

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Febbraio 2021 - Anno XIII - n. 1



**BOLLETTINO DELL'ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI
SEZIONE SICILIA**

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Bollettino dell'ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI Sezione Sicilia

Anno XIV – n. 1 – febbraio 2021

Rivista quadrimestrale
dell'Associazione Magistrati Tributaristi della Sicilia
registrata al Tribunale di Palermo al n. 12
in data 12 luglio 2006

Direttore Responsabile
Gianfranco Amenta

Direttore Editoriale
Bernardo Comella

Responsabile della Grafica
Carmelo Cirrincione

Direzione e redazione
Associazione Magistrati Tributaristi
Sezione Sicilia

Via Mariano Stabile 160 - 90139 Palermo
c/o Commissione Tributaria Regionale

*La collaborazione alla rivista è aperta a tutti i giudici
tributaristi ed agli operatori della giustizia tributaria. Gli
articoli dovranno pervenire dattiloscritti e firmati.*

*Gli originali anche se non pubblicati non verranno
restituiti.*

*Gli autori si assumono la responsabilità del contenuto dei
propri elaborati, delle opinioni e dei giudizi espressi.*

Sommario

DALLA REDAZIONE

- ULTIMORA: L'inaugurazione dell'anno giudiziario pag. 1
- L'Agonia di Cenerentola (Gianfranco Amenta) pag. 1

DAL CONSIGLIO DI PRESIDENZA TRIBUTARIA

- Sintesi dei criteri e linee guida per l'organizzazione ed il funzionamento delle commissioni tributarie per l'anno 2021. Delibera n. 1419/2020 – Risoluzione n. 4 del 15.12.2020 (Franco Lucifora) pag. 3

DALL'ASSOCIAZIONE (a cura di Salvino Pillitteri)

- Lettera aperta ai Giudici Tributaristi (Salvino Pillitteri) pag. 5
- Il decreto legge dimentica la giustizia tributaria pag. 6
- Invito al CPGT a riesaminare la delibera di decurtazione del compenso fisso pag. 8
- Boom di ricorsi su elusioni pag. 9
- L'audizione alla Commissione Bicamerale Finanze: le richieste dell'AMT pag. 9
- La richiesta di esonero dalla udienza in sede non preclude il diritto al compenso fisso (Ennio Attilio Sepe) pag. 11
- Il tetto ai compensi variabili pag. 12
- Avviata l'azione di riconoscimento dello status economico pag. 13

ULTIMISSIME

- I contrasti sulla rottamazione ter alle SS.UU. pag. 13
- Tassazione separata del compenso CUT pag. 14
- Sottoscritto protocollo per la gestione delle udienze tributarie pag. 14

RIFLESSIONI

- L'augurio della pari dignità. Che il 2021 sia la volta buona (Pino Tinto) pag. 15

GLI APPROFONDIMENTI

- L'esclusione dell'udienza da remoto va giustificata: così il TAR Puglia (Ennio Attilio Sepe) pag. 16
- Il valore di una "massima" (Ignazio Gennaro) pag. 18

L'ARGOMENTO: LA NOTIFICA

- La nullità e inesistenza della notifiche: i responsi (non omogenei) della Cassazione (Gianfranco Amenta) pag. 24
- La notifica degli atti tributaristi impositivi: irreperibilità assoluta e irreperibilità relativa del contribuente (Bohuslav Basile) pag. 25
- La notifica a destinatario momentaneamente assente (c.d. "irreperibilità relativa") a mezzo servizio postale e momento perfezionativo dell'atto notificato. (Bernardo Comella) pag. 28

GIURISPRUDENZA IN PRIMO PIANO - LE ULTIME DALLA CASSAZIONE

(con la collaborazione di Francesco Palma)

