordinanza che assume la natura di sentenza impugnabile se risolve con efficacia di giudicato questioni attinenti ai presupposti, alle condizioni o al merito della controversia) ;al fine di stabilire se un provvedimento abbia natura di ordinanza o di sentenza e sia quindi soggetto ai mezzi d'impugnazione previsti per le sentenze , occorre aver riguardo non già alla sua forma esteriore ed alla qualificazione attribuitagli dal giudice che lo ha emesso , ma agli effetti giuridici che è destinato a produrre (Cass. Sentenza n. 10731 del 3/08/2001; Cassazione sentenza n. 2013 del 11/02/2003 ).

# Il commercialista telematico

Un atto a contenuto decisorio, pur se reso in forma di ordinanza(4) o di decreto, ha natura sostanziale di sentenza(5), con la conseguenza che la mancata sottoscrizione di esso da parte del presidente e dell'estensore (art. 132 C.P.C.) comporta la nullità assoluta , rilevabile anche d'ufficio ex 161 C.P.C. , di detto provvedimento ;

in altri termini, in forza del principio della prevalenza della sostanza sulla forma , l'ordinanza, che abbia il contenuto decisorio di sentenza ossia sia in grado di incidere con efficacia di giudicato su situazioni soggettive di natura sostanziale, va qualificata come sentenza anche quando proprio tale qualificazione comporti la sussistenza del vizio dell'inesistenza giuridica dell'atto , perché non sottoscritto con l'osservanza delle prescrizioni in materia dell'articolo 132, terzo comma, del C.P.C.

Conseguentemente, contro il medesimo provvedimento è ammissibile l'impugnazione correlata alla sua natura di sentenza(6) , fermo restando che il giudice dell'impugnazione deve rilevare anche d'ufficio la nullità insanabile .

Orbene, il regime processuale di un provvedimento giurisdizionale, adottato con una forma giurisdizionale anziché con quella prevista dalla legge (es. si pensi alla declaratoria di cessata materia del contendere ovvero di estinzione del processo di cui all'articolo 16 della legge n. 289/2002 adottata con ordinanza anziché con sentenza), risente della necessità di verificare la natura del potere esercitato (istruttorio o decisorio), poiché la forma della statuizione adottata non può mutare in decisorio un potere istruttorio e viceversa.

Nel caso di scelta erronea del modello legale dovrà aversi riferimento alla sostanza del provvedimento , all'effetto giuridico che esso è destinato a produrre , soprattutto ai fini dell'individuazione dell'appropriato mezzo di impugnazione .

Se il giudice di primo grado, erroneamente, conferisce forma di sentenza ad un provvedimento avente contenuto istruttorio o estintivo (che doveva essere assunto ad esempio con ordinanza ) non è ammesso l'appello, occorrendo dare la prevalenza alla sostanza piuttosto che alla forma del provvedimento giurisdizionale .

Se il giudice erroneamente attribuisce la forma di ordinanza o di decreto ad un provvedimento, che avrebbe dovuto avere la prescritta forma sentenza perché definisce il giudizio ossia conclude definitivamente il giudizio (si pensi al caso in cui la CT dichiara l'estinzione per cessata materia per intervenuta conciliazione con ordinanza anziché con sentenza),

# Il commercialista telematico

occorre dare prevalenza alla sostanza e ,pertanto, affermare eccezionalmente l'appello avverso l'ordinanza o il decreto(Cass. sez. V sentenza n. 00480 del 20/07/99)

In buona sostanza, l'eventuale gravame o appello proposto, in tal caso, non dovrà essere dichiarato inammissibile, per difetto del potere di impugnare il provvedimento .Tuttavia,l'ordinanza o il decreto, in tal caso , sottoscritti dal solo presidente del collegio potrebbero essere reputati nulli ex articolo 161, comma 2, del c.p.c . Giova osservare , infine , che i decreti presidenziali con carattere decisorio imposti dalla legge processuale tributaria (vd. ad esempio l'articolo 27 dlgs 546/92 )sono censurabili esclusivamente attraverso lo strumento previsto (es. reclamo al collegio)e non mediante l'impugnazione ordinaria (es. appello)

L'articolo 27 del D.lg. 546/92, in applicazione del principio processuale secondo cui si deve dare la precedenza alle questioni pregiudiziali rispetto al merito della controversia, configura l'istituto dell'esame preliminare del ricorso; in buona sostanza, la trattazione della causa è preceduta da un'attività preliminare, non ad impulso di parte, finalizzata a consentire al giudice di prendere cognizione d'alcuni aspetti patologici del ricorso, che impediscono l'esame del merito della controversia (cd. assorbimento delle questioni di merito).

Trattasi di una misura d'accelerazione del processo e d'economia processuale (si pensi all'impugnazione di un atto non impugnabile).

Le caratteristiche di tale istituto possono così essere riassunte:

- 1) L'esame preliminare del ricorso corrisponde ad un potere, proprio del Presidente della sezione della CT Provinciale o Regionale, ai sensi dell'articolo 55 del D.lg. 546/92, il quale non può delegare siffatto potere ad un componente della sezione;
- 2) l'applicazione concreta si verifica dopo la scadenza dei termini dilatori previsti per la costituzione in giudizio delle parti;
- 3) è adottata d'ufficio la forma, più semplice ed elementare dei provvedimenti (decreto), ed è previsto un agile controllo del collegio (stessa sezione del Presidente che emanò il decreto o altra sezione della

# Il commercialista telematico

CT), azionabile solo tramite la proposizione di reclamo avverso, il decreto del Presidente della sezione;

4) tassatività dei casi in cui si può pervenire, tramite il decreto presidenziale, alla declaratoria d'inammissibilità del ricorso;

5) l'inammissibilità manifesta assurge ad unico presupposto per l'emanazione del decreto presidenziale; se l'inammissibilità non è manifesta (es. il vizio richiede accertamenti e valutazioni dagli esiti opinabili) o se il ricorso è infondato, in modo manifesto, resta fermo, il potere del collegio;

6) l'articolo 27 del D.lg. 546/92 prevede un caso eccezionale, in cui il decreto deve essere motivato, in ossequio al principio generale di motivazione degli atti del giudice;

7) la decisione del reclamo è adottata in camera di consiglio; non è possibile chiedere la discussione in pubblica udienza.

Il decreto d'inammissibilità è irrevocabile in applicazione della regola secondo cui il decreto è irrevocabile da parte del giudice che lo ha emesso.

La forma del decreto manifesta l'assenza di contraddittorio e di trattazione della causa prima della sua adozione; peraltro, sono eccezionali i casi in cui il decreto deve essere pronunciato *audita altera parte* ossia dopo aver sentito le parti.

Giova precisare che il reclamo va notificato alle parti costituite entro 30 giorni dalla comunicazione del decreto effettuata dalla segreteria; in caso di mancata costituzione delle parti il reclamante non deve necessariamente procedere alla notifica del reclamo, ma deve procedere al deposito dell'atto presso la segreteria.

Il reclamante entro 15 giorni dall'ultima notificazione, a pena d'inammissibilità rilevabile d'ufficio, deve effettuare il deposito del reclamo.

Nei quindici giorni dalla notifica del reclamo le parti possono presentare memorie, con le stesse formalità previste per il deposito delle controdeduzioni.

# Il commercialista telematico

La Commissione decide con sentenza (impugnabile in secondo grado) se dichiara l'inammissibilità del ricorso o l'estinzione del processo oppure con ordinanza, non impugnabile, per la prosecuzione del processo.

## Note

1) E' configurabile l'ammissibilità della domanda di revoca proposta dall'interessato, ai sensi dell'articolo 177 del C.P.C. nei confronti dell'ordinanza di sospensione di cui all'articolo 373 del C.P.C. stante sia la differenza ontologica tra azione di revocazione di cui all'articolo 64 del D.lg. 546/92 e la domanda di cui all'articolo 177, secondo comma, del C.P.C. sia la differenza ontologica tra revoca e reclamo.

