Attualità

Questioni pregiudiziali e preliminari nel processo tributario (4)

25 Gennaio 2006

Casi d'inammissibilità: relativa disciplina; mancanza/incertezza di un requisito; sottoscrizione del ricorso e inottemperanza all'ordine di munirsi di un difensore tecnico; atto impugnato diverso da quelli elencati

Thumbnail
Image not found or type unknown

La validità e regolarità formale degli atti processuali, i vizi di nullità e di inammissibilità

I casi di inammissibilità e la relativa disciplina

L'articolo 22, comma 2, Dlgs n. 546/92 definisce i caratteri della inammissibilità comminata per i casi di tardiva costituzione del ricorrente (comma 1) o di mancata conformità tra l'esemplare del ricorso depositato presso la segreteria della Commissione e l'esemplare notificato alla controparte (comma 3). La *communis opinio* è nel senso che la norma abbia una portata generale e, pertanto, si applichi oltre i casi cui è specificamente riferita.

In concreto, i caratteri dell'inammissibilità fissati dalla disposizione in oggetto sono essenzialmente tre:

a. la rilevabilità "*d'ufficio*" del vizio e non a istanza di parte (come invece previsto dall'articolo 157, comma 1, c.p.c., per i casi di nullità)
b. la sua insanabilità *ex* articolo 156, c.p.c. (cioè per raggiungimento dello scopo "*anche se la parte resistente si costituisce*")
c. la mancata trasformazione, ove il vizio non sia rilevato in primo grado, in motivo d'impugnazione della sentenza (in quanto la norma dispone la rilevabilità d'ufficio "*in ogni stato e grado del giudizio*").

Si è inoltre rilevato che l'inammissibilità si connette anche a vizi diversi da quelli inerenti ai requisiti formali del ricorso, quali, ad esempio, quelli relativi ai termini, divenendo così una categoria comprensiva della nullità dell'atto introduttivo.
In dottrina, ci si è interrogati se tutti i caratteri surriferiti siano consustanziali alla categoria dell'inammissibilità ovvero se alcuni di essi costituiscano un ulteriore aggravamento della sanzione in questione disposto dal legislatore delegato.
Orbene, la distinzione tra inammissibilità e nullità viene di solito delineata in relazione alle sue cause, che non in relazione ai suoi effetti, nel senso che la prima forma d'invalidità è tipica dei processi impugnatori e si caratterizza per il suo derivare dalla mancanza originaria di uno dei presupposti processuali (in ciò distinguendosi dall'improcedibilità). Un tanto non vale peraltro a distinguere l'inammissibilità dalla nullità sotto il profilo degli effetti processuali, che sarebbero i medesimi per entrambe le invalidità.
Tanto la nullità che l'inammissibilità ricadono nell'ambito delle questioni pregiudiziali attinenti al processo e danno luogo ad *absolutio ab instantia*, escludendo la cognizione di ulteriori questioni processuali o di merito. Entrambi i casi comportano l'incapacità dell'istanza a conseguire il proprio scopo che è quello di ottenere una pronuncia nel merito della domanda.

Chiarito ciò, si sottolinea che la rilevabilità d'ufficio sia riferibile a tutte le ipotesi di inammissibilità del ricorso(39), mentre piuttosto controverso resta il requisito dell'insanabilità(40) relativamente al quale una certa linea di pensiero ritiene che la costituzione del convenuto possa divenire fatto sanante delle cause di nullità collegate a requisiti posti a favore della parte resistente e funzionali alla sua costituzione e perciò di quelle che ineriscono all'indicazione della Commissione adita(41), all'indicazione della parte contro cui il ricorso viene proposto e alla notificazione.