- Contenzioso estinto anche senza pagamento integrale pag. 30
- Il ricorso è salvo se le difformità fra atto depositato e atto notificato sono irrilevanti pag. 31
- Il succedersi delle leggi non è sufficiente per realizzare l'incertezza normativa oggettiva pag. 31
- Non è impugnabile il provvedimento di improcedibilità emesso dalla DRE pag. 32
- Onere probatorio a carico del contribuente esteso ai costi indeducibili pag. 33
- TARI: va disapplicato il regolamento nel quale l'area scoperta adibita a parcheggio è equiparata all'area coperta pag. 33
- L'impugnazione nei confronti di uno solo litisconsorte non determina l'inammissibilità dell'appello pag. 34

GLI ORIENTAMENTI DELLA C.T.R. SICILIA E LE CONFERME DELLA CASSAZIONE

(a cura di Bernardo Comella con la collaborazione di Rosa Lanzarotta)

- Invio del c.d. "avviso bonario"- invito a fornire chiarimenti di cui all'art. 6 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 pag. 34
- Imposta di Registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte catastali ed ipotecarie previste dall'art. 32, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 pag. 35

IL CASO

- CTR Sicilia – Sez Siracusa, Sentenza n. 7390/4/2020 Udienza di trattazione prima della scadenza del termine di costituzione del chiamato (Nicola di Modugno) pag. 36

DALLA REDAZIONE

ULTIMISSIMA: Il primo Presidente della Corte di Cassazione, nella relazione svolta il 31 gennaio per l'inaugurazione dell'anno giudiziario, oltre ad evidenziare le patologie che affliggono la giustizia tributaria, ha rappresentato che il 45,6% delle sentenze emesse dalla CTR viene riformato !!!

Ne vogliamo parlare?

Inviare le vostre riflessioni, non superiori a 250 parole, ad: amt-sicilia-palermo@libero.it

L'agonia di Cenerentola*

Potrò apparire ripetitivo, ma credo sia opportuno continuare a porre in evidenza lo stato di degrado in cui versa il settore giustizia ed in particolare quella tributaria.

Nel numero di giugno di questo bollettino, rilevavo come la nostra giustizia fosse trattata peggio di Cenerentola . Nel numero successivo evidenziavo come nella stampa (Sole 24 ore del 30.10.20) si affermava che l'obiettivo del processo tributario fosse stato tradito, da almeno due anni, proclamando che i giudici tributari, non essendo impegnati a tempo pieno e percependo remunerazioni di qualche decina di euro, svolgano con minor attenzione il gravoso compito affidatogli. Reagiva il Presidente della CPGT (Sole 24 ore del 31.10.20) ricordando l'impegno ed i meriti dei magistrati tributari, pur denominando la giurisdizione, anche lui, come Cenerentola.

Sostenevo che la nostra magistratura è particolarmente trascurata e relegata al ruolo ancillare, indicata con il sistema del rinvio alle altre giurisdizioni, ma anche queste ultime non sono un punto di riferimento. Nell'intervista rilasciata (Italia Oggi dell'8.1.21) Carlo Nordio evidenzia

come questo “Governo di dilettanti” tratti la giustizia (riferendosi al penale e civile) come Cenerentola. Ancora una volta il riferimento è alla protagonista della famosa favola.

E non potrebbe essere diversamente. Basti considerare, ad esempio, che il decreto milleproroghe ha esteso i termini di applicazione dell’udienza a distanza solo alla giurisdizione amministrativa, lasciando civile, penale e tributario in possibile caos e quindi con teorico inizio dell’attività in presenza dal primo febbraio. Pronta la reazione della Presidente della nostra Associazione e del Presidente della CPGT; ma tali disguidi non dovrebbero verificarsi vieppiù in una situazione drammatica, come quella che stiamo vivendo per la pandemia, ed operando in strutture che non consentono il distanziamento necessario.

