



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 6/2013

OGGETTO: il ricorso dinanzi le Commissioni Tributarie Provinciali

- Introduzione

La presente nota operativa tratta delle modalità di redazione dei **ricorsi avanti le Commissioni Tributarie Provinciali**, perché spesso ci si trova dinanzi ad incertezze in merito alla redazione dell'atto, ai termini e alle notifiche e deposito dello stesso.

- Premessa

Le **Commissioni Tributarie**, nell'attuale configurazione, sono state istituite con il D.Lgs. n. 545 del 31/12/1992, in attuazione della delega al Governo di cui all'art. 30 della legge n. 413 del 30/12/1991 (meglio ricordata come la legge sul condono tributario del 1991, antecedente al più recente condono tributario del 2002 – v. legge n. 289/02 – prorogato poi sino al 2003 per effetto del D.L. n. 212/2003, convertito con la legge n. 212/2003).

- Tali Commissioni hanno sostituito quelle di primo e secondo grado, che erano gli organi della giurisdizione in materia tributaria, già disciplinati dal D.P.R. n. 636 del 26/10/1972.

Le novità sono costituite da una diversa competenza territoriale, che per le vecchie Commissioni di primo grado era coincidente (salve alcune eccezioni) con le circoscrizioni dei Tribunali Ordinari e, quelle di secondo grado, con i distretti delle Corti d'Appello.

- **Attualmente, invece, la competenza territoriale coincide, per le Commissioni di prima istanza, con quella di ciascuna Provincia, mentre, per quelle di seconda istanza, ovvero aventi competenza sull'appello delle sentenze rese in primo grado da ogni Commissione Provinciale, coincide con il territorio di ogni Regione** (sicché vi è stata una notevole concentrazione), salva la facoltà di

istituire Commissioni Regionali distaccate nei comuni già sedi di Corte di Appello o di sezioni distaccate dei TAR (Tribunali Amministrativi Regionali - cfr. art. 1 del D.lgs. n. 545/92).

- Le nuove Commissioni Tributarie hanno poi cominciato a funzionare regolarmente nel 1996, senza che peraltro vi sia stato alcun fermo “tecnico” nell’esercizio della funzione giudiziaria.
- **Le Commissioni** godono certamente di una maggiore autonomia rispetto al potere esecutivo, anche se, il personale amministrativo di supporto agli organi giudiziari, è rimasto quello alle dipendenze dell’Amministrazione Finanziaria (l’attuale Ministero dell’Economia e delle Finanze).

Il corpo della magistratura ha invece ottenuto completa autonomia rispetto all’Amministrazione ed è stato costituito un **Consiglio di Presidenza**, su base elettiva per undici dei suoi componenti, più quattro membri scelti dal Parlamento (due per ciascuna Camera).

Tale Consiglio, disciplina tutti i rapporti verso e tra i Giudici tributari e costituisce un organo inteso a garantire l’autonomia della giurisdizione tributaria e dei magistrati che ne fanno parte.

- **La disciplina normativa del processo tributario**

- Il procedimento dinanzi le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali è disciplinato dal D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992, ed **il processo tributario segue, nella sostanza, i tempi e le modalità del giudizio amministrativo dinanzi i TAR, pur essendo un Giudice non solo di legittimità, ma anche di merito sulla materia devoluta ai Giudici tributari.**
- **La giurisdizione, ovvero le materie su cui giudicano le Commissioni Tributarie, si estende a tutte quelle aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, ivi compreso il contributo per il Servizio Sanitario Nazionale, le sovrainposte, le addizionali e le sanzioni irrogate dagli uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio.**
- E’ un campo assai vasto, così come definito all’art. 2 del D.Lgs. n. 546/92, dopo la migliore definizione di tale giurisdizione, introdotta dall’art. 3-bis comma 1 lett. a) e b) di cui al D.L. n. 203 del 30/09/2005, convertito con la legge n. 248/2005.
- **Tale giurisdizione ricomprende anche:**

- a) le controversie in materia doganale,
- b) i diritti camerali (ovvero le somme dovute alle Camere di Commercio),
- c) le controversie in materia catastale concernenti la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e dei fabbricati e la ripartizione dell'estimo tra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella e tutto quanto possa originare dall'esercizio del potere impositivo conferito dalla legge alle Amministrazioni Tributarie ed agli Enti locali.