Mancanza o assoluta incertezza di uno dei requisiti del ricorso

In generale, secondo il tenore dell'articolo 18, comma 4, Dlgs n. 546/92, il ricorso risulta inammissibile qualora manchi o risulti assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza. Analoga sanzione è inoltre prevista con riguardo al ricorso privo di sottoscrizione.
In particolare, si è ritenuto inammissibile il ricorso laddove sia "*assolutamente incerto l'elemento relativo alle indicazioni necessarie per individuare il legale rappresentante ed anzi non venga indicato nemmeno in base a quale veste giuridica la persona fisica ha sottoscritto l'appello*"(42). La prassi amministrativa sottolinea poi che la parte resistente, sia essa l'ufficio dell'Agenzia delle entrate o quello dell'ente locale ovvero il concessionario del servizio di riscossione, "*deve essere*

sempre menzionata nel ricorso a pena di inammissibilità"(43).

Fra gli elementi che costituiscono il contenuto necessario del ricorso i più importanti sono peraltro l'oggetto della domanda e i motivi.
Relativamente al primo, si ricorda che l'indicazione dell'oggetto della domanda (*petitum immediato*) riflette la funzione del ricorso connessa alla *vocatio iudicis* e concretizza il principio della domanda cui correlativamente si collega il potere del ricorrente di determinare l'ambito del processo in funzione della decisione finale dato che il giudice è vincolato al principio processuale della "corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato". Pertanto, la Commissione non potrà in nessun caso pronunciarsi su domande diverse da quelle avanzate dal ricorrente, perché in caso contrario la sentenza sarà nulla in quanto viziata da ultra-petizione(44), mentre l'assoluta incertezza di tale requisito determina l'inammissibilità del ricorso(45).

Per quanto concerne il secondo requisito, si è ritenuto inammissibile il ricorso nel caso in cui il ricorrente si sia limitato ad affermare la illegittimità dell'atto o del comportamento tenuto dall'ufficio senza esplicitarne le ragioni(46), o quando si sia limitato a formulare delle motivazioni assolutamente generiche o non abbia motivato le ragioni della domanda (cosiddetto ricorso meramente interruttivo)(47), ovvero quando si sia richiamato al contenuto di altro ricorso pendente davanti allo stesso giudice (cosiddetta motivazione *per relationem*(48)).
Con minor rigore è stata invece valutata la mancata indicazione dell'atto impugnato, atteso che l'inammissibilità "*si verifica solo se l'omissione è accompagnata dall'assoluta incertezza nell'individuazione dell'atto impugnato, essendo sufficiente la possibilità di giungere alla individuazione dell'atto solo indirettamente, attraverso un procedimento logico deduttivo sulla base di elementi di riferimento contenuti nell'intero contesto del ricorso e dei suoi antefatti*"(49).

Sottoscrizione del ricorso e inottemperanza all'ordine di munirsi di un difensore tecnico
Secondo giurisprudenza univoca della Corte di cassazione, "*la sottoscrizione del ricorso da parte del contribuente o del suo rappresentante è un requisito essenziale dell'atto in quanto attiene alla sua stessa esistenza giuridica, sicché la sua mancanza ne determina la nullità assoluta non sanabile né con la presenza del ricorrente avanti la commissione né con altri atti successivi o contemporanei regolarmente sottoscritti*"(50).
Nel processo tributario, è causa di inammissibilità del ricorso(51) la mancata sottoscrizione sia dell'originale depositato presso la Commissione, sia della copia notificata a controparte, indipendentemente dalla circostanza che la controparte non contesti la sottoscrizione dell'originale

(52).