Nello stesso articolo (Sole 24 ore del 5.1.21) si ricordava, come in un’intervista di poco antecedente, il Direttore Generale del Ministero delle Finanze (che continua ad essere –in dispregio delle regole- l’erogatore del nostro modesto compenso), affermava che “tutte le commissioni tributarie hanno le dotazioni informatiche per svolgere le video udienze” e che il MEF “ha in corso il processo per il loro potenziamento”. Certamente vivo in un altro mondo! Ma davanti a siffatte dichiarazioni la stampa critica il perdurare delle udienze scritte, adottate dalla maggior parte delle Commissioni, per non dire del sarcasmo nei confronti del provvedimento emesso dalla CTR Lombardia che evita le udienze pubbliche fino al 30 aprile.

La proroga a tale data è stata attuata anche per la nostra giurisdizione e quindi risultano autorizzate le udienze a trattazione scritta.

Anche il nostro organismo di autogoverno sembra distaccarsi dalla realtà. Ha previsto una decurtazione del compenso fisso qualora, a causa della pandemia, i giudici tributari siano ricorsi all’art.27 comma 3 del DL ristori per evitare di recarsi presso le sedi delle udienze, se la loro assenza supera i 31 giorni. L’AMT ha chiesto di applicare la decurtazione solo ai casi in cui era possibile svolgere l’attività in videoconferenza. Si potrebbe aggiungere: e qualora il fascicolo da esaminare sia compiutamente telematico. Sul punto, in questo numero, una riflessione di Sepe.

L’agonia di Cenerentola, includendo anche le altre giurisdizioni dolenti, essenzialmente penale e civile, potrebbe essere risolta positivamente operando una profonda e organica rivisitazione .

Non solo, per quel che concerne l’attuale emergenza, attuando (anziché di proclamare) un efficiente struttura telematica, anche offrendo ai giudici, la completa e continua formazione, ma ponendo mano ad una seria riforma nella quale venga giustamente valutato il ruolo del giudicante ed eliminate le procedure che, attuate, arrecano un maggior danno economico alle

istituzioni. Sembra assurdo economizzare sulla prestazione del giudice e sostenere i costi di tutto il personale coinvolto (per difetto 11 giudici, 3 funzionari dell’Agenzia, 2 difensori dell’Avvocatura, 3 operatori delle Segreterie) per cause dal valore irrisorio che comunque gonfiano i ruoli. Ne sia estremo esempio le pronunzie della Suprema Corte (26309 e 26322 del 19.11. 2020) che ha statuito su due vicende rispettivamente di €. 1,50 e di €. 4,00.

Discettare sulla legittimità costituzionale della soppressione della discussione orale e dell’introduzione di una memoria conclusiva mi sembra poco conducente; la giurisdizione civile, alla quale le disposizioni in materia tributaria fanno espresso riferimento, opera in tal senso senza che si sia prospettata alcuna lesione dei principi fondamentali del processo, anzi potrebbe essere un ausilio ancor più efficace per il decidente.

Nell’incremento del contenzioso (+ 17,4% a novembre decorso) e nella fisiologica diminuzione delle sentenze emesse (-61% nel periodo aprile-giugno e -28,8% da luglio settembre) i giudici tributari danno comunque segno evidente della loro dedizione, pur tra mille difficoltà operative. Sembra opportuno che la nostra Associazione faccia sentire più forte la propria voce per evitare gratuite lesioni della nostra immagine formulata da stampa spesso non esattamente informata, costretta però ad ammettere che stentano le udienze penali da remoto tra troppi vincoli e gap tecnologici (Sole 24 ore dell’11.1.21). Uniamoci ai nostri organi territoriali, rappresentiamo le devianze delle quali siamo a conoscenza. Speriamo che Cenerentola si desti dall’agonia ed assuma un ruolo di riferimento, divenendo la principessa delle magistrature.

**Considerazioni formulate prima dell’inaugurazione dell’anno giudiziario.*

Gianfranco Amenta

DAL CONSIGLIO DI PRESIDENZA TRIBUTARIA

Sintesi dei criteri e linee guida per l’organizzazione ed il funzionamento delle commissioni tributarie per l’anno 2021.

Delibera n. 1419/2020 – risoluzione n. 4 del 15.12.2020

Come ogni anno il Consiglio di presidenza ha predisposto le linee guida per l’organizzazione ed il funzionamento delle commissioni tributarie.