- **Il ricorso**

- Il giudizio tributario si prospetta con **un giudizio *ad impugnandum***, quindi come la reazione ad un atto proveniente dall'Amministrazione Finanziaria (l'Agenzia delle Entrate e quella delle Dogane – l'Agenzia del Territorio, ovvero sia gli Uffici del Catasto e le Conservatorie dei RR.II., che sono stati accorpati con l'Agenzia delle Entrate v. art. 23 quater del D.L. n. 95/2012), o dagli Uffici Tributarie degli Enti locali, dalle Camere di Commercio etc.
- Tale processo *ad impugnandum* può essere anche provocato con una istanza rivolta alla Amministrazione finanziaria e/o tributaria in senso lato per un rimborso, una contestazione cui non sia data risposta (il silenzio rifiuto nel campo amministrativo) ovvero sia stata respinta dall'amministrazione finanziaria appositamente interpellata.

L'art. 19 del D.Lgs n. 546/92 elenca gli atti impugnabili dinanzi le Commissioni Tributarie. Tale una elencazione, tuttavia, non può ritenersi tassativa, come ha affermato la Cassazione con la sentenza n. 7344 dell'11/05/2012, poiché si è ritenuto che: *“i principi costituzionali di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) impongono di riconoscere l'impugnabilità di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria”*.

- **Le modalità di predisposizione del ricorso avanti le Commissioni Tributarie**
- **Il ricorso va proposto – a pena di inammissibilità – entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnato** (art. 21 del D.Lgs. n. 546/92). Se la scadenza cade in giorno festivo, essa si proroga al primo giorno successivo non festivo.

- I sessanta giorni devono essere calcolati esattamente per il numero di giorni decorrenti dalla notificazione dell'atto impugnato, sicché, ad esempio, se l'atto da contestare sia stato notificato il 24 dicembre, i sessanta giorni scadono il 22 febbraio successivo e non il 24 febbraio, sull'erroneo calcolo del mese pari a 30 giorni.

Al suddetto termine di sessanta giorni, si applica la legge n. 742 del 7/10/1969, per cui la decorrenza del termine rimane sospeso dal primo agosto di ciascun anno sino al 15 settembre successivo. Quindi nell'ipotesi di un atto notificato il 30/07, il termine per la proposizione del ricorso andrebbe a scadere il 14 novembre successivo.

- **E' molto importante ricordare che la prova della tempestività della proposizione della impugnativa va fornita dal ricorrente, che dunque dovrà depositare, unitamente ad una copia del ricorso notificato a mezzo del servizio postale in plico raccomandato (da inviare senza busta), anche l'originale del provvedimento impugnato, da cui risulti la data dell'effettiva ricezione dell'atto medesimo da parte del contribuente destinatario.**

Sul punto possono sorgere alcuni problemi, poiché di frequente, per gli atti notificati dall'Ufficio impositore (ad es. l'Agenzia delle Entrate ovvero l'Ufficio Tributi del Comune) o dal Concessionario per l'esazione dei tributi (Equitalia) a mezzo del servizio postale con raccomandata avente avviso di ricevimento, la data della consegna dell'atto al destinatario non compare.

- **Cosa fare in questi casi?** Si potrebbe estrarre dal *sito delle Poste su Internet* una copia del record del servizio "dovequando", con il quale si segue e si verifica la data e l'avvenuta consegna della raccomandata; ma, considerata la non sicura affidabilità del servizio stesso e la scarsa fiducia di alcuni Magistrati a tale riguardo, appare più sicuro e convincente chiedere una copia – anche autentica se del caso – presso l'Ufficio che ha spedito l'atto dell'avviso di ricevimento, dal quale risulti la data di consegna della raccomandata e la firma stessa di chi l'abbia ricevuta.