Una delle innovazioni più rilevanti introdotta con la riforma del processo tributario è costituita dall'obbligo di assistenza tecnica in giudizio per la parti diverse dall'ente impositore, ossia il contribuente e il concessionario del servizio di riscossione, i quali devono intervenire nel processo a mezzo di un difensore abilitato, a meno che non ricorra una delle situazioni in cui tali parti possono stare in giudizio "personalmente": controversie di valore inferiore a 2.582,28 euro (5 milioni di lire), oppure riguardanti ruoli formati dai Centri di servizio, o promosse da soggetti abilitati all'assistenza tecnica.
Secondo il dato testuale, il ricorso è inammissibile se non è sottoscritto a norma di legge (articolo 18, 4 comma, Dlgs n. 546/92), atteso che la sottoscrizione è ritenuta elemento essenziale per la formazione fenomenica dell'atto stesso (cosiddetta inesistenza giuridica)(53).
In particolare, il ricorso non sottoscritto da un difensore abilitato (bensì dal contribuente), nelle ipotesi in cui sussiste il relativo obbligo, sarebbe viziato da nullità assoluta (*rectius* inammissibilità): pertanto, privo di qualsiasi effetto e non suscettibile di "sanatoria"(54).
Sembra quindi del tutto da respingere l'orientamento espresso dalla Corte costituzionale, (e successivamente recepito anche da alcune sentenze della Suprema corte di legittimità(55)) secondo cui la violazione dell'obbligo di assistenza tecnica non determinerebbe l'inammissibilità del ricorso sottoscritto dal contribuente, ma l'obbligo in capo al giudice di fissare un termine per il conferimento dell'incarico a un difensore abilitato, sicché solo dal mancato rispetto del termine fissato nascerebbe il dovere per l'organo giudicante di dichiarare l'invalidità del ricorso(56).

A prescindere da tale questione, conviene ricordare l'ultimo periodo dell'articolo 12, comma 5, il quale dispone espressamente che, relativamente alle controversie per le quali non è obbligatoria l'assistenza tecnica, il presidente della commissione o della sezione o il collegio, ove lo ritengano opportuno, possono ordinare alla parte di dotarsi di difensore abilitato "*fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico ad un difensore abilitato*".
La mancata regolarizzazione della costituzione in giudizio secondo le norme dell'assistenza tecnica determina l'inammissibilità del ricorso, pur se viene osservato che all'inosservanza del termine conseguirebbe comunque l'estinzione del giudizio per inattività delle parti(57).
Resta da considerare la necessità che il difensore abilitato sia munito di una valida procura alle liti, la quale deve essere sottoscritta dal contribuente, a pena di inammissibilità del ricorso (che altrimenti sarebbe sottoscritto da difensore privo dello *ius postulandi*(58)). Inoltre l'attività del difensore medesimo, svolta senza procura, "*non può riverbare alcun effetto sulla parte ma resta*

attività processuale di cui il legale si assume la responsabilità, anche in ordine alle spese ai sensi e per gli effetti dell'art. 91 c.p.c."(59).

Atto impugnato diverso da quelli elencati tassativamente dall'articolo 19

Il primo comma dell'articolo 19 del Dlgs n. 546/92 indica in maniera tassativa gli atti che il contribuente può impugnare dinanzi alla Commissione tributaria. Si è già rilevato come la norma contribuisca a delimitare (in combinato con gli articoli 2 e 10 dello stesso decreto) la nozione di controversia tributaria devoluta alla giurisdizione speciale rispetto alla quale tutto ciò che residua va ripartito tra A.G.O. e giudice amministrativo secondo il criterio tradizionale.
Conseguentemente non sono impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie:

a. gli atti amministrativi generali e i regolamenti, in ordine ai quali l'articolo 7, ultimo comma, Dlgs n. 546/92 prevede che le Commissioni abbiano solo il potere di disapplicazione, facendo salva appunto l'impugnazione nella diversa sede competente(60).
b. le impugnative di atti in ordine ai quali l'interesse tutelato è differenziato e autonomo da quello relativo all'attuazione del prelievo tributario. Si pensi agli atti amministrativi individuali che pur vertendo in materia tributaria non sono diretti alla concreta attuazione di un rapporto obbligatorio tributario e per i quali potrebbe semmai riconoscersi in capo al giudice tributario, stante il novellato articolo 2, comma 3, Dlgs n. 546/92, un generale potere di disapplicazione (61). Si tratta in particolare:
    - dei provvedimenti in tema di domicilio fiscale *ex* articolo 59, Dpr n. 600/73
    - del provvedimento di fermo amministrativo *ex* articolo 69, comma 6, regio decreto 2440/23
    - secondo alcuni, del provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela
    - secondo altri, degli atti di acquisizione di dati bancari *ex* articolo 32, Dpr n. 600/73 e 51, Dpr n. 633/72
c. altri atti non ricompresi nell'elencazione contenuta nell'articolo 19, Dlgs n. 5465/92. A titolo di esempio si possono ricordare:
    - gli atti di rateizzazione e dilazione del pagamento dei tributi(62)