Di seguito sono elencate alcune disposizioni che rappresentano delle novità rispetto a quelle contenute nelle precedenti risoluzioni annuali.

Il CPGT nel predisporre le linee guida per l'anno 2021 ha tenuto conto dell'emergenza sanitaria determinata dal COVID-19 attribuendo ai capi degli Uffici la facoltà di non tenere conto dei principi enunciati dalla delibera n. 1619 dell'8 ottobre 2019.

Nello specifico, per le note ragioni sopravvenute legate al COVID-19, e per l'intero periodo della durata dell'emergenza, è suggerito ai presidenti di commissione di mitigare i dati relativi al numero di sentenze che ogni giudice tributario è tenuto a garantire per soddisfare le finalità di cui all'art. 37 D.L. 98/2011.

I capi degli Uffici, in caso di assenza del presidente di sezione, senza ulteriori adempimenti, designeranno i VP quali facenti funzioni.

La disposizione ha l'obiettivo della continuità della gestione amministrativa e dell'indirizzo giurisprudenziale della sezione, garantiti, appunto, dal vicepresidente che ne assume le funzioni presidenziali. Alla sezione viene, poi, per l'alternanza nella presidenza dei collegi, applicato un vicepresidente. Tale modello organizzativo è stato preferito a quello precedente che prevedeva l'applicazione di un presidente di altra sezione.

I capi degli Uffici, per l'individuazione del giudice per l'applicazione d'ufficio, dovranno tenere conto, nell'ordine, della minore anzianità di servizio e, a parità, della minore età anagrafica; in ogni caso dovrà dare preferenza al giudice tributario che non sia stato sanzionato disciplinarmente nel quinquennio e/o non sia stato diffidato al deposito delle sentenze perché in ritardo.

I capi degli Uffici, per la costituzione della commissione per il patrocinio a spese dello Stato, procederanno previo interpello tra tutti i componenti della stessa Commissione o d'ufficio, in mancanza di disponibilità. Nel primo caso, laddove la disponibilità sia superiore ai posti messi ad interpello, la preferenza sarà accordata al PS, VPS o Giudice con maggiore anzianità di servizio. Nel secondo, per l'applicazione si terrà conto della minore anzianità di servizio.

I capi degli Uffici, per le CTR, in caso di necessità di nuove assegnazioni di componenti alle sezioni staccate delle medesime, previo interpello, terranno conto del criterio di maggiore anzianità di servizio nella carica. In mancanza di domande, per l'assegnazione d'ufficio, il criterio applicato sarà quello della minore anzianità di servizio nella carica.

I capi degli Uffici, in via eccezionale, possono essere autorizzati dal CPGT a fissare una sola udienza mensile per collegio nella sola ipotesi in cui almeno il 90% del carico dell'ufficio registri iscrizioni non anteriori ai dodici mesi precedenti.

Sempre in via eccezionale e per oggettive motivate esigenze organizzative, possono autorizzare la tenuta di due udienze nello stesso giorno, purché la composizione dei collegi giudicanti sia diversa, in differente orario e con intervallo temporale tra le stesse adeguato al numero dei ricorsi da trattare.

Due disposizioni che introducono elementi di flessibilità di gestione modulabili a seconda delle esigenze delle singole commissioni tributarie.

Con la seconda, ferma la disponibilità del personale amministrativo e giudicante, le commissioni potranno recuperare le udienze sospese durante l'emergenza, aggiungendole a quelle fissate con i calendari post-emergenziali.

I presidenti di sezione dovranno avere cura di distribuire le controversie tra tutti i componenti del collegio, compresi i presidenti e i vicepresidenti, avendo cura di indicare, per tipologia e materia, i criteri di assegnazione dei fascicoli a sé stessi ed ai componenti del collegio.