- **Contenuto del ricorso**

Il ricorso deve contenere quanto è prescritto all'art. 18 del ricordato D.Lgs. n. 546/92, ossia:

1) La indicazione o meglio la intestazione della Commissione Tributaria Provinciale (se si è ancora dinanzi il giudice di prima istanza) cui è diretto (es. COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ROMA oppure di AOSTA o di ENNA). La commissione deve coincidere con la sede dell'Ufficio o del

Concessionario (l'Esattore) che ha emesso e spedito l'atto da impugnare. Vi è, difatti, una competenza territoriale come previsto all'art. 4 del D.lgs. n. 546/92, che il successivo art. 5 dichiara inderogabile, anche se il relativo vizio ovvero l'errore nella intestazione della Commissione può essere rilevato – anche d'ufficio da parte del giudice investito della controversia – soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce;

2) La indicazione della parte ricorrente, o del suo legale rappresentante, del relativo codice fiscale, dalla residenza o del domicilio eletto, dove per tutta la durata del giudizio saranno indirizzate le comunicazioni prescritte (ordinanze, fissazione dell'udienza di discussione o di trattazione, comunicazione della sentenza etc.). Va ricordato che nelle controversie tributarie di valore superiore ad €. 2.582,28, è necessaria l'assistenza tecnica.

La difesa del ricorrente deve quindi essere affidata ad un professionista abilitato (avvocato, commercialista, etc.).

Il valore della controversia è pari all'importo del tributo, al netto degli interessi e delle sanzioni irrogate. Qualora, però, il provvedimento impugnato contenga solo sanzioni, il valore viene determinato dalla somma delle sanzioni irrogate.

Inoltre, anche per i giudizi il cui valore sia inferiore alla soglia sopra indicata (€. 2582,28), il Presidente della Commissione o del collegio (le commissioni tributarie sono sempre formate da un collegio di tre membri), può invitare il ricorrente a munirsi di assistenza tecnica entro un preciso termine, che la parte è tenuta a rispettare nell'affidare l'incarico ad un difensore abilitato, a pena di inammissibilità del ricorso;

3) L'indicazione dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e delle Dogane, o comunque l'Ente locale o il concessionario per l'esazione dei tributi (l'Esattore), nei cui confronti viene proposto il ricorso, che va necessariamente notificato – anche a mezzo del servizio postale in plico raccomandato con avviso di ricevimento – al medesimo ufficio che ha in precedenza notificato l'atto o il provvedimento, che si va ad impugnare;

4) L'individuazione esatta dell'atto impugnato, con una sia pure sintetica precisazione di quella che è la pretesa azionata, ovvero la intimazione di assolvimento della imposta o tassa oggetto della *postestas* impositiva esercitata nei confronti del contribuente. **Occorre anche precisare e spiegare il contenuto della domanda (annullamento parziale, totale, con eventuale sospensione delle esecutività del ruolo etc.);**

5) L'illustrazione delle ragioni su cui il ricorso stesso vuole fondarsi ovvero i motivi della medesima opposizione, sia sotto il profilo di diritto come quello di più

stretto merito (errori di calcolo, liquidazione non corretta, compensazione con eventuali crediti d'imposta etc.).

Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore sia nel suo originale, come nelle copie che vanno notificate alle altre parti (ufficio, esattore, terzo chiamato).

L'incarico al difensore va conferito con procura per atto pubblico o scrittura autenticata, se separata e distinta dagli altri atti del processo o in un atto del giudizio (il ricorso, l'atto impugnato). In tal caso la firma del soggetto ricorrente (il contribuente interessato) viene autenticata direttamente dal medesimo difensore. Non può essere conferito il mandato alla difesa con una scrittura privata separata e non costituente un atto del giudizio, poiché anche nel processo tributario la procura va conferita rispettando le prescrizioni dell'art. 83 del codice di procedura civile.

