

## Prime riflessioni sull'applicazione al processo tributario delle recenti modifiche apportate al codice di procedura civile

di Michele Di Fiore

**Sommario:** Introduzione – 1) I nuovi termini di : impugnazione, riassunzione e per la consulenza tecnica di ufficio – 2) Il nuovo contenuto della sentenza ed in particolare quella contenente la condanna ad un obbligo di fare (conseguente all'annullamento dell'atto impugnato ?) – 3) Le spese di giudizio: la compensazione, la condanna di ufficio per lite temeraria e la condanna in caso di ingiustificato accoglimento della proposta conciliativa – 4) Le nuove ipotesi di inammissibilità del ricorso in Cassazione (filtro) ed il nuovo contenuto del ricorso in Cassazione – 5) L'introduzione del così detto "principio di non contestazione" – 6) Il principio della "traslatio iudicii" – 7) Altre modifiche apportate al codice di procedura civile applicabili nel processo tributario

Con la legge n.69/2009, entrata in vigore il 4 luglio u.s., sono state introdotte sostanziali modifiche al codice di procedura civile, tutte finalizzate ad imprimere una forte accelerazione ai tempi del giudizio civile. Circa la loro efficacia, la regola generale è che esse si applicano ai giudizi instaurati dopo l'entrata in vigore della legge di riforma, mentre, eccezionalmente, alcune modifiche trovano applicazione anche per i giudizi in corso.

Queste innovazioni possono avere rilevanza anche nel processo tributario, e ciò per effetto del rimando alle disposizioni del cpc contenuto nel secondo comma dell'art.1 del Dlgs 546/92(1). Essendo, però, questo rinvio di tipo residuale, e cioè operativo soltanto in ipotesi che le norme del Dlgs 546/92 non disciplinino diversamente la fattispecie, per accertare quali delle modifiche introdotte con la legge n.69/09 trovino applicazione nel processo tributario è necessario verificare preliminarmente se gli istituti oggetto di revisione siano o meno disciplinati specificamente dal Dlgs 546. In quest'ottica, nel prosieguo della trattazione, si esamineranno tutte le modifiche che - in linea di principio – potrebbero trovare applicazione in ambito tributario, per stabilire quali di esse siano applicabili, e con quale decorrenza, e quali invece no.

Le modifiche vengono esaminate secondo il raggruppamento per argomento effettuato, come da intestazione dei successivi paragrafi.

### *1) I nuovi termini di : impugnazione, riassunzione e per la consulenza tecnica di ufficio*

Si è già detto che la finalità ispiratrice della riforma è stata quella di accelerare i tempi dei giudizi, per cui è facile immaginare che le modifiche in esame hanno determinato la riduzione dei termini originari. Nonostante questa esigenza sia avvertita di meno nel processo tributario, almeno per i gradi di giudizio di merito, vedremo di qui a breve che talune di queste innovazioni sono applicabili anche ad esso.

Modifiche applicabili al processo tributario

#### 1.1 - Il termine (lungo) di impugnazione

In caso di mancata notifica della sentenza, il termine per proporre impugnazione, a seguito della modifica apportata all'art.327, co.1, cpc(2), è ridotto da 1 anno a 6 mesi. L'innovazione trova applicazione nel processo tributario, considerato che la norma specifica del Dlgs 546(3) fa rimando all'art.327, co.1 del cpc. La decadenza dall'impugnazione per proporre appello, ricorso per revocazione e ricorso per cassazione, dunque, si verifica una volta che siano decorsi sei mesi dalla pubblicazione della sentenza e sempre che questa non sia stata in precedenza notificata. La riduzione del termine comporta che la sospensione del suo computo per effetto dell'art.1 della legge n.742/69 (nel periodo dall'1 agosto al 15 settembre : cd. sospensione feriale) non troverà sempre applicazione: così per le sentenze depositate nell'arco temporale che va dal 16 settembre al 31 gennaio tale sospensione non opererà affatto. Inoltre, non troverà più applicazione la doppia sospensione feriale dei termini, che invece

poteva aver luogo con la precedente disciplina.

Il nuovo termine (lungo) di impugnazione si applica soltanto per i giudizi instaurati dopo il 4 luglio 2009. Pertanto, per tutte le controversie pendenti a quella data continuerà ad applicarsi il termine vecchio di un anno; così ad esempio per un ricorso proposto dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, notificato antecedentemente al 4 luglio, la cui sentenza sia stata depositata dopo tale data, la stessa potrà essere impugnata in appello – se non notificata – entro il termine di un anno; avverso la sentenza emessa per il medesimo giudizio in grado di appello, sul presupposto sempre che non sia stata notificata, potrà essere proposto ricorso per cassazione entro il termine lungo vecchio di un anno, da computarsi in entrambi i casi tenendo conto della sospensione feriale. In definitiva ciò che rileva è verificare quando il giudizio abbia avuto inizio, e quindi per il processo tributario accertare ai sensi dell'art.20 del Dlgs 546 se il ricorso alla CTP risulti proposto/notificato prima o dopo il 4 luglio 2009.

In modo analogo, ovviamente, saranno considerati i termini, vecchio e nuovo, per la verifica del passaggio in giudicato della sentenza, per cui :

- le sentenze relative a giudizi iniziati prima del 4.7.2009 si considereranno passate in giudicato, se non notificate, decorso il termine (vecchio) di 1 anno, oltre il termine di sospensione feriale;
- le sentenze relative a giudizi iniziati dopo il 4.7.2009 si considereranno passate in giudicato, se non notificate, decorso il termine (nuovo) di 6 mesi, oltre l'eventuale termine di sospensione feriale.

#### 1.2 - Consulenza tecnica

Le modifiche introdotte(4) concernono l'intero procedimento della consulenza tecnica di ufficio : dalla nomina alla fissazione di vari termini che scadenzano - così come invece non era prima – l'espletamento della stessa. Così, in particolare, è previsto che con la medesima ordinanza di nomina del consulente debbano essere formulati i quesiti da sottoporre allo stesso, ed ancora che con altra ordinanza, da adottare all'udienza in cui il consulente assume l'incarico, il giudice deve fissare i termini: a) entro cui la relazione scritta deve essere trasmessa alle parti; b) entro cui le parti possono formulare osservazioni sulla relazione da inviare al perito; c) entro cui deve essere depositata la relazione finale.

Questa nuova disciplina è applicabile al processo tributario, considerato che il Dlgs 546 oltre a prevedere – sotto l'art.7 - la possibilità che il giudice possa disporre una consulenza tecnica, non contiene alcuna normativa specifica sulle modalità del suo espletamento.

La modifica vale solo per i nuovi giudizi instaurati dopo il 4 luglio.

#### 1.3 - Termine di sospensione del giudizio su istanza delle parti

L'art.296 cpc prevede che su istanza di tutte le parti il giudice istruttore può disporre la sospensione del processo per un termine massimo – ora a seguito della modifica introdotta(5) – di 3 mesi (prima 6).

E' dubbia l'applicazione dell'istituto al processo tributario, perché secondo la dottrina prevalente(6) il Dlgs 546(7) conterrebbe una disciplina specifica e tassativa delle ipotesi di sospensione processuale, per cui la normativa processualcivile non troverebbe applicazione. L'orientamento giurisprudenziale di legittimità, però, ha fatto registrare nel tempo anche interpretazioni diverse; in particolare i supremi giudici hanno ritenuto applicabile la sospensione per pregiudizialità ex art.295 cpc ogni qual volta il giudice tributario o altro giudice debba risolvere una controversia dalla cui definizione dipenda la decisione della causa(8). Questa interpretazione presuppone una diversa concezione della disciplina speciale contenuta nell'art.39 del Dlgs 546, nel senso che essa attiene ai soli casi in esso previsti, rimanendo per le altre ipotesi di sospensione operativa la disciplina del cpc(9).

E' pur vero che quella in esame è una sospensione volontaria, in contrapposizione a quelle necessarie di tipo legale. Ciò non di meno, e supportati dall'interpretazione fornita dalla Suprema Corte di Cassazione, si ritiene che l'istituto della sospensione volontaria, e conseguentemente la nuova disciplina del relativo termine, possa trovare applicazione nel processo tributario. Va detto comunque che la sua applicazione è stata e sarà del tutto marginale.

La modifica in commento riguarda i giudizi avviati successivamente al 4 luglio.

Modifiche non applicabili al processo tributario

#### 1.4 - Termine per riassunzione giudizio dinanzi al giudice di primo grado a seguito di rinvio da parte del giudice di secondo grado

La riduzione del termine da 6 a 3 mesi(10) per la riassunzione dinanzi al giudice di primo grado, nell'ipotesi che il giudice di appello (CTR) dichiari che il giudice ordinario (CTP) abbia la giurisdizione negata dal primo giudice, non trova applicazione nell'ambito del processo tributario. Ciò in quanto il Dlgs 546 prevede una disciplina speciale – l'art.59 – secondo cui in tutti i casi di rimessione della causa alla CTP(11) la riassunzione non avviene su istanza di parte, ma di ufficio, una volta che la sentenza di rimessione della causa al giudice di primo grado sia passata in giudicato.

1.5 - Termine per riassunzione giudizio dinanzi al giudice di appello a seguito di rinvio da parte della Suprema Corte di Cassazione

Anche la riduzione del termine da 1 anno a 3 mesi(12) per la riassunzione della causa dinanzi al giudice che ha emesso la sentenza impugnata, per la quale è stata disposta la cassazione con rinvio ad opera della Suprema Corte di Cassazione, non trova applicazione in ambito tributario. L'art.63 del Dlgs 546 contiene, infatti, una specifica disciplina, che al primo comma stabilisce il termine per la riassunzione in 1 anno.

Fino alla modifica apportata con la riforma in commento, le discipline di questo termine, quella del cpc e quella del Dlgs 546/92, coincidevano, per cui non si ponevano problemi di rapporti tra l'una e l'altra normativa. Oggi, essendo differenti i termini, si deve concludere immancabilmente per la vigenza nel processo tributario della disciplina speciale dettata dal Dlgs 546/92(13).

1.6 - Termine per riassunzione della causa dinanzi al giudice competente

La modifica introdotta(14), anche in questo caso, concerne la riduzione del termine da 6 a 3 mesi. Come per i casi precedenti, anche per questa fattispecie l'innovazione non trova applicazione in ambito tributario, vigendo la normativa speciale dell'art.5 del Dlgs 546. Questa prevede, in ipotesi di incompetenza territoriale(15), che la riassunzione debba essere effettuata ad istanza di parte nel termine fissato dalla sentenza o in mancanza nel termine di 6 mesi dalla sua comunicazione.

1.7 - Termine per riassunzione in caso di sospensione/interruzione giudizio

La modifica(16) concerne la riduzione del termine da 6 a 3 mesi per la presentazione dell'istanza di riassunzione in caso di sospensione e/o interruzione del giudizio. La modifica non trova applicazione in ambito tributario, vigendo la normativa speciale dell'art.43 del Dlgs 546, che prevede il termine di 6 mesi.

*2 ) Il nuovo contenuto della sentenza ed in particolare quella contenente la condanna ad un obbligo di fare (conseguente all'annullamento dell'atto impugnato ?)*

Modifiche applicabili (?) e non applicabili al processo tributario

2.1 – Il contenuto della sentenza

Nell'ambito dei provvedimenti di semplificazione è stata introdotta una modifica(17) per effetto della quale la sentenza civile non dovrà più contenere l'esposizione dello svolgimento del processo, ma soltanto una concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione. L'efficacia dell'innovazione è immediata, essendo disposto che essa trovi applicazione anche per i procedimenti in corso alla data del 4 luglio.

La modifica non rileva per il processo tributario, perché il contenuto della sentenza è disciplinato da una norma specifica del Dlgs 546 – l'art.36 – a norma del quale la stessa deve contenere, oltre che “la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto” anche la “concisa esposizione dello svolgimento del processo”.

2.2 – Il contenuto della sentenza contenente un obbligo di fare e/o non fare (conseguente all'annullamento dell'atto impugnato?)

Un'altra modifica(18), che indirettamente coinvolge il contenuto della sentenza, è quella che ha introdotto, nell'ambito della disciplina del processo di esecuzione, il nuovo art. 614 bis cpc, secondo cui, quando la condanna ha ad oggetto un obbligo di fare/non fare, la stessa deve prevedere anche la somma di denaro dovuta per ogni violazione/ritardo nell'esecuzione di quell'obbligo(19).

In linea di principio la norma potrebbe trovare applicazione nel processo tributario, atteso che la disciplina relativa all'esecuzione della sentenza tributaria dettata dal Dlgs 546 fa “salvo quanto previsto dalle norme del

codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo..."(20). E' pur vero, però, che molto difficilmente – anzi nell'esperienza nota mai - una sentenza tributaria contiene una condanna avente per oggetto un obbligo di fare e/o non fare. Il che, però, di per sé non equivale a che questo non possa essere previsto.

Dovendoci limitare per la natura del presente lavoro a dare sul tema soltanto degli spunti per eventuali successive e più meditate riflessioni, si può osservare che esistono degli effetti, cd. implicati(21), propri di qualsiasi tipo di sentenza, incluse quelle tributarie, per la esecuzione dei quali potrebbe forse essere disposto dal giudice tributario un obbligo di fare e/o non fare. Si pensi in proposito agli effetti conseguenti all'annullamento, o anche alla mera sospensione, dell'atto impugnato, quali l'annullamento o la sospensione del ruolo per l'iscrizione a titolo provvisorio scaturito da quell'atto, cui l'Amministrazione Finanziaria non dia spontanea esecuzione(22).

Considerando le non poche difficoltà che sovente si riscontrano nella prassi per ottenere l'adempimento spontaneo da parte dell'Amministrazione Finanziaria di siffatti obblighi ed anche al fine di riequilibrare, soprattutto sul piano dell'esecuzione, la posizione della parte privata con quella pubblica, sarebbe auspicabile – sia pur de iure condendo, ove le riflessioni più meditate dovessero portare a risultati negativi circa l'applicazione immediata di questa innovazione – che venisse introdotta una disposizione di analogo contenuto nella disciplina del Dlgs 546/92. In tal caso, il contenuto della sentenza che disponga l'annullamento dell'atto impugnato dovrebbe essere integrato dapprima con la previsione del conseguente obbligo di fare (annullamento del ruolo) e poi con quella di una condanna ad una somma di denaro in caso di inadempimento e/o di ritardo.

### *3) Le spese di giudizio: la compensazione, la condanna di ufficio per lite temeraria e la condanna in caso di ingiustificato accoglimento della proposta conciliativa*

#### Modifiche applicabili al processo tributario

Tutte le modifiche introdotte con la riforma in materia di spese di giudizio e risarcimento danni per lite temeraria sono applicabili al processo tributario, poiché il Dlgs 546 non prevede al riguardo una disciplina specifica. Esse sono applicabili per i giudizi instaurati dopo il 4 luglio.

#### 3.1 - Compensazione delle spese di giudizio

Il regime delle spese processuali – è noto – è incentrato sul principio generale della soccombenza. A seguito della modifica apportata(23) all'art.92, comma 2 cpc, la compensazione delle spese può essere disposta, oltre che nell'ipotesi di soccombenza reciproca tra le parti, quando ricorrano "altre gravi ed eccezionali ragioni" che dovranno essere "esplicitamente indicate nella motivazione". In precedenza, invece, veniva richiesto soltanto che concorressero "giusti motivi".

La modifica introdotta, pertanto, limita l'ambito operativo dell'istituto della compensazione delle spese, dovendo ricorrere ora "gravi ed eccezionali ragioni". Considerato che in ambito tributario la prassi ha fatto registrare, almeno fino ad oggi, quale regola generale la disposizione della compensazione delle spese, motivata dalla ricorrenza di laconici e semplicistici giusti motivi, è auspicabile che la modifica introdotta "costringa" il giudicante ad una doverosa inversione di tendenza, disponendo la condanna delle spese a carico della parte soccombente. In tal modo, oltre a realizzare un principio equitativo e risarcitorio, l'istituto della condanna alle spese conseguente alla soccombenza svolgerà a pieno la sua funzione deflativa del contenzioso(24).

#### 3.2 - Condanna alle spese di giudizio in caso di rifiuto ingiustificato della proposta conciliativa

E' stato introdotto(25) un criterio di determinazione della condanna alle spese, ulteriore ed integrativo rispetto a quello generale della soccombenza, di carattere sanzionatorio, a carico della parte che abbia rifiutato, senza giustificato motivo, la proposta conciliativa avanzata dalla controparte. Si faccia il caso del contribuente che formuli una proposta conciliativa (es.: 100), che l'Amministrazione Finanziaria non accetti, senza fornire una valida motivazione, e la CTP accolga parzialmente la domanda del ricorrente, annullando in parte l'atto impugnato e riducendo

il valore accertato ad un importo uguale o inferiore a quello oggetto della sua proposta conciliativa (es.: 90). In questa ipotesi, a seguito dell'innovazione introdotta, la CTP dovrà condannare l'ente impositore "al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della stessa [proposta conciliativa]", e ciò in deroga all'art.92, co.2 cpc. In assenza della disposizione innovativa, infatti, il giudice – ricorrendo l'ipotesi di soccombenza reciproca – dovrebbe disporre la compensazione delle spese tra le parti.

Anche questa innovazione, al pari della modifica relativa alla compensazione, è ispirata dalla finalità deflativa del contenzioso; lo scopo in questo caso, infatti, è quello di stimolare la parte che ha ricevuto la proposta conciliativa ad accettare un ragionevole accordo, evitando di proseguire nel giudizio, che verosimilmente si concluderà con una decisione che soddisferebbe la sua domanda in misura uguale o inferiore a quella oggetto della proposta conciliativa.

3.3 - Condanna di ufficio ad un'ulteriore (rispetto alle spese di giudizio) somma di denaro in caso di lite temeraria

L'art.96 del cpc disciplina la responsabilità aggravata per lite temeraria sancendo che nelle ipotesi specifiche in esso previste(26) il giudice, su istanza della parte danneggiata, accertata la temerarietà della lite, condanna la controparte al risarcimento dei danni subiti, liquidandoli anche di ufficio.

Con la riforma(27) il legislatore ha aggiunto all'art.96 il comma 3(28), prevedendo una norma di chiusura della materia, comprensiva cioè di tutti gli ulteriori casi rispetto a quelli disciplinati nei precedenti due commi. Per effetto di tale innovazione, il giudice, di ufficio(29) ed in ogni caso(30) può condannare la parte soccombente a titolo di risarcimento danni al pagamento di una somma di denaro ulteriore(31) equitativamente determinata.

Anche in questo caso è evidente l'intenzione perseguita dal legislatore della riforma, che, introducendo una nuova (residuale e di chiusura) forma di responsabilità aggravata per lite temeraria, fornisce al giudice uno strumento sanzionatorio con funzione deterrente, finalizzato a far desistere le parti dall'intraprendere iniziative o difese processuali meramente pretestuose o evidentemente infondate, allo scopo ultimo di ridurre il contenzioso.

#### *4 - Le nuove ipotesi di inammissibilità del ricorso in Cassazione (filtro) ed il nuovo contenuto del ricorso in Cassazione*

Modifiche applicabili al processo tributario

Tutte le modifiche introdotte con la riforma che riguardano il ricorso in Cassazione sono applicabili al processo tributario, poiché il Dlgs 546 non contiene una disciplina specifica(32).

Circa la loro efficacia, è prevista una deroga alla regola generale, secondo cui esse dovrebbero trovare applicazione soltanto per i "nuovi" giudizi, e vale a dire per quelli che risultino instaurati dopo il 4 luglio. Infatti, è stabilito(33) che le modifiche relative al giudizio in Cassazione si applichino anche alle controversie che hanno ad oggetto provvedimenti impugnati che siano stati pubblicati/depositati successivamente alla data del 4 luglio, e vale a dire sentenze/provedimenti relativi a "vecchi" giudizi, a giudizi, cioè, iniziati antecedentemente alla data del 4 luglio 2009. L'elemento che funge da spartiacque tra nuove e vecchie regole è, dunque, la data di pubblicazione/deposito del provvedimento da impugnare in Cassazione: se questa è antecedente o uguale al 4 luglio varranno le vecchie regole; se è successiva si applicheranno le nuove regole che si passano ad esaminare.

4.1 - Contenuto del ricorso: formulazione del quesito di diritto

Con la riforma in esame è stato abrogato(34) l'art.366 bis cpc, che aveva introdotto, a pena di inammissibilità, l'obbligatorietà della formulazione del quesito di diritto a chiusura di ciascun motivo di ricorso. Sulla base della disciplina transitoria poco sopra esaminata, si avrà che se il provvedimento impugnato è pubblicato successivamente al 4 luglio si potrà omettere la formulazione del quesito di diritto, se invece è antecedente o uguale al 4 luglio, allora il ricorso dovrà contenere obbligatoriamente ancora il quesito di diritto.

4.2 - Il filtro di ammissibilità del ricorso in Cassazione: introdotte due nuove ipotesi di inammissibilità

Con il passar degli anni si è andata avvertendo sempre di più l'esigenza

di ridurre le cause civili pendenti dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione (di cui fanno parte, e per un'ampia percentuale, anche quelle tributarie). Il loro elevato numero, infatti, non solo ha determinato tempi processuali lunghi, ben oltre i limiti imposti dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo, ma ha finito per mortificare e vanificare la funzione nomofilattica della giurisprudenza di legittimità. Il legislatore della riforma si è posto dunque il problema di individuare dei criteri selettivi di ammissibilità del ricorso in Cassazione, consapevole però del limite costituzionale imposto dall'art.111, comma 7(35).

Con la riforma in commento, il legislatore ha introdotto un filtro con la finalità di selezionare ed "eliminare", dichiarandoli inammissibili, i ricorsi che non rispondono ai criteri selettivi da esso individuati. Ciò avviene ad opera di un'apposita sezione della Suprema Corte di Cassazione, composta da cinque magistrati, scelti tra quelli appartenenti a tutte le sezioni della Corte. Nel caso il collegio decida per la inammissibilità del ricorso, il giudice relatore deposita in cancelleria la propria relazione contenente la concisa esposizione delle motivazioni ed il Presidente fissa con proprio decreto l'adunanza della Corte, in modo che, comunicati e notificati rispettivamente il decreto e la relazione, almeno venti giorni prima della data fissata per l'udienza, al pubblico ministero ed agli avvocati delle parti, questi soggetti possano: il primo presentare le proprie conclusioni ed i secondi presentare loro memorie, oltre che chiedere di essere sentiti in occasione dell'adunanza. I criteri selettivi introdotti dal legislatore della riforma sono due, previsti sotto il nuovo art.360 bis, e ad essi corrispondono altrettanti nuovi casi di inammissibilità del ricorso(36).

4.2.a - Il primo nuovo caso di inammissibilità(37) (n.1 art.360 bis) si verifica "...quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa". Questo criterio, è evidente, tende ad esaltare quella funzione nomofilattica della giurisprudenza della Corte, fino ad oggi mortificata dalla moltitudine di cause ad essa sottoposte e dai conseguenti ed inevitabili contrasti giurisprudenziali registrati all'interno della medesima Corte. L'intento è quello di considerare la pronuncia di appello, che risulti conforme alla giurisprudenza della Cassazione, meritevole di rappresentare la statuizione definitiva della causa, con conseguente dichiarazione di inammissibilità del successivo ricorso in Cassazione. E ciò senza che possa sorgere alcun dubbio di incostituzionalità della norma, atteso che la parte non ricaverebbe alcun vantaggio dall'analisi del ricorso (dichiarato inammissibile), dovendo considerare ferma la stabilità della giurisprudenza della Corte di cui il giudice del provvedimento impugnato ha fatto applicazione. La stabilità della giurisprudenza della Corte, elemento imprescindibile per una corretta ed efficace applicazione di questo criterio, non deve però far ritenere che quella giurisprudenza rimanga per così dire "cristallizzata" per sempre. Il legislatore della riforma, infatti, ha previsto che il ricorso debba essere dichiarato ammissibile quando i motivi in esso contenuti offrano elementi tali per consentire alla Corte il mutamento del proprio orientamento, prevedendosi così la possibilità che la sua giurisprudenza possa evolvere e modificarsi con i tempi.

L'applicazione della norma in esame presuppone, in definitiva, un riferimento certo all'orientamento giurisprudenziale della Corte sulla questione di diritto, oggetto del motivo di ricorso, rispetto a cui valutare la conformità del provvedimento impugnato. A tal fine, è evidente, un ruolo preponderante sarà svolto dalla giurisprudenza delle sezioni unite; in assenza di questa, dovrà essere però la sezione filtro ad elaborare ulteriori criteri in base ai quali stabilire che, nonostante decisioni contrastanti all'interno della Corte, possa considerarsi esistente al momento della verifica di ammissibilità del ricorso un orientamento giurisprudenziale stabile, rispetto al quale valutare la conformità o meno del provvedimento impugnato(38). Qualora, invece, dovesse emergere un persistente contrasto nella giurisprudenza della Corte, allora non potrà che valere la regola generale di ammissibilità del ricorso, non ricorrendo in tal caso alcun presupposto di inammissibilità.

Il dubbio di chi scrive è che questa norma, fin tanto che esistono contrasti giurisprudenziali nell'ambito della stessa Corte, è destinata ad essere poco efficace, per cui sua condizione essenziale è la formazione di una giurisprudenza di legittimità uniforme. Questa, però, a sua volta potrà formarsi soltanto in conseguenza dell'applicazione delle modifiche

in esame, per cui potrebbe generarsi un “corto circuito” funzionale che comporta l’insuccesso della riforma.

A ciò comunque si aggiunga che il criterio selettivo individuato attiene alle sole violazioni di diritto (nn. 1-2-3-4 art.360 cpc); nulla invece il legislatore della riforma ha previsto, nemmeno con l’altro criterio ancora da esaminare, in ordine alla selezione di ammissibilità dei ricorsi presentati per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione del provvedimento impugnato (n.5 art.360). Questi tipi di ricorsi rappresentano certamente una larga percentuale di quelli presentati, anche perché – è noto - per il tramite di tale censura vengono reintrodotti indirettamente questioni di merito, altrimenti improponibili dinanzi al giudice di legittimità. Anche per tale motivo il proposito della riforma di ridurre il numero dei giudizi civili in Cassazione (inclusi quelli tributari) probabilmente rimarrà tale.

4.2b - Il secondo nuovo caso di inammissibilità(39) (n.2 art.360 bis) si verifica quando ricorre una “..manifesta infondatezza della censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo”. Questa ulteriore ipotesi da luogo a forti dubbi interpretativi; letteralmente sembrerebbe che debbano ricorrere due circostanze affinché il ricorso possa essere dichiarato inammissibile: 1) che sia stata formulata una censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo; 2) che sia stato fatto ciò con argomentazioni manifestamente infondate. Si tratterebbe dunque di una selezione operata in ragione dei contenuti della violazione, per cui sarebbero ammissibili soltanto i ricorsi che contengano censure, tra l’altro non manifestamente infondate, su “i principi regolatori del giusto processo”. Questa chiave di lettura impone all’interprete un duplice interrogativo: 1) quali sono le norme processuali la cui violazione evoca detti principi e quali, invece, no; 2) individuato tale discrimine, dichiarare inammissibile il ricorso per violazione di norme processuali che non trasgrediscano i suddetti principi non significa violare l’art.111, comma 7 della Costituzione, che prevede, invece, che sia sempre ammesso il ricorso in cassazione per violazione di legge (qualunque essa sia) ? Ci si accorge allora subito che questa interpretazione finirebbe per incidere direttamente sui motivi di impugnazione previsti dall’art.360 cpc, limitando le censure legittime per violazioni processuali di cui ai nn.1, 2 e 4 del precitato articolo alle sole ipotesi in cui queste incidono sulla piena realizzazione del giusto processo. E questa finalità, oltre ad essere incostituzionale, non risulta essere stata perseguita dal legislatore, come emerge dall’analisi dei lavori preparatori della legge di riforma.

Allora, una possibile interpretazione costituzionalmente orientata della modifica è quella secondo cui tutte le violazioni processuali danno luogo contestualmente alla violazione dei principi regolatori del giusto processo. Pertanto, le censure sollevate nei loro confronti danno luogo sempre ad un ricorso per cassazione ammissibile, purché però – e questa sarebbe la novità costituente il “filtro” – la stessa non risulti manifestamente infondata.

Si è consapevoli che tale interpretazione finisce per svilire la modifica introdotta, attribuendo alla stessa addirittura una certa superfluità, considerato che la manifesta infondatezza prima della riforma e tutt’ora è già considerata quale valido motivo per pronunciare il rigetto del ricorso, pur sempre però in esito al procedimento camerale(40). La novità è rappresentata dalla circostanza che oggi, a seguito della riforma, potrà essere dichiarata direttamente l’inammissibilità del ricorso.

Il filtro di ammissibilità sarà applicabile, alla luce della disciplina transitoria esaminata in apertura di paragrafo, ai ricorsi in cui il provvedimento impugnato risulta pubblicato/depositato successivamente al 4 luglio, mentre per i ricorsi che concernono provvedimenti pubblicati precedentemente al 4 luglio, per quanto proposti successivamente a tale data, esso non troverà applicazione.

#### *4 – L’introduzione del così detto “principio di non contestazione”*

Con l’integrazione dell’art.115, comma 1 cpc(41) il legislatore della riforma ha disposto che il giudice dovrà fondare la propria decisione anche sui “fatti non specificamente contestati dalla parte costituita”. E’ stato dunque statuito quanto già presente nel diritto vivente e noto come “principio di non contestazione”. La norma trova senz’altro applicazione nel processo tributario, non essendo prevista una disciplina specifica, e

ciò a far data dai giudizi instaurati dopo il 4 luglio. In verità, già in precedenza, la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione si era orientata favorevolmente all'applicazione del citato principio nell'ambito del processo tributario (42). Alla luce della modifica in commento, in definitiva, devono considerarsi provati, e perciò espunti dal thema probandum, tutti quei fatti che le parti costituite non provvedono a contestare specificamente. La contestazione generica e/o il silenzio vanno equiparati al difetto di contestazione.

## 6 – Il principio della “traslatio iudicii”

L'art. 59 della L. 69/2009 contiene una norma interdisciplinare, che statuisce sulla decisione delle questioni di giurisdizione(43). Essa certamente interessa anche il processo tributario. In particolare, il comma 1(44) riconosce in capo al giudice, che si dichiara privo di giurisdizione, il dovere di indicare il giudice che ne sia munito, non potendosi limitare ad una mera declaratoria negativa(45). Il secondo periodo dello stesso comma sancisce, poi, l'efficacia panprocessuale della pronuncia sulla giurisdizione resa dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, la quale vincola il giudice e le parti anche con riguardo ad ogni altra ipotesi di riproposizione della domanda tra le stesse parti. Al successivo comma 2(46), la norma in commento, stabilisce: 1) il termine perentorio – pari a tre mesi - per poter accedere al giudice ad quem. Tale termine va fatto decorrere dal giorno del passaggio in giudicato della pronuncia negativa di giurisdizione da parte del giudice di merito ovvero dal giorno della pubblicazione della pronuncia positiva o negativa resa dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione; 2) le modalità e le forme dell'accesso al giudice ad quem, che sono quelle previste per il giudizio davanti al giudice adito in relazione al rito applicabile. Se, per esempio, il giudice che ha declinato la propria giurisdizione è il giudice ordinario e il giudice munito di giurisdizione è il giudice tributario, l'accesso dovrà avvenire in base agli artt. 18 e ss. Dlgs 546/92; 3) la conservazione degli effetti sostanziali e processuali. Sono fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali ancorati alla domanda proposta davanti al giudice ritenuto privo di giurisdizione e che vengono, dunque, riferiti alla domanda riproposta davanti al giudice ad quem, ferme restando, però, le preclusioni e decadenze intervenute. Infine, il comma 4(47) sancisce l'estinzione del processo in caso di inosservanza dei termini per la riassunzione o la prosecuzione del processo. A tale declaratoria il giudice può procedere anche d'ufficio alla prima udienza, in tali casi l'estinzione opera si di diritto, ma deve essere eccepita dalla parte interessata.

In caso poi di riproposizione della domanda davanti al giudice munito di giurisdizione, le prove raccolte nel processo davanti al giudice che ne era privo possono essere valutate come argomenti di prova(48).

## 7 - Altre modifiche apportate al codice di procedura civile applicabili nel processo tributario

Di seguito vengono esaminate ulteriori modifiche apportate al codice di procedura civile, che sono applicabili nel processo tributario, sia pur per talune di esse in modo del tutto marginale.

### 7.1 - Nomina-scelta consulente tecnico di ufficio

Con la modifica apportata(49) all'art.23 delle disposizioni di attuazione del cpc è stabilito che a ciascun consulente non possono essere conferiti incarichi superiori al 10% del totale degli incarichi affidati da quell'Autorità Giudiziaria.

### 7.2 - Sanzione a carico custode giudiziario inadempiente

E' stata incrementata(50) la multa a carico del custode giudiziario che non abbia eseguito l'incarico assunto (portata da un minimo di 250 ad un massimo di 500 euro)

### 7.3 - Notifica atti in formato elettronico

E' stato modificato(51) l'art. 137 cpc per disciplinare l'ipotesi di notifica da parte dell'ufficiale giudiziario di un atto in formato elettronico nel caso che il destinatario non sia munito di casella di posta elettronica. La modifica in linea di principio può trovare applicazione nel processo tributario, considerato che l'art.16 del Dlgs 546 fa rimando anche all'art.137. L'applicazione, ovviamente, è limitata agli atti in formato elettronico notificati per il tramite dell'ufficiale giudiziario e perciò certamente del tutto marginale.



7.4 - Notifica sentenza a più parti rappresentate da un unico procuratore Sciogliendo<sup>(52)</sup> i dubbi giurisprudenziali<sup>(53)</sup>, con le modifiche apportate<sup>(54)</sup> agli artt. 285 e 330 cpc, è stato stabilito che in caso di più parti costituite in giudizio per il tramite di un solo procuratore la sentenza è validamente notificata a quest'ultimo consegnandogli una sola copia (e non più copie per quante sono le parti).

7.5 - Notifiche eseguite a cura dell'Avvocatura dello Stato

Con l'art.55 della legge di riforma è stata introdotta anche a favore dell'Avvocatura dello Stato la possibilità di procedere direttamente alla notifica degli atti giudiziari con le modalità previste dalla legge n.53 del 21/1/1994

7.6 - Istanza di ricasazione inammissibile/infondata

In caso di istanza di ricasazione del giudice inammissibile e/o infondata la sanzione massima comminabile, a seguito della modifica apportata<sup>(55)</sup> all'art.54 del cpc, è stata elevata a 250 euro.

#### **NOTE:**

(1) A norma del quale "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile"

(2) Disposta con l'art.46, co.17 legge 69/09

(3) Art.38 co.3, secondo cui : "Se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza, si applica l'art.327, comma 1, del codice di procedura civile...."

(4) Agli artt.191 e 195 cpc, disposte dall'art.46, co. 4 e 5 della legge 69/09.

(5) Dall'art. 46, co. 11, della legge 69/09.

(6) Batistoni Ferrara, Processo Tributario; Tesoro, Processo Tributario, Dig., sez.comm.,XI, 348; Bellagamba, Il nuovo contenzioso tributario 93, 149.

(7) Sotto l'art.39, che tratta della sospensione del processo "...quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio"

(8) Così nelle sentenze nn.14282/00 – 4056/01 – 24408/05 – 13082/06

(9) Oltre l'ipotesi prevista dall'art.295 cpc, nessuno potrà mai dubitare dell'applicazione della sospensione in ambito tributario in ipotesi di rimessione alla Corte Costituzionale di una questione di legittimità costituzionale di una norma che abbia rilevanza nel giudizio tributario; oppure in ipotesi di proposizione di ricorso per ricasazione del giudice ex art.52, ultimo comma, cpc.

(10) A seguito della modifica apportata all'art. 353 cpc, dall'art. 46, co. 19, della legge 69/09

(11) Che sono i seguenti : quando il primo giudice ha negato di avere competenza o giurisdizione; quando non è stato regolarmente costituito o integrato il contraddittorio; quando è stato erroneamente dichiarato estinto il giudizio; quando il collegio giudicante non è legittimamente composto e quando manca la sottoscrizione della sentenza

(12) A seguito della modifica apportata all'art. 392, co. 1, cpc, disposta con l'art. 46, co. 21, della legge 69/09.

(13) E' auspicabile che venga introdotta una modifica del termine dell'art.63, portando anch'esso a 3 mesi, e ciò non solo per uniformità, ma per perseguire quella medesima finalità acceleratoria del processo, che ha ispirato l'introduzione di tale modifica.

(14) All' art. 50, co. 1, cpc, disposta con l'art. 45, co. 6 lett. b), della legge 69/09.

(15) L'unica ad assumere rilievo, non essendo prevista una competenza per valore nel processo tributario.

(16) All'art. 297, co. 1, cpc, introdotta dall'art. 46, co. 12, della legge 69/09.

(17) All'art. 132, co. 2, cpc, disposta con l'art. 45, co. 17, della legge 69/09.

(18) Disposta con l'art. 49, co. 1, della legge 69/09.

(19) Nell'ordinamento francese "astraints", che consistono, appunto, in modelli di coercizione indiretta al fine di spingere un obbligato inadempiente alla coazione all'adempimento.

**(20)** Art.70

**(21)** Randazzo, L'esecuzione delle sentenze tributarie, 175

**(22)** Per ottenere la quale, in via coatta, parte della dottrina – Randazzo, ibidem – ritiene che si possa far ricorso al giudizio di ottemperanza, nonostante la relativa sentenza non sia passata ancora in giudicato

**(23)** Dall'art. 45, co. 11, della legge 69/09.

**(24)** E' di tutta evidenza, infatti, che in caso di certezza di condanna alle spese per soccombenza molti degli attuali giudizi non verrebbero proposti né da parte privata, né da parte pubblica.

**(25)** Dall'art. 45, co. 10, della legge 69/09, che ha modificato l'art. 91, co. 1, cpc.

**(26)** E cioè se se la parte : a)- 1° comma: ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave; b)- 2° comma: ha agito senza la normale prudenza, essendo stata accertata l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare o trascritta domanda giudiziale o iscritta ipoteca giudiziale.

**(27)** Ai sensi dell'art. 45, co. 12, della legge 69/09.

**(28)** A norma del quale: "In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata"

**(29)** Cioè, anche in assenza di istanza di parte

**(30)** Vale a dire – a seguito del carattere di residualità rispetto alle precedenti ipotesi – in tutti gli altri casi che configurino una lite temeraria

**(31)** rispetto a quanto previsto per le fattispecie di cui ai precedenti due commi

**(32)** L'art.62, infatti, fa specifico rimando alle disposizioni del cpc.

**(33)** Art.58 co.5 legge 69/09

**(34)** Dall'art. 47, co. 1 lett. d), della legge 69/09.

**(35)** a norma del quale per i provvedimenti non altrimenti impugnabili il ricorso in cassazione per violazione di legge è sempre ammesso.

**(36)** nuovi rispetto a quelli già vigenti, quali ad esempio quello per tardività del ricorso, per difetto di forma dell'atto introduttivo, ecc.

**(37)** Introdotto dall'art. 47, co. 1 lett. a) n. 1, della legge 69/09.

**(38)** così ad esempio potrà essere considerato stabile l'orientamento giurisprudenziale che registri un numero di decisioni in percentuale superiore a quello di diverso segno, oppure potrà essere considerato stabile l'orientamento più recente nel tempo, per quanto contrastato da altre decisioni però più datate

**(39)** Introdotto dall'art. 47, co. 1 lett. a) n. 2, della legge 69/09.

**(40)** ex art.375, n.5 cpc

**(41)** disposta dall'art. 45, co. 14. della L. 69/09.

**(42)** Vedasi sentenza della Corte di Cassazione - sez. Tributaria - n. 1540/07.

**(43)** già in precedenza due sentenze, l'una delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione – la n. 4109/07 - l'altra della Corte costituzionale – la n. 77/07- hanno stabilito il principio secondo cui l'errore sulla giurisdizione in cui una parte sia incorsa non può compromettere l'azione esercitata e deve essere garantita la possibilità di preservarla e farla valere davanti al giudice che risulti munito del potere di giudicare nel merito.

**(44)** "il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione indica altresì, se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione. La pronuncia resa dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione è vincolante per ogni giudice e per le parti anche in altro processo".

**(45)** Resta ferma la facoltà del giudice ad quem di sollevare d'ufficio la questione di giurisdizione, purché sulla stessa non si siano già pronunciate le Sezioni Unite (comma 3).

**(46)** " se, entro il termine perentorio di tre mesi dal passaggio in giudicato della pronuncia di cui al comma 1 la domanda è riproposta al giudice ivi indicato, nel successivo processo le parti restano vincolate a tale indicazione e sono fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se il giudice di cui è stata dichiarata la giurisdizione fosse stato adito fin dall'instaurazione del primo giudizio, ferme restando le preclusioni e le decadenze intervenute.ai fini del presente comma la domanda si ripropone con le modalità e secondo le forme previste per il giudizio davanti al giudice adito in relazione al rito applicabile".

**(47)** "l'inosservanza dei termini fissati ai sensi del presente articolo per la riassunzione o per la prosecuzione del giudizio comporta l'estinzione del processo, che è dichiarata anche d'ufficio alla prima udienza, e impedisce la conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda".

**(48)** Comma 5: "in ogni caso di riproposizione della domanda davanti al giudice di cui al comma 1, le prove raccolte nel processo davanti al giudice privo di giurisdizione possono essere valutate come argomenti di prova".

**(49)** Dall'art. 52, co. 1, della legge 69/09.

**(50)** Ai sensi dell'art. 45, co. 8, della legge 69/09, che ha modificato l'art. 67, co. 1, cpc..

**(51)** Dall'art. 45, co. 18, della legge 69/09.

**(52)** A dire il vero già superati dalla recentissima sentenza SS.UU. della SCC n.29290 del 15.12.2008.

**(53)** Vedi ad esempio sentenza Corte di Cassazione n.12098/07.

**(54)** Dall'art. 46, co. 10, della legge 69/09.

**(55)** Dall'art. 45, co. 7, della legge 69/09.