- l'atto di accertamento con adesione(63)
- l'atto di interpello(64)
- gli atti istruttori dell'Amministrazione finanziaria di cui si contesti la conformità a legge (si pensi al processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza o dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria(65)). Sennonché di fronte ad atti istruttori illegittimi risolventisi in ordini (richiesta di trasmissione di atti, questionari, invito a comparire, eccetera(66)), il destinatario non vi darà attuazione, salvo poi contestare le conseguenti sanzioni dinanzi alle Commissioni tributarie.

Secondo l'articolo 19, comma 3, secondo periodo, "*ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri*". La struttura impugnatoria del processo tributario comporta che i vizi di un atto non fatti valere con tempestivo ricorso, rendono definitivo l'atto medesimo e quindi non si trasmettono agli atti successivamente adottati che restano impugnabili solo per vizi propri(67). In ipotesi se il ricorrente impugna una cartella esattoriale denunciando vizi attinenti ad un atto prodromico (ad esempio, avviso accertamento) o per motivi diversi da quelli relativi ai vizi propri dell'atto impugnato, il ricorso è inammissibile(68), tranne il caso in cui tali atti non siano stati preceduti dalla notifica dell'atto prodromico in questione(69).
A tale ultimo riguardo, infatti, il citato comma 3 precisa che "*la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili*" o notificati in modo assolutamente irregolare "*adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*". Ad esempio, al contribuente cui non sia stato notificato l'avviso di accertamento (o la notifica sia stata irrituale o inesistente) e successivamente destinatario di una cartella di pagamento (per la riscossione delle somme accertate con l'atto precedente), è consentito impugnare congiuntamente la cartella di pagamento e il precedente avviso di accertamento non notificato(70).

4 - continua. Le prime tre puntate sono state pubblicate nei giorni 19, 20 e 24 gennaio; le quinta e ultima su FISCOoggi di giovedì 26

NOTE:

39) anche perché l'inammissibilità del ricorso si tramuta in una decadenza (dall'impugnazione) che, in quanto incidente su diritti indisponibili, è rilevabile d'ufficio a norma degli artt. 2968 e 2969. In giurisprudenza: Cass. civ., sez. I, 27 febbraio 1996, n. 1532.

40) Circa l'inapplicabilità dell'istituto della convalidazione dell'atto in ipotesi di inammissibilità del ricorso (per assoluta incertezza della domanda e dei motivi): Cass. civ., sez. I, sent. 27 febbraio 1995, n. 2221. Afferma invece la differente disciplina tra rito civile e processo tributario con la previsione della inammissibilità che comporta la definitività dell'accertamento nel processo tributario e, invece, la nullità sanabile con la costituzione del convenuto nel processo civile di primo grado: Cass. civ., sez. I, sent. 22 maggio 1990, n. 4616.

41) Cfr. Comm. trib. centr., sez. XXIV, dec. 29 gennaio 1994, n. 338, secondo cui "*va esclusa l'eccezione fondata sull'imprecisione della Commissione destinataria del ricorso dell'Ufficio, in quanto, a prescindere dalla riconoscibilità dell'errore, il contraddittorio si è regolarmente costituito*".

42) Cass. civ., sez. I, sent. 22 maggio 1990, n. 4616; Cass. civ., sez. trib., sent. 3 maggio 2000, n. 5572.

43) Circolare Min. Fin. 23 aprile 1996, n. 98/E, *sub* art. 10.

44) Per il processo tributario: Cass. civ., sez. trib., sent. 17 febbraio 2001, n. 2340; Cass. civ., sez. I, sent. 20 settembre 1996, n. 8387. In ambito civilistico: Cass. civ., sez. lav., sent. 20 novembre 1998, n. 11753.

45) Cass. civ., sez. I, sent. 27 febbraio 1995, n. 2221.