E' da rilevare che il ricorso è inammissibile se esso non è stato sottoscritto o se manca, ovvero sia incerta, una delle indicazioni di cui al punti sopra citati, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale.

- La notifica ed il deposito del ricorso

Il ricorso va notificato, prima del suo deposito presso la Commissione Tributaria adita, al soggetto nei cui confronti si proponga il ricorso stesso, ovvero l'Ufficio che ha notificato un accertamento, una liquidazione di imposte, una cartella esattoriale etc.

Tale notificazione può essere effettuata mediante l'Ufficiale Giudiziario, ed in tal caso l'originale è costituito dall'atto sul quale lo stesso appone la relata di notificazione, e che poi restituisce alla parte (il difensore) che gli ha richiesto la notificazione.

La notifica può anche essere fatta con spedizione a mezzo posta in plico raccomandato, senza busta, con avviso di ricevimento. In tal caso la data di spedizione apposta sul plico, come certificata dall'Ufficio postale, vale come data di proposizione del ricorso ai fini del rispetto del termine di sessanta giorni di cui al ricordato art. 21.

Una terza forma di proposizione del ricorso è quella della consegna presso l'Ufficio stesso che ha fatto notificare l'atto o il provvedimento da impugnare. In tal caso l'Ufficio è tenuto a rilasciare una ricevuta con la indicazione della data dell'avvenuta consegna ai fini della attestazione del rispetto del termine di sessanta giorni per ricorrere.

Dopo la notificazione, il ricorso deve essere depositato, a pena di inammissibilità, entro trenta giorni presso la Commissione Tributaria adita (quella che risulta nella intestazione del ricorso stesso).

Se il ricorso è stato consegnato presso l'Ufficio del soggetto impositore o presso l'Esattore (il Concessionario per l'esazione dei tributi) o spedito per posta, va

certificata la conformità da parte del medesimo ricorrente (o meglio per quanto si è detto del suo difensore) di quello depositato presso la Commissione Tributaria con quello consegnato o spedito per posta. Se dovesse risultare accertato che tale conformità non sussiste il ricorso viene dichiarato inammissibile.

- Unitamente al ricorso, il ricorrente deposita un fascicolo (di parte), contenente anche la ricevuta dell'avvenuta consegna, o della spedizione per posta e meglio della cartolina di ritorno attestante l'avvenuta consegna del plico raccomandato all'Ufficio e/o al Concessionario, nonché i documenti di cui intende avvalersi. Tali documenti, come lo stesso atto impugnato, possono essere depositati in fotocopia, salvo, in caso di contestazione, che vi sia una ordinanza della Commissione di esibizione degli originali.
- Anche il soggetto (l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, della Dogana dei servizi del territorio, l'Esattore etc.) nei cui confronti sia stato proposto il ricorso, deve costituirsi in giudizio entro un termine di sessanta giorni (art. 23 del D.Lgs. n. 546/92), che tuttavia, per giurisprudenza del tutto consolidata, il termine non è considerato perentorio, come peraltro avviene anche nelle controversie di natura amministrativa dinanzi il TAR o il Consiglio di Stato.
- **La costituzione in giudizio avviene mediante:**
 - a) il deposito di un fascicolo, contenente le controdeduzioni (o memoria difensiva) per controbattere alle ragioni del ricorso, prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e proponendo le eccezioni non rilevabili d'ufficio;
 - b) l'indicazione delle prove di cui l'Ufficio evocato in causa intende avvalersi (tutte prove di natura documentale poiché nel giudizio non è prevista nessuna fase di istruzione orale), allegando i relativi documenti. Nelle stesse controdeduzioni difensive va eventualmente proposta la richiesta di chiamata in causa di un terzo, cui la controversia si ritenga comune o da quale si voglia essere garantiti.

Delucidazioni o approfondimenti potranno essere effettuati, se richiesti dagli **iscritti all'Accademia di Ragioneria**.

Il Redattore
Dott.ssa Tiziana Ajello

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti