

Il commercialista telematico

Le novità in materia di contenzioso fiscale

Giurisdizione, poteri del giudice ed atti impugnabili: abbiamo davvero risolto il problema del fermo amministrativo?

A cura di Massimo Conigliaro

*dottore commercialista in Siracusa, pubblicista
docente Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*

Testo della relazione tenuta a Torino il 17 maggio 2007 nel corso della Tavola Rotonda dal titolo *Contenzioso fiscale e processo penale tributario* organizzata dal Centro di Diritto Penale Tributario.

Cari amici,

buongiorno a tutti. E' per me un grande piacere essere oggi con voi qui a Torino in occasione dell'Assemblea annuale del Centro di Diritto Penale Tributario. Come socio del Centro, comprendo bene di avere il diritto-dovere di partecipare; mi restano invece ignoti i motivi per i quali siedo ad una prestigiosa Tavola Rotonda, di fronte ad un uditorio così qualificato. Non ravvisando né *presupposti di fatto* né *ragioni giuridiche*, l'unica spiegazione deve avere altra natura; probabilmente è legata all'affetto che mi manifesta il nostro Presidente Ivo Caraccioli. Per questo, devo quindi ringraziarlo; un po' meno per il compito che mi ha affidato con questo gradito invito. Spero quindi di limitare i danni e di saper meritare la fiducia concessa.

Il tema assegnato riguarda le novità del contenzioso tributario ¹.

Ve ne sono alcune introdotte alla fine del 2005 ed altre nella scorsa estate con il c.d. decreto Bersani – Visco.

¹ Per una trattazione sistematica si rinvia a ANTICO – CONIGLIARO – FARINA, *Il contenzioso tributario*, Milano, 2007, 2^a ed., Il Sole 24 Ore.

Il commercialista telematico

Il cd. collegato alla Legge Finanziaria 2006, ed in particolare l'art. 3-bis del D.L. 30.09.2005 n. 203, convertito con modificazioni dalla L. 02.12.2005 n. 248, ha introdotto, con decorrenza 03.12.2005, alcune modifiche riguardanti:

- la giurisdizione tributaria (art. 2 del D. Lgs. 546/92), completandone l'ampliamento;
- i poteri istruttori del giudice (art. 7), eliminando il potere di ordinare la produzione di documenti;
- l'assistenza tecnica (art. 12), estesa anche ai consulenti del lavoro;
- le modalità di costituzione in giudizio del ricorrente (art. 22), prevedendo anche quella a mezzo posta in piego raccomandato con avviso di ricevimento;
- le modalità di proposizione dell'appello (art. 53), prevedendo l'obbligo di deposito di copia anche presso la commissione tributaria che ha emesso la sentenza oggetto di gravame.

Il D.L. 4.7.2006, n. 223 convertito con modifiche dalla L. 4.8.2006, n. 248 (c.d. Decreto Bersani-Visco), ha invece risolto una problematica di non poco momento, facendo rientrare tra gli atti impugnabili in Commissione tributaria anche:

- l'iscrizione di ipoteca sugli immobili, di cui all'art. 77 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, e successive modificazioni;
- il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, e successive modificazioni.

L'intervento legislativo, seppur opportuno sotto certi aspetti, ha tuttavia ha lasciato irrisolte alcune questioni. Vediamo nel dettaglio alcune delle novità più significative.

Il commercialista telematico

Giurisdizione tributaria.

La struttura normativa del processo tributario, dopo oltre dieci anni dalla entrata in vigore del D. Lgs. 546/92, può essere valutata positivamente.

Il richiamo alle norme del codice di procedura civile – per quanto non disposto con il D. Lgs. 546/92 e con esso compatibile – costituisce per l'interprete una valida possibilità di integrare le norme di quello che tanti definiscono ormai il codice di procedura tributaria; istituti quali la sospensione cautelare e la conciliazione giudiziale hanno innovato la disciplina, affidando da un lato ad un giudice, terzo rispetto alle parti, la valutazione dei requisiti idonei a bloccare la fase esecutiva, dall'altro hanno offerto alle parti la possibilità di transigere le liti – sebbene soltanto in primo grado (e non se ne comprende la *ratio*) – e raggiungere, almeno in teoria, una reciproca soddisfazione.

L'obbligo della difesa tecnica, poi, qualifica il processo e ne evidenzia la natura giurisdizionale.

In questo contesto, nonostante periodici attacchi alle Commissioni tributarie nel tentativo di sopprimerle ovvero di diminuirne la portata, il processo tributario negli ultimi anni ha visto ampliare – direi a dismisura - le materie affidate alla propria competenza.

L'art. 2 del D. Lgs. 546/92 è stato oggetto di interventi da parte del legislatore in due diversi momenti. Una prima volta con la Legge Finanziaria del 2002 e poi con il collegato alla Finanziaria 2006.

Già con la novella legislativa dettata dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001 n. 448 il legislatore ampliò l'oggetto della giurisdizione tributaria a tutte le controversie concernenti *“tributi di ogni genere e specie”*² compresi quelli *“regionali, provinciali e comunali”*,

² Nella precedente formulazione della norma il legislatore preferì utilizzare una tecnica legislativa che intese privilegiare una elencazione di materie piuttosto che fornire una definizione generale della competenza delle CC.TT individuandola in chiave negativa. Taluni autori in proposito hanno sottolineato come attraverso il www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

confermando, quindi, il *favor legislativo* verso l'allargamento e l'autonomia della giurisdizione tributaria a scapito di quella ordinaria ed amministrativa.

Il collegato alla Legge Finanziaria 2006 ³ è nuovamente intervenuto sull'art. 2 del D. Lgs. 546/1992 ed ha rafforzato tale impostazione aggiungendo, al primo comma, dopo le parole <<tributi di ogni genere e specie>> la locuzione <<comunque denominati>>.

Potrebbe sembrare una puntualizzazione di poco conto, ma così non è se solo si considerano le difficoltà interpretative ed i contrasti giurisprudenziali manifestatisi negli ultimi anni.

Prescindendo, quindi, dal *nomen iuris* utilizzato, tutto ciò che è possibile ricomprendere nella nozione di tributi è da ricondursi alla giurisdizione tributaria ⁴. E' stato altresì modificato il secondo comma, dove è stato aggiunto un periodo, precisando che appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap), e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani (materia originariamente di competenza del giudice tributario, poi dall'ottobre 2000 non più, avendo assunto i connotati tipici del corrispettivo patrimoniale), nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

Tanto premesso, anche al fine di valutare l'eventuale portata innovativa della predetta modifica legislativa, possiamo dire che sussiste la giurisdizione delle Commissioni Tributarie allorquando contestualmente ricorrono due elementi:

progressivo ampliamento della giurisdizione "sono venuti meno i limiti esterni della giurisdizione tributaria, una volta individuabili nei tributi tassativamente elencati dal prevedente art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992" Cfr. E. Fortuna, *Nuove materie di competenza della giurisdizione tributaria – rifici sostanziali e processuali*; in Quaderni Cons. Giust. Trib. n. 5/2002.

³ Art. 3-bis del D.L. n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 248 del 02.12.2005.

⁴ Tra i recenti interventi in tema di giurisdizione si veda L. MARINO *Art. 3-bis del D.L. n. 203 del 2005: prime note sulla riforma della giustizia tributaria* di Marino in "il fisco" n. 2 del 9 gennaio 2006, pag. 1-218, BUSCEMA, *Ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie e principio della cosiddetta perpetuatio jurisdictionis* in "il fisco" n. 2 del 9 gennaio 2006, pag. 1-184. Sia consentito altresì il rinvio a CONIGLIARO, *Processo tributario. Novità del collegato alla Finanziaria 2006*, in *La Settimana Fiscale*, n. 3/2006, p. 20 e ss.

www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

- la natura squisitamente tributaria della pretesa, indipendentemente dalla sua configurazione giuridica (imposte, tasse, contributi ecc...);
- la qualificazione dell'atto in rapporto alle categorie di atti autonomamente impugnabili elencati dall'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992, ed indipendentemente dalla denominazione utilizzata dall'Ente impositore per l'atto emanato⁵.

Soffermandoci, per il momento, sul primo dei due elementi, appare di tutta evidenza come la giurisdizione si riferisca, oggi, ad ogni forma di contribuzione imposta dalla legge. Fatto questo che fa assurgere le Commissioni a giudice naturale precostituito per legge in materia tributaria⁶.

In questo quadro si inserisce la modifica della disposizione legislativa in esame che⁷, prevedendo la competenza del giudice tributario anche per i tributi "*comunque denominati*", fa sì che la norma in commento possa essere considerata – come detto - una sorta di "*norma in bianco*" che il legislatore può, di volta in volta, riempire coerentemente con l'evoluzione del sistema fiscale⁸.

Da notare, in ordine alla novella legislativa inerente l'ampliamento della competenza delle commissioni tributarie, che sia l'art. 12 della legge n. 448/2001 che l'art. 3-bis del D.L. n. 203/2005 non contengono alcuna disciplina transitoria e, conseguentemente, risulta applicabile alle controversie ricomprese nella nuova giurisdizione l'art. 5 del c.p.c. ovvero il cd. principio della *perpetuatio iurisdictionis*.

In altri termini, per poter determinare il corretto giudice per tutte le controversie proposte prima dell'entrata in vigore della legge modificativa della giurisdizione occorre fare riferimento alla

⁵ CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in Rassegna tributaria, 2003, 463 e ss., spec. 475 e ss.; PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in Giur. imp., 2002, 1463 e ss., spec. 1490-1491.

⁶ Così DI GIACOMO, *Giurisdizione tributaria illimitata*, in Fiscooggi ed. del 6.12.2005.

⁷ Entrata in vigore il 03.12.2005.

⁸ Cfr. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in Rassegna Tributaria n. 1/2003, pp. 115 e ss.

Il commercialista telematico

legge vigente ed allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda senza che abbiano rilevanza i mutamenti sopravvenuti⁹.

Tale impostazione ha trovato conferma anche nell'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria fornita con la Circolare 10/E del 13.3.2006.

L'ampia giurisdizione delle commissioni tributarie di cui si è detto, non comporta, comunque, l'attribuzione alla competenza delle commissioni tributarie di tutte le controversie aventi ad oggetto qualsivoglia *atto* o *comportamento* di *indole* fiscale, giacché continuano a permanere in capo al *giudice civile* ovvero al *giudice amministrativo* margini di residuale competenza¹⁰.

E' da segnalare, in tema di giurisdizione, la recente sentenza (n. 77 del 12.03.2007) della Corte Costituzionale – relativamente all'art. 30 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034 (Istituzione dei tribunali amministrativi regionali) - che ha sancito la salvezza dei diritti del ricorrente qualora la domanda sia dichiarata inammissibile per difetto di giurisdizione¹¹. La pluralità di giudici non può infatti *risolversi in una minore effettività, o addirittura in una vanificazione della tutela giurisdizionale: ciò che indubbiamente avviene quando la disciplina dei loro rapporti – per giunta innervantesi su un riparto delle loro competenze complesso ed articolato – è tale per cui l'erronea individuazione del giudice munito di giurisdizione (o l'errore del giudice in tema di giurisdizione)*

⁹ Si segnala, al riguardo, la sentenza n. 13549 del 24 giugno 2005 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che dovendo decidere sull'eventuale giurisdizione del giudice tributario in materia di *diritti camerali*, ha ribaltato il precedente orientamento espresso dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 742 del 25 ottobre 1999 e, pur disconoscendone il valore di *tributo locale*, ne ha riconosciuto la natura di *prestazione patrimoniale imposta* e, conseguentemente, ha ritenuto sussistente la giurisdizione delle commissioni tributarie nelle relative controversie proprio in ragione dell'avvenuto ampliamento dell'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992 ad opera dell'art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001.

¹⁰ Di recente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sono state chiamate a risolvere la questione relativa alla impugnabilità del diniego di autotutela. La Suprema Corte ha precisato che indipendentemente dalla natura e contenuto dell'atto impugnato, laddove il rapporto controverso verta in materia di tributi di qualunque genere e specie la cognizione è affidata alla giurisdizione delle Commissioni tributarie *ratione materiae*. L'allargamento della giurisdizione tributaria include - attesa l'insussistenza di una riserva assoluta al giudice amministrativo della tutela degli interessi legittimi - il sindacato del giudice circa il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria prima ancora dell'esistenza dell'obbligazione tributaria (Cosi' Cassazione n. n. 7388 del 6 febbraio 2007 dep. il 27 marzo 2007). In precedenza sull'impugnabilità del diniego di autotutela si erano espresse le Sezioni unite con con la sentenza n. 16776 del 9 giugno 2005 (dep. il 10 agosto 2005); di segno opposto la sentenza della Corte di Cassazione, sezione Tributaria, n. 1710 del 16 ottobre 2006 (dep. il 26 gennaio 2007).

¹¹ Per un commento a tale sentenza cfr. A. BUSCEMA, *Corte costituzionale, sentenza n. 77 del 12 marzo 2007: La declaratoria di giurisdizione del Giudice Tributario deve acclarare l'avvenuta conservazione degli*

Il commercialista telematico

può risolversi in un pregiudizio irreparabile della possibilità stessa di un esame nel merito della domanda di tutela giurisdizionale.

Una disciplina siffatta, in quanto potenzialmente lesiva del diritto alla tutela giurisdizionale e comunque tale da incidere sulla sua effettività, è incompatibile con un principio fondamentale dell'ordinamento, il quale riconosce bensì la esistenza di una pluralità di giudici, ma la riconosce affinché venga assicurata, sulla base di distinte competenze, una più adeguata risposta alla domanda di giustizia, e non già affinché sia compromessa la possibilità stessa che a tale domanda venga data risposta.

La Corte Costituzionale ha quindi dichiarato l'illegittimità della norma censurata nella parte in cui non prevede la conservazione degli effetti della domanda nel processo proseguito, a seguito di declinatoria di giurisdizione, davanti al giudice munito di giurisdizione, ispirandosi essa, viceversa, al principio per cui la declinatoria della giurisdizione comporta l'esigenza di instaurare *ex novo* il giudizio senza che gli effetti sostanziali e processuali prodotti dalla domanda originariamente proposta si conservino nel nuovo giudizio; principio questo che, non formulato espressamente in una o più disposizioni di legge ma presupposto dall'intero sistema dei rapporti tra giudice ordinario e giudici speciali e tra i giudici speciali, deve essere espunto, come tale, dall'ordinamento.

La Consulta precisa infine che, *nel rispetto di tali limiti costituzionali, il legislatore ordinario – ferma l'esigenza di disporre che ogni giudice, nel declinare la propria giurisdizione, deve indicare quello che, a suo avviso, ne è munito – è libero di disciplinare nel modo ritenuto più opportuno il meccanismo della riassunzione (forma dell'atto, termine di decadenza, modalità di notifica e/o di deposito, eventuale integrazione del contributo unificato, ecc.) sulla base di una scelta di fondo a lui soltanto demandata: stabilire, cioè, se mantenere in vita il principio per cui ogni giudice è giudice della propria giurisdizione ovvero adottare l'opposto principio seguito dal codice di procedura civile (art. 44) per la competenza.*

E' superfluo sottolineare che, laddove possibile utilizzando gli strumenti ermeneutici (come,

effetti prodotti dalla domanda già proposta al TAR privo di giurisdizione, in www.commercialistatelematico.it, marzo 2007.

Il commercialista telematico

nel caso oggetto del giudizio a quo, dopo la declinatoria di giurisdizione), i giudici ben potranno dare attuazione al principio della conservazione degli effetti della domanda nel processo riassunto

Le materie oggetto della giurisdizione tributaria sono note: una loro elencazione si rivelerebbe non solo irriverente al cospetto di una platea così qualificata, ma anche eccessivamente lunga in questa sede. Può risultare pertanto più opportuno evidenziare le materie escluse dalla giurisdizione nonché i casi più recenti e/o controversi.

LE CONTROVERSIE ESCLUSE.

In considerazione della loro natura *non tributaria*, non rientrano nella giurisdizione del giudice tributario:

- a) contributi previdenziali obbligatori; infatti “la riforma in esame non ha comportato il passaggio delle cause per contributi previdenziali obbligatori in costanza di lavoro dall'attuale competenza dei Giudici civili a quella dei Giudici tributari. Come è noto, al momento, le controversie previdenziali, costituite da quelle per "contributi" e per "prestazioni" previdenziali sono in prime cure di competenza dei Tribunali civili (Giudici monocratici del lavoro) ove sono trattate ex art. 442 del codice di procedura civile con lo speciale rito del processo del lavoro secondo la L. 11 agosto 1973, n. 533, esperibile in materia previdenziale dopo i ricorsi amministrativi che sono mere condizioni di procedibilità del predetto processo, caratterizzato dall'immediatezza, dalla concentrazione e dall'oralità”¹².
- b) il canone in materia di concessione in uso dei beni demaniali;
- c) il canone di erogazione d'acqua potabile per uso domestico¹³;

¹² Così A. BUSCEMA, *Ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie e principio della cosiddetta perpetuatio jurisdictionis*, in "il fisco" n. 2 del 9 gennaio 2006, pag. 1-184.

¹³ Sulla natura di corrispettivo di tale canone Cfr. Cass., Sezioni unite, n. 10976/2001.

Il commercialista telematico

- d) le sanzioni irrogate nei confronti del concessionario della riscossione per violazione degli obblighi inerenti al rapporto concessorio;
- e) la penale dovuta dagli istituti di credito delegati dai contribuenti per il versamento diretto delle imposte, in caso di ritardato versamento delle medesime¹⁴;
- f) la controversia promossa dal cessionario in materia di rimborso dell'IVA indebitamente riscossa dal cedente¹⁵
- g) il contributo unificato di iscrizione a ruolo per le spese di giustizia (CTP Cagliari, sez. II, n. 431 del 1.7.2003);
- h) rimborso oblazioni relative a condoni edilizi (CTR Roma, sez. XX, n. 115 del 7.9.2005)
- i) liti aventi ad oggetto violazione norma valutarie (Cass. Trib. 11170/2004, Ris. 121/E del 17.09.2004)
- j) Circolari Ministeriali (Cds, sez. IV, sent. n. 6243 del 9.11.2005) in quanto non assurgono a manifestazioni di potestà impositiva idonea a comportare una lesione immediata giuridicamente rilevante in capo al soggetto passivo del rapporto giuridico di imposta.

In ordine alla residuale competenza del giudice ordinario, particolarmente significativa appare la giurisprudenza della Corte di Cassazione che, da ultimo, con sentenza n. 10958 del 25.05.2005, ha avuto occasione di ribadire che rientrano nella competenza del giudice tributario tutte le questioni concernenti l'interpretazione e l'applicazione della normativa fiscale, mentre all'autorità giudiziaria ordinaria spettano le controversie che sorgono dopo l'avvio della *procedura esecutiva*.

In linea generale, pur se recenti orientamenti giurisprudenziali hanno riconosciuto rientrante nell'ambito della giurisdizione delle commissioni tributarie anche le controversie in materia di

¹⁴ Cfr. Cass., sezioni unite, n. 1148/2000.

¹⁵ Cfr. Cass., sezioni unite, n. 9191/2005.

Il commercialista telematico

interessi anatocistici (ex art. 1283 c.c.)¹⁶ ovvero il *danno da rivalutazione monetaria* (ex art. 1224 c.c.)¹⁷, risulterebbero di competenza del giudice ordinario tutte le controversie aventi ad oggetto la valutazione della condotta dell'Amministrazione Finanziaria quali, ad esempio, *l'azione di risarcimento del danno* (ex art. 2043 c.c.)¹⁸.

Quanto ai margini di giurisdizione del giudice amministrativo in materia fiscale, al di là della classica distinzione tra *diritti soggettivi* ed *interessi legittimi*, rimane al giudice amministrativo il potere di *annullamento* di atti amministrativi generali¹⁹ oltretutto tutte le volte in cui il vizio denunciato attenga a profili estranei o differenti rispetto a quelli implicati dalla prestazione tributaria²⁰.

Così, ad esempio, il giudice tributario non può sindacare l'irregolare o il mancato funzionamento degli uffici finanziari, rimesso alla giurisdizione del giudice amministrativo²¹.

Altro esempio del permanere di un margine di giurisdizione degli organi della giustizia amministrativa può rintracciarsi nelle controversie aventi ad oggetto il rimborso dell'oblazione edilizia²². Ed infatti, in considerazione del fatto che l'*oblazione* non può considerarsi un *tributo di ogni genere e specie* ma un'entrata di natura non tributaria, non può ravvisarsi un ambito di giurisdizione da parte delle commissioni tributarie.

Anche le controversie aventi a oggetto l'applicazione della tariffa di igiene ambientale (Tia), già Tarsu, appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, atteso che la natura tributaria della stessa è riconoscibile in quanto il carattere giuridico della tassa si

¹⁶ Cfr. Cassazione Sezioni Unite, n. 552/1999.

¹⁷ Cfr. Cassazione Sezioni Unite, n. 11483/1996.

¹⁸ Cfr. ex multis, Cass. n. 12313/2005.

¹⁹ Mentre al giudice tributario è riconosciuto il potere di *disapplicare* l'atto amministrativo.

²⁰ Invero il riconoscimento di una marginale competenza del giudice amministrativo è riconosciuta in ambito tributario dall'art. 7, comma 4, della legge n. 212/2000 – Statuto dei diritti del contribuente, laddove il legislatore ha previsto che "*La natura tributaria dell'atto non esclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti*".

²¹ Cfr. Cassazione n. 9441 del 06.05.2005.

²² Commissione Tributaria del Lazio, sentenza n. 115 del 07.09.2005; Cfr. Buscema, *Condono edilizio, al TAR le liti sui rimborsi dell'oblazione*, in Fiscoggi, del 10.10.2005.

Il commercialista telematico

sostanza quando la fonte dell'obbligazione tra le parti deriva dalla legge e non dalla volontà contrattuale.

Ciò in quanto la tariffa in esame, la quale si fonda sugli stessi presupposti dell'abrogata Tarsu, ha natura di imposizione fiscale e rientra nella categoria dei tributi (Commissione tributaria provinciale di Treviso, sezione II, sentenza n. 87 del 6/12/2004, depositata il 20/12/2004).

Con la nuova attribuzione delle competenze, la Commissione tributaria può configurarsi come giudice naturale precostituito per legge in materia tributaria, delineandosi il venire meno del principio analitico di devoluzione ovvero la previgente elencazione tassativa. Tale *modus operandi* per il contribuente si realizza attraverso l'esperimento degli atti di impugnazione di specifici atti indicati nell'articolo 19 del D. Lgs 546/1992. Tale norma, a differenza del previgente articolo 16 del Dpr n. 636 del 1972, contiene anche l'indicazione di alcuni atti conclusivi di un procedimento, o sub-procedimento, che un consolidato orientamento giurisprudenziale ha ritenuto impugnabile in modo autonomo per il fatto di avere come causa l'affermazione di un'obbligazione tributaria e di avere effetti nella sfera giuridica del soggetto passivo del tributo.

POTERI ISTRUTTORI DEI GIUDICI

Il legislatore è intervenuto altresì sull'articolo 7 del D. Lgs. 546/1992 sopprimendo il comma 3, che prevedeva la facoltà – peraltro più volte esercitata – da parte delle commissioni tributarie <<di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia>>. Si tratta di una norma che si è prestata, a volte, ad un uso improprio, allorquando l'ordine di acquisizione di particolari documenti ha, di fatto, sopperito alle carenze difensive di una delle parti, sollecitando la prova richiesta per la definizione della controversia

Il commercialista telematico

(richiedendo magari il pvc non prodotto in giudizio, ma richiamato *per relationem* dall'avviso di accertamento).

La gioia del difensore diligente di fronte a tale novella legislativa è stata subito repressa dall'Amministrazione Finanziaria che nella Circolare 10/E del 13.3.2006 nell'invitare *“gli uffici a prestare la massima attenzione affinché gli atti, i fatti e i comportamenti assunti nel processo tributario siano debitamente documentati”* ha tuttavia puntualizzato che resta salva in ogni caso *“la facoltà, per ciascuna delle parti, di chiedere al giudice di ordinare il deposito di documenti non conosciuti in possesso della controparte. L'abrogazione del citato comma 3 dell'art. 7 delimita, invero, la portata dell'art. 24, comma 2, del D. Lgs. n. 546, in base al quale “L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ... per ordine della commissione ...”. Tale disposizione – si legge nella Circolare - va interpretata nel senso che il potere istruttorio di ordinare il deposito di documenti può essere esercitato dal giudice tributario soltanto a seguito della preventiva istanza di una delle parti processuali e non più, come in precedenza, di iniziativa della stessa Commissione. La ratio della modifica in commento – si legge ancora nella Circolare - va individuata nella volontà del legislatore di rimettere all'iniziativa delle parti l'andamento del processo, rafforzando il carattere dispositivo del processo tributario”*.

L'APPELLO: NUOVI ADEMPIMENTI.

Ritengo utile soffermarsi altresì su un nuovo adempimento per il ricorso in appello, la cui inosservanza è pesantemente sanzionata.

Il legislatore al comma 2 dell'art. 53 del D. Lgs 546/1992 ha aggiunto un ulteriore periodo. *“Ove il ricorso non sia notificato a mezzo ufficiale giudiziario – prevede la norma – l'appellante deve, a pena di inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata”*.

Il commercialista telematico

In pratica, oltre all'iscrizione a ruolo del ricorso in appello, da effettuarsi presso la Commissione Tributaria Regionale nei modi e nei termini previsti dall'art. 22, co. 1, 2 e 3, l'appellante – qualora proponga il ricorso in appello *brevi manu* o a mezzo posta - deve assolvere all'ulteriore adempimento di depositare una copia dello stesso presso la segreteria della Commissione Tributaria provinciale che ha emesso la sentenza oggetto di gravame.

La portata innovativa di tale norma risulta essere dirompente, ove si consideri che tale adempimento è previsto a pena di inammissibilità dell'appello proposto.

La *ratio* di tale adempimento non risulta, in verità, del tutto chiara anche in considerazione del fatto che il comma 3 dell'articolo 53 è rimasto immutato e prevede che subito dopo il deposito del ricorso in appello, la segreteria della commissione tributaria regionale richiede alla segreteria della provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, contenente anche copia autentica della sentenza. Incomprensibile risulta altresì tanto la circostanza che il nuovo adempimento è previsto solo nel caso in cui la notifica non sia avvenuta a mezzo ufficiale giudiziario, quanto l'esclusivo riferimento all'appello, con ciò escludendo gli altri rimedi impugnatori.

Qualcuno ha intravisto una sorta di analogia con il disposto di cui all'art. 369 cpc, co. 3, che prevede nel caso di ricorso per cassazione l'incombente della richiesta, alla cancelleria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata, di trasmissione del fascicolo d'ufficio alla segreteria della Suprema Corte; ma in ogni caso, anche in tale ipotesi, non risulta evidente la *ratio* della norma.

E' da rilevare inoltre che il periodo aggiunto dalla novella legislativa non fissa un termine entro il quale assolvere all'adempimento che, tuttavia, è previsto a pena di inammissibilità.

Vi è da chiedersi, pertanto, quale soluzione interpretativa possa essere adottata in caso di violazione di tale norma ed in particolare se il mancato deposito della copia del ricorso in

Il commercialista telematico

appello presso la commissione che ha emesso la sentenza comporti, *sic et simpliciter*, l'inammissibilità dell'appello proposto. Si potrebbe sostenere, infatti, che in assenza di uno specifico termine, la parte sia sempre in tempo per l'adempimento; così come qualcuno potrebbe ipotizzare che l'inammissibilità possa essere dichiarata soltanto dopo un'ordinanza, rimasta ineficace, della commissione tributaria.

Le due ipotesi, tuttavia, appaiono poco convincenti. Potrebbe a questo punto sostenersi che il termine entro il quale assolvere all'adempimento è il medesimo di trenta giorni, previsto per la costituzione in giudizio fissato dall'art. 22 (e richiamato dall'art. 53); con ciò intendendo che il legislatore, per mera dimenticanza, abbia ommesso di precisare, prima del periodo aggiunto, le parole "*entro il medesimo termine*". Soluzione anche questa foriera di problematiche di non poco momento. E' facile, in ogni caso, prevedere che l'applicazione della norma porterà a divergenti soluzioni interpretative e giurisprudenziali: sarà opportuno pertanto, in via prudenziale, assolvere all'obbligo del deposito della copia presso la segreteria della commissione che ha emesso la sentenza contestualmente al deposito presso la Regionale, e comunque nel termine di trenta giorni dalla proposizione dell'appello.

FERMO E IPOTECA, ATTI IMPUGNABILI INNANZI AL GIUDICE TRIBUTARIO.

Tra le novità più recenti è da segnalare quella introdotta, in sede di conversione, dal D.L. 4.7.2006, n. 223 convertito con modifiche dalla L. 4.8.2006, n. 248 (c.d. Decreto Bersani-Visco), nell'articolo riguardante gli atti impugnabili, risolvendo una problematica, quella del fermo amministrativo e dell'iscrizione ipotecaria, che ha creato notevoli problemi ai contribuenti per le difficoltà di individuare l'autorità giudiziaria alla quale rivolgersi²³.

²³ Sul punto sia consentito il rinvio a CONIGLIARO, *Fermo e ipoteca impugnabili innanzi al giudice tributario*, in *La Settimana Fiscale* n. 37/2006 p. 19.

Il commercialista telematico

In particolare, all'art. 19 del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, tra gli atti impugnabili sono stati espressamente inseriti: alla lettera e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, e successive modificazioni ed alla lettera e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, e successive modificazioni.

La modifica normativa, introdotta in sede di conversione del decreto, è entrata in vigore unitamente alla legge di conversione il 12.8.2006.

Come è noto, il legislatore, al fine di rendere più incisiva l'azione di riscossione, con l'art. 1 del D. Lgs. 27.4.2001 n. 193 (in vigore dal 9.6.2001) ha modificato l'art. 86 del D.P.R. 29.9.1973 n. 602 introducendo la possibilità per il concessionario della riscossione di disporre il fermo di beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, se è decorso infruttuosamente il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento ²⁴.

Tale strumento di garanzia si aggiunge a quello già esistente, previsto dall'art. 77 del D.P.R. 29.9.1973 n. 602 che prevede che il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

Fino all'estate del 2006 sul punto si era registrata una giurisprudenza a dir poco altalenante.

Il Consiglio di Stato, con sentenza n. 4689 del 13.9.2005, dovendo decidere su una questione riguardante la giurisdizione in tema di fermo amministrativo degli autoveicoli, aveva riconosciuto la giurisdizione del giudice ordinario in quanto l'istituto del fermo amministrativo "costituisce un mezzo cautelativo ed anticipatorio degli effetti espropriativi

²⁴ Per una puntale disamina del fermo di beni mobili si rinvia a F. DI CARLO, *Fermo auto, novità del collegato alla finanziaria 2006*, in *La Settimana Fiscale* n. 2/2006, pp. 30-31.

Il commercialista telematico

dell'esecuzione" ed in quanto atto funzionale alla esecuzione stessa, il giudice competente a conoscere della relativa controversia, non potendo lo stesso essere ricondotto ai rapporti governati dal diritto pubblico, aveva concluso essere il giudice ordinario.

La Corte di Cassazione, a Sezione Unite, sembrava poi avere definitivamente chiuso la questione (Ordinanza n. 2053 del 12.1.2006) sancendo la giurisdizione ordinaria e non quella amministrativa. Ed infatti – è stato sostenuto dai giudici della Suprema Corte – dalla <<collocazione delle norme (entrambe nel Titolo II sulla riscossione coattiva delle imposte e la più recente nel Capo III contenente disposizioni particolari in materia di espropriazione di beni mobili registrati), si ricava che il fermo amministrativo di beni mobili registrati del debitore d'imposta è preordinato all'espropriazione forzata.

Considerazioni analoghe potevano essere fatte anche in materia di ipoteca, anche se il provvedimento con il quale per la prima volta viene resa nota la pretesa tributaria (appunto la comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria, in assenza di rituale notifica della cartella di pagamento o altro atto idoneo), poteva trovare il conforto della giurisdizione tributaria nell'ipotesi di impugnazione dell'iscrizione a ruolo, entro 60 giorni dalla data nella quale il contribuente ne era venuto a conoscenza.

Occorre altresì segnalare che parte della dottrina e della giurisprudenza avevano attribuito al giudice tributario la giurisdizione in materia, sostenendo che oggi il fermo amministrativo non è più parte dell'espropriazione forzata giacché essa inizia con il pignoramento (art. 491 del codice di procedura civile), che non è più necessario. Si sarebbe dovuto, allora, parlare al più di atto prodromico alla (eventuale) esecuzione forzata ²⁵.

Quando ormai, tra i giudici cui attribuire la materia, quello tributario sembrava essere stato definitivamente escluso dalla giurisprudenza, è intervenuto il Consiglio di Stato che con l'Ordinanza n. 2032 del 14.3.2006 (dep. il 13.4.2006) affermava che la devoluzione

Il commercialista telematico

dell'impugnazione del fermo amministrativo alla giurisdizione dell'Autorità giudiziaria ordinaria pregiudica la posizione giuridica del contribuente in quanto la cognizione del giudice amministrativo (o tributario) avrebbe consentito una tutela maggiormente efficace attraverso un sindacato pieno sulla legittimità della misura stessa. Ciò in quanto l'atto giuridico con il quale il concessionario della riscossione dispone il fermo amministrativo appare assumere i connotati peculiari di un provvedimento amministrativo ablatorio ed il relativo procedimento di espropriazione forzata la veste di strumento di autotutela pubblicistica, in luogo di manifestare affinità con l'ordinario processo di esecuzione forzata. Il Consiglio di Stato, quindi, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale degli artt. 49, 57 e 86 del D.P.R. 29.9.1973 n. 602 e degli artt. 2 e 19 del D.Lgs. 31.12.1992 n. 546, per violazione degli artt. 3, 16, 41 e 42 della Costituzione.

Il legislatore, con la recente novella legislativa in materia di atti impugnabili ha riportato la questione nell'ambito della giurisdizione tributaria rafforzando il trend legislativo degli ultimi anni tendente a ricondurre dinnanzi al giudice tributario un crescente numero di tributi²⁶.

Tale previsione normativa – che ha suscitato le forti perplessità di autorevole dottrina²⁷ – risolve comunque una problematica che aveva visto la giurisprudenza pronunciarsi in maniera altalenante, attribuendo ora al giudice tributario, ora a quello amministrativo, ora a

²⁵ Così M. CICALA, *La giurisdizione tributaria*, in "il fisco" n. 14 del 4 aprile 2005, pag. 1-2047.

²⁶ Ancora di recente, si è pronunciata la Corte Costituzionale con l'Ordinanza n. 161 del 18.4.2007 dep. 8.5.2007 su una questione sollevata dal T.A.R. Sicilia prima della novella legislativa. La Consulta, nel dichiarare manifestamente inammissibile la questione, ha di fatto ribadito la giurisdizione del giudice tributario per fermo e ipoteca.

²⁷ Cfr. E. DE MITA, *Sulle ganasce fiscali il legislatore ha troppa fretta*, in *Il Sole 24 Ore* del 27 agosto 2006, p. 27 il quale afferma che "questa novella dimostra, una volta di più, il disinteresse del legislatore per il diritto". La questione – secondo l'autore - poteva essere risolta con un disegno di legge che "tenesse conto del dibattito della giurisprudenza", e dunque optando per la giurisdizione ordinaria. L'autore inoltre, criticando la dottrina (Glendi) che individuava in quello tributario il giudice cui adire in materia di fermo e ipoteca, afferma che "Insomma, basta uno starnuto dell'amministrazione finanziaria perché si ricorra alle commissioni tributarie". Affermazione verso la quale non si è fatta attendere la risposta: cfr. GLENDI, *Fermi di veicoli, iscrizioni ipotecarie e <<starnuti>> dell'amministrazione finanziaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 6/2006, pp. 1334 e ss., il quale dopo avere "scherzato seriamente" sull'intrigante immagine dello starnuto giudica pregevole, anche dal punto di vista tecnico, l'intervento del legislatore che ha così risolto un problema notevole per tanti contribuenti - che vedevano a rischio, senza effettiva tutela, la propria attività – ed ha posto fine al costoso e sterile balletto tra giurisdizioni.

Il commercialista telematico

quello civile la soluzione delle controversie. Fatto che aveva lasciato spesso senza effettiva tutela la parte contribuente. Adesso, dal 12.8.2006, la questione ha trovato la sua precisa collocazione normativa. Tuttavia è opportuno evidenziare che l'impugnabilità del fermo amministrativo o dell'iscrizione ipotecaria risulta ammissibile, per vizi diversi da quelli propri, qualora non siano stati ritualmente notificati gli atti presupposti (quali la cartella di pagamento ovvero la comunicazione di iscrizione a ruolo). In tal caso, infatti, qualsiasi contestazione sul merito della pretesa tributaria andava fatta proponendo tempestivo ricorso avverso tali atti. Se viceversa, la notificazione della cartella di pagamento – propedeutica al preavviso di fermo di beni mobili o di iscrizione ipotecaria – non risulta essersi ritualmente perfezionata, sarà possibile proporre ricorso innanzi al giudice tributario citando in giudizio quale controparte soltanto il concessionario per la riscossione, qualora il vizio riguardi esclusivamente l'attività dallo stesso posta in essere, ovvero anche l'ente impositore qualora siano formulate eccezioni anche nel merito della pretesa (nel caso di atti non preceduti da avvisi di accertamento).

C'è il rischio, però, che in tema di fermo amministrativo il problema non sia stato del tutto risolto.

Nella prassi quotidiana avviene che l'Agente per la Riscossione notifichi un *preavviso* di fermo di beni mobili registrati (dell'automobile, in genere), avvertendo il contribuente che qualora non paghi entro il termine di venti giorni sarà attivata, senza ulteriore comunicazione, la procedura di fermo amministrativo dei beni mobili registrati.

E' da osservare che al momento della notifica del preavviso non vi è ancora alcun atto impugnabile essendo, infatti, soltanto eventuale l'attivazione della procedura di fermo.

Dal tenore della comunicazione dell'Agente della Riscossione sarebbe lecito pensare che ci troviamo in presenza di un atto a formazione successiva, ancora *in fieri*.

Peraltro, è noto che non sempre il minacciato fermo viene iscritto con tanta solerzia.

www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

La legge in materia di riscossione prevede, però, una procedura che non pare essere rispettata. Ed infatti, l'art. 86, comma 2, del DPR 602/73 impone all'Agente per la Riscossione, una volta iscritto il provvedimento nei registri mobiliari, di dare comunicazione al soggetto nei confronti del quale procede.

Da nessuna parte la norma dispone in merito al preavviso, lasciando chiaramente intendere che il debitore debba essere avvisato successivamente (cosa che invece non avviene).

Nell'ottica della tutela giurisdizionale, sembra evidente che, se la norma parla di fermo amministrativo, l'atto impugnabile sia quello relativo al provvedimento iscritto nei registri mobiliari e non certo il preavviso, che potrebbe in teoria – ma probabilmente anche in pratica - non trasformarsi mai in fermo.

Si potrebbe ipotizzare, allora, che sulla scorta della comunicazione inviata dall'Agente per la Riscossione, il fermo si perfezioni una volta trascorsi 20 giorni dalla data di ricezione dell'atto e, per l'effetto, il ricorso possa essere presentato entro i successivi 60 giorni, arrivando così ad un paradossale termine per impugnare di 80 giorni dalla data di ricezione del preavviso.

Ovvero, per aggirare eventuali eccezioni di inammissibilità si potrebbe impugnare il fermo soltanto dopo 20 giorni dalla notifica del preavviso, ma comunque per prudenza entro 60.

All'atto pratico vi è poi un altro problema.

E' evidente che l'impugnazione di fermo o ipoteca è accompagnata dall'istanza di sospensione cautelare ex art. 47 D. Lgs. 546/92, ricorrendone i noti presupposti del *periculum in mora* e del *fumus boni juris* . orbene, nell'ipotesi di accoglimento della domanda cosa avviene? Viene sospesa la procedura o viene cancellato il fermo (ovvero l'ipoteca)? L'interpretazione letterale dell'art. 47 porterebbe a ritenere che la procedura esecutiva venga semplicemente sospesa e dunque non si proceda agli atti successivi;

Il commercialista telematico

peraltro, tranne casi di mancata o irrituale notifica, ci troviamo in presenza di atti che seguono una precedente fase amministrativa di accertamento o di iscrizione a ruolo di tributi.

E' pur vero, però, che laddove si tratti del primo atto notificato al contribuente, questi si troverebbe di fatto a non avere una effettiva tutela qualora l'Agente per la Riscossione non provveda – come in effetti avviene – ad alcuna cancellazione del fermo o dell'ipoteca. Se così fosse, ci troveremmo in presenza di atti assai incisivi avverso i quali non vi è tutela cautelare. E questo non è accettabile.

Purtroppo, ancora oggi, si scontano i non pochi casi del passato di irrituale notifica delle cartelle di pagamento, delle quali si viene a conoscenza soltanto in presenza del fermo o dell'ipoteca. Nell'ipotesi, infatti, che gli atti presupposti siano stati correttamente portati a conoscenza del contribuente è bene ricordare che il ricorso avverso fermo o ipoteca è ammesso solo per vizi propri di tali atti e costituisce, dunque, un'ipotesi residuale.

In conclusione, in tema di fermo e ipoteca, appare auspicabile – come suggerito da autorevole dottrina²⁸ – l'intervento del legislatore, ovvero quello dei giudici in via interpretativa, volto a *ridisegnare la disciplina sostanziale di tali istituti, imponendone un più rigoroso assetto provvedimentale, con l'indispensabile corredo di congrue motivazioni, specificazioni informative (art. 19, 2° comma, D. Lgs. 546/92) adeguate forme di notificazioni, scansioni di termini, correlative preclusioni e così via*".

Massimo Conigliaro

Luglio 2007

²⁸ Cfr. GLENDI, *Fermi di veicoli, iscrizioni ipotecarie e <<starnuti>> dell'amministrazione finanziaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 6/2006, pp. 1334 e ss.

Il commercialista telematico