46) Cass. civ., sez. trib., sent. 12 novembre 2003, n. 17005; Cass. civ., sez. I, sent. 27 febbraio 1995, n. 2221; Comm. trib. centr., sez. II, dec. 1 luglio 1994, n. 2358.

47) Cass. civ., sez. I, sent. 8 agosto 1990, n. 8003.

48) Cass. civ., sez. I, sent. 20 marzo 1998, n. 2943.

49) Comm. trib. centr., sez. XXV, dec. 17 gennaio 1991, n. 371.

50) Cass. civ., sez. trib., sent. 4 dicembre 2003, n. 18543; Cass. civ., sez. I, sent. 1 settembre 1993, n. 9227.

51) Cfr. articolo 18, Dlgs 31 dicembre 1992, n. 546 (già articolo 15, Dpr 26 ottobre 1972, n. 636).

52) Cass. civ., sez. trib., sent. 10 gennaio 2004, n. 205 e Cass. civ., sez. trib., sent. 4 dicembre 2003, n. 18543.

53) Cass. civ., sez. trib., sent. 4 aprile 2001, n. 4999; Cass. civ., sez. trib., sent. 21 marzo 2001, n. 4051; Cass. civ., sez. I, sent. 18

giugno 1999, n. 6111.

54) Cass. civ., sent. 2 agosto 2000, n. 10133; Cass. civ., sez. I, sent. 3 marzo 1999, n. 1781; Cass. civ., sez. V, sent. 29 marzo 2000, n. 3845.

55) Cass. civ., sez. trib., sent. 12 giugno 2002, n. 8369; implicitam. Cass. civ., sez. trib., sent. 18 gennaio 2002, n. 512; da ultimo Cass. civ., SS. UU., sent. 2 dicembre 2004, n. 22601.

56) Corte costituzionale, sent. 13 giugno 2000, n. 189; conf. Corte cost., ord. 9 maggio 2003, n. 158.

57) Circolare Min. Fin. 23 aprile 1996, n. 98/E, *sub* art. 12.

58) Così Cass. civ., sez. I, sent. 25 luglio 1997, n. 6955.

59) In tal senso Cass. civ., sez. II, sent. 23 febbraio 1994, n. 1780.

60) Innumerevoli gli esempi: i decreti in materia di accertamento sintetico in base a coefficienti presuntivi di compensi e ricavi; i regolamenti degli enti locali istitutivi di tributi propri o volti a disciplinare elementi secondari della prestazione impositiva; i regolamenti con cui vengono fissati i coefficienti di ammortamento dei cespiti strumentali nell'ambito del reddito d'impresa, eccetera.

61) in forza del quale risulta ora ampliato il potere di disapplicazione degli atti amministrativi rispetto alla formulazione contenuta nell'articolo 7, ultimo comma, Dlgs n. 546/92, che limita tale potere ai soli atti amministrativi generali o regolamentari.

62) In giurisprudenza, circa l'inammissibilità del ricorso in quanto proposto avverso un atto non impugnabile: Comm. trib. centr., sez. XV, dec. 1° luglio 2003, n. 5587.

63) Secondo Cass. civ., SS.UU., sent. 26 marzo 1999, n. 185, il provvedimento di revoca - che, peraltro, è cosa diversa dall'accertamento con adesione - è inerente al rapporto tributario e alla concreta applicazione dell'imposta, con la conseguenza che lo stesso non può non essere soggetto alla giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie. Attiene poi al merito, e cioè rientra nella competenza del giudice fornito di giurisdizione, accertare l'autonoma impugnabilità di tale provvedimento di revoca.

64) Si ricorda che il Tar ha dichiarato inammissibile un ricorso proposto avverso il parere reso in sede di interpello in quanto lo stesso non riveste natura di provvedimento amministrativo essendo vincolante solo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (Tar Emilia-Romagna, sez. I, sent. 18 novembre 2004, n. 47).

65) ossia un documento istruttorio ed endoprocedimentale, il cui contenuto e le cui finalità consistono nel reperimento e nella acquisizione degli elementi utili ai fini dell'accertamento, il quale non è direttamente impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie (Cass. civ., sez. trib., sent. 20 gennaio 2004, n. 787; Comm. trib. centr., sez. XXVI, dec. 7 giugno 2001, n. 4347; Cass. civ., sez. I, sent. 28 aprile 1998, n. 4312. Secondo alcuni si avrebbe una lesione di interessi legittimi del soggetto passivo degli atti istruttori e quindi la giurisdizione del Tar: G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 406. Circa l'impugnabilità innanzi al Tar del pvc della Guardia di Finanza: Comm. trib. centr., sez. XXVI, dec. 7 giugno 2001, n. 4347; Tar Piemonte, sez. I, ord. 3 maggio 2000, n. 245/00; *contra* in sede di delibazione di un'istanza di sospensione Tar Emilia-Romagna, sez. I, ord. 28 gennaio 2005, n. 114.

66) Secondo Cass. civ., sez. I, sent. 7 aprile 1993, n. 4154, "*un invito all'integrazione della documentazione prodotta non rientra in alcuna delle tassative ipotesi dell'articolo 16 (ora 19), né costituisce un atto impositivo comunque impugnabile davanti alle Commissioni tributarie*". E' stata invece affermata la giurisdizione del giudice tributario sull'impugnazione dell'ordine di accesso emanato ai sensi degli articoli 52 e 53, Dpr n. 633/72 (cfr. Tar Lombardia, sez. I, sent. 23 gennaio 2003, n. 337). Di converso, nella vigenza del Dpr n. 636/72, si era affermata l'impugnabilità innanzi al Tar da parte della sola Amministrazione del diniego di autorizzazione formulato dal presidente della Commissione tributaria di primo grado per procedere alla richiesta di documenti dati e notizie ad aziende di credito *ex* articolo 51-*bis*, Dpr n. 633/72 (cfr. Tar Toscana, dec. 12 novembre 1984, n. 1405).

67) Per tale principio vedasi: Cass. civ., sez. trib., sent. 15 dicembre 2003, n. 19172; Cass. civ., sez. trib., sent. 2 agosto 2002, n. 11565; Cass. civ., sez. trib., sent. 24 aprile 2002, n. 6029; Cass. civ., sez. I, sent. 22 febbraio 1999, n. 1482.

68) L'impugnazione di una cartella di pagamento non può mettere in discussione il merito di un avviso di accertamento a suo tempo non impugnato: Cass. civ., sez. trib., sent. 13 maggio 2004, n. 9107; Cass. civ., sez. trib., sent. 24 novembre 2000, n. 15207; Cass. civ., sez. I, 22 febbraio 1999, n. 1482. Nel processo amministrativo, circa l'inammissibilità del ricorso avverso un atto consequenziale di altro atto presupposto: Tar Puglia, sez. Bari, sent. 28 gennaio 1983, n. 23; Tar Puglia, sez. Lecce, sent. 23 aprile 1982, n. 57.

69) Cass. civ., sez. trib., sent., 30 gennaio 2003, n. 1433, Cass. civ., sez. trib., sent., 22 novembre 2002, n. 16464, tutte in *I quattro codici della riforma tributaria big*, DVD, IPSOA. Per tale principio cfr. T.A.R. Emilia Romagna, Sez. II, Bologna, 24 luglio 1992, n. 342, in CTC, 1992, II, pag. 2222; Comm. trib. centr., sez. XII, dec., 5 maggio 1989, n. 3373, in CTC, 1989, I, pag. 378.

70) Cfr. Cass. civ., sez. trib., sent. 10 novembre 2000, n. 14624, e Comm. trib. centr., sez. VI, sent. 5 luglio 2000, n. 4104. Per un analogo orientamento relativamente ad un avviso di mora: Cass. civ., sez. V, sent. 17 febbraio 2005, n. 3231. Secondo Ctr Basilicata, sez. I, 2 marzo 2000, n. 36, è una facoltà e non un onere la contestuale impugnazione anche dell'atto prodromico.

di
Stefano Sibelja