La domanda di revoca di cui all'articolo 177 del C.P.C. è subordinata alla verifica di fatti nuovi che abbiano modificato la situazione esistente nel momento in cui si è adottato il provvedimento di cui all'articolo 373 del C.P.C. ed alla prospettazione di nuove esigenze che non si siano già manifestate al momento dell'adozione dell'ordinanza di cui all'articolo 373 del C.P.C. L'ordinanza n. 5 del 29 marzo 2006 della Commissione tributaria Regionale di Roma sez. 28 e la successiva sentenza n. 12 del 21 luglio 2006 dello stesso giudice di merito tributario hanno ritenuto applicabile nel processo tributario la sospensione ex articolo 373 del cpc della sentenza pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale; in particolare, l'ordinanza del 29 marzo 2006, valutate le condizioni per la concessione della sospensione (esigenza di non arrecare pregiudizio al mantenimento dei livelli occupazionali e necessità di garantire l'Amministrazione Finanziaria con adeguate garanzie), ha accolto la richiesta della sospensione della esecuzione della sentenza di secondo grado, subordinandone l'efficacia alla presentazione di cauzione a favore dell'Amministrazione finanziaria, per un importo pari a quello indicato nella cartella di pagamento; detta cauzione doveva essere resa entro 45 giorni dalla comunicazione dell'ordinanza di sospensione. La sentenza n. 12 del 21 luglio 2006 ha ulteriormente differito il termine per la presentazione della fideiussione di cui all'ordinanza del 29 marzo 2006. L'ordinanza n. 15 del 28 Ottobre 2006 della Commissione tributaria Regionale di Roma sez. 4 tributario ha ritenuto non applicabile nel processo tributario la sospensione ex articolo 373 del cpc della sentenza pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale; in particolare, tale pronuncia ha statuito che la sospensione in parola non è prevista dall'ordinamento tributario ai sensi dell'articolo 49 del dlgs 546/92 e che occorre, comunque, precisare e provare il danno grave ed irreparabile derivante dalla riscossione effettuata tramite cartella di pagamento. È giurisprudenza costante, dalla quale non vi è ragione di discostarsi, che ai fini dell'ammissibilità ex articolo 111 citato del ricorso per cassazione contro un provvedimento giurisdizionale, è necessario che questo abbia carattere decisorio, e cioè sia idoneo a produrre, con efficacia di giudicato, effetti di diritto sostanziale o processuale, sì che la sua ingiustizia comporterebbe per la parte un pregiudizio definitivo e irreparabile se non fosse assicurato il controllo di legittimità della Corte di cassazione. Pertanto, contro l'ordinanza della commissione tributaria regionale che ha dichiarato inammissibile l'istanza di sospensione dell'esecuzione della sentenza di 2° grado non è esperibile ricorso per cassazione ex articolo. 111 della Costituzione, trattandosi di provvedimento in materia cautelare privo di contenuto decisorio sulla risoluzione della controversia e destinato a restare assorbito dalla sentenza definitiva (in tal senso, Cassazione sentenza n. 4733 del 12/04/2000).

2) l'art. 34, comma 5, della l. n. 413/1991 (Cass. n. 7784/2006). prevede **eccezionalmente** che, a seguito di dichiarazione integrativa presentata dal contribuente, sia emessa un'ordinanza sottratta alle regole processuali civili di cui all'art. 308 del codice di procedura civile, in quanto soggetta ad un regime specifico, che la rende suscettibile di revoca obbligatoria, su richiesta dell'ufficio fiscale competente, in caso di insussistenza dei requisiti richiesti per la pronuncia di estinzione del giudizio (esibizione di copia della dichiarazione

# Il commercialista telematico

integrativa e della ricevuta comprovante la trasmissione con lettera raccomandata della dichiarazione stessa), col conseguente accertamento della regolarità del condono nel corso del giudizio di merito apertosi a seguito di tale revoca (Cass. n. 26921/2006; Cass. n. 19070/2003).

3) Il giudice di legittimità, con sentenza n. 25087 depositata il 27 novembre 2006, ha statuito che la pronuncia di inammissibilità del ricorso, oppure dell'appello, può essere effettuata con sentenza della Commissione tributaria, anziché con decreto del presidente del collegio; la dichiarazione di inammissibilità disposta, con sentenza, dal collegio, anziché dal proprio presidente, non è inficiata di nullità. Nel caso di specie, un contribuente aveva proposto ricorso in Cassazione avverso la decisione della Commissione tributaria regionale che con propria sentenza, aveva considerato inammissibile l'appello da questi proposto per vizi dell'atto; secondo il contribuente, la dichiarazione della Commissione doveva considerarsi nulla in quanto secondo gli artt. 27 e 52, D.lg. n. 546/1992 l'inammissibilità del ricorso in appello deve essere presa dal Presidente del collegio con proprio decreto. Secondo la Corte di Cassazione, l'inosservanza delle forme degli atti processuali è causa di nullità solamente se ciò è previsto dalla legge.

4) L'ordinanza di chiusura che pronunci sul diritto al rimborso delle spese processuali del giudizio di ottemperanza oppure sulla determinazione del compenso del Commissario ad acta, trattandosi di statuizione su diritti per la cui impugnazione la legge tributaria non prevede altro rimedio, è impugnabile, alla luce di precisi orientamenti del giudice di legittimità (sentenza n. 00481 del 15/01/2003 della sezione 3 della Corte di cassazione), con ricorso straordinario per cassazione ai sensi dell'articolo 111 della Costituzione; l'ordinanza di chiusura, in tali casi, assume, malgrado la formula adottata, contenuto decisorio.

La suprema Corte di cassazione, con la sentenza n. 3435 del 3 febbraio 2005 (depositata il 21 febbraio), ha statuito che: "l'ordinanza con cui il Collegio, ai sensi dell'articolo 70, comma 8, del Dlgs n. 546/1992, dichiara chiuso il procedimento di ottemperanza ha contenuto decisorio ed è perciò suscettibile di ricorso per cassazione nella parte in cui pronuncia un giudizio di conformità fra il *decisum* e la sua attuazione (nella specie, respingendo le argomentazioni del contribuente che chiedeva gli venissero corrisposti gli interessi in misura diversa rispetto a quanto disposto dal commissario *ad acta*). In particolare, il giudice dell'ottemperanza che utilizza la formula impropria della "presa d'atto", affermando che gli interessi sono stati liquidati in conformità al disposto della sentenza passata in giudicato, prende posizione (e quindi decide) sulla questione della corretta esecuzione del giudicato; esso, pertanto, pone in essere un provvedimento (ordinanza di chiusura del giudizio di ottemperanza) che appare suscettibile di impugnazione ai sensi dell'articolo 111 della Costituzione, ma soltanto per violazione di legge "

5) la sentenza n. 24196 del 13 novembre 2006 del giudice di legittimità così recita: *Secondo la costante giurisprudenza al fine di stabilire se un provvedimento abbia natura di ordinanza o di sentenza, e sia, quindi, soggetto ai mezzi di impugnazione previsti per le sentenze o, al contrario, sia modificabile e revocabile dallo stesso giudice, occorre aver riguardo non già alla sua forma esteriore ed alla qualificazione attribuitagli dal giudice che lo ha emesso, ma agli effetti giuridici che è destinato a produrre (Cass. n. 14637/2004, n. 7340/2003, n. 15583/2001, n. 10731/2001). Il provvedimento con il quale la Commissione tributaria, nel giudizio di ottemperanza, adotta i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio che li ha omessi e nomina un commissario ad acta, al quale fissa un termine per i necessari procedimenti attuativi, determinando il compenso a lui spettante, è espressamente qualificato come sentenza dall'art. 70, comma 7, del D.lg. n. 546 del 1992 e tale deve pertanto essere considerato il provvedimento della Commissione tributaria provinciale di Roma in data 3 aprile 2001, avente siffatto contenuto, a nulla rilevando che esso sia stato invece qualificato dal Collegio come ordinanza. Tale provvedimento, per la sua natura di sentenza, avrebbe potuto essere dunque impugnato dall'Agenzia delle Entrate con ricorso per cassazione, ai sensi del comma 10 dello*

# Il commercialista telematico

*stesso art. 70, ma non poteva certamente essere modificato, con successiva sentenza, dallo stesso giudice che lo aveva emesso, pur in presenza - come nella fattispecie - di seri dubbi in ordine alla esattezza del provvedimento adottato ed alla stessa ammissibilità del giudizio di ottemperanza in relazione ad una sentenza di mero annullamento del silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza del contribuente di riliquidazione dell'imposta*

6) Contra, Cassazione sentenza n. 26921 del 15 dicembre 2006 per la quale è inammissibile l'appello proposto avverso un'ordinanza emessa ai sensi dell'art. 34 della l. n. 413/1991 con cui il giudice dichiara, a seguito di condono, l'estinzione del processo tributario. Ciò in quanto la citata norma di legge dichiara tale ordinanza revocabile da parte del giudice di primo grado su istanza dell'ufficio fiscale; inoltre, il regime di impugnazione degli atti giudiziari è determinato dalla loro (non importa se erronea) veste formale.

Gennaio 2007

Angelo Buscema