Francesco Lucifora

DALL'ASSOCIAZIONE (a cura di Salvino Pillitteri)

Lettera aperta ai Giudici Tributarî

Carissimi Colleghi,

l'Associazione Magistrati Tributarî, la piú rappresentativa delle Associazioni di categoria, in piú di vent' anni di attività ha dato prova di concretezza e di efficienza.

Infatti, il contenuto delle varie rubriche del "Bollettino dell' Associazione Magistrati Tributarî" è la dimostrazione tangibile del continuo impegno che l'Associazione mette quotidianamente a favore di tutta la categoria, nel campo della formazione, in quello delle rivendicazioni economiche e giuridiche, in quello delle riforme.

In questi anni nonostante il muro di gomma da parte delle Istituzioni, siamo riusciti ad ottenere dei risultati positivi, ma la strada continua a essere in salita, e noi non ci arrendiamo a portare avanti le numerose istanze dei Giudici per cercare di migliorare la giustizia tributaria trascurata dai vari Governi che si sono sin qui susseguiti, e con i quali abbiamo sempre cercato il dialogo.

Sembra pacifico che tra le riforme urgenti sia la riforma fiscale che vede coinvolta anche la giustizia tributaria .

Dobbiamo quindi essere presenti, sperando si vada verso una direzione di discontinuità rispetto al passato, e fare sentire la nostra voce con una proposta di riforma , già allo studio, che salvaguardi le numerose professionalità presenti tra i Giudici e dia alla Magistratura Tributaria la pari dignità alle altre Magistrature sino ad oggi negata.

L'Associazione Magistrati Tributari è il megafono dei Giudici Tributari ma per fare sentire la nostra voce ancora più forte e autorevole occorre una Base numerosa ed attiva che dia consistenza alle nostre iniziative.

Più siamo e più la nostra voce è forte .

Vi chiedo pertanto, se non lo avete ancora fatto, di iscrivervi numerosi per portare il Vostro contributo di idee.

(mail: amt-sicilia-palermo@libero.it; info@amtmail.it)

Grazie

Il Vice Presidente Vicario dell'AMT
(*Salvino Pillitteri*)

Il decreto legge dimentica la giustizia tributaria

Roma, 02 gennaio 2021

Signor Presidente del Consiglio dei Ministri Prof Giuseppe CONTE

Signor Ministro della Salute On. Roberto SPERANZA

Illustre Sig. Presidente e Illustre Sig. Ministro,

Nella mia qualità di presidente dell'Associazione Magistrati Tributari, ho constatato che è stato

appena approvato il decreto-legge n. 183 del 31 dicembre 2020, così detto “mille proroghe” nel quale si prevede la proroga fino al 30 aprile 2021 del regime emergenziale per la giustizia amministrativa, in maniera assolutamente opportuna tenuto conto dell’andamento ancora molto pericoloso della pandemia.

Debbo tuttavia rilevare che, ancora una volta, si è tralasciato di considerare la situazione della giustizia tributaria che si presenta molto affine alla giustizia amministrativa per gli interessi che tutela, costituiti però da diritti soggettivi di valenza costituzionale.

Il pericolo di contagio dei giudici tributari, che non sono certamente meno esposti dei giudici amministrativi, è tanto più grave, in considerazione delle conseguenze per il carattere onorario della funzione che essi svolgono: oltre a non ricevere alcuna tutela dall’ordinamento, sono esposti al rischio di non poter esercitare alcun’altra attività professionale.

Debbo peraltro ricordare che quella dei giudici tributari è l’unica categoria cui, a differenza di tutte le altre, non è stato riconosciuto alcun ristoro, né alcun altra provvidenza in caso di contagio da Covid-19, in una condizione di rischio ancora oggi molto elevata.

Rappresento quindi la necessità che, così come è stato previsto per la giustizia amministrativa, anche la giustizia tributaria goda della proroga prevista per la prima.

Si tratta di un provvedimento di equità che tanto più trova giustificazione nella situazione di assoluta mancanza di tutela retributiva e previdenziale dei giudici tributari. Nonché nella corretta esigenza di uniformare il periodo di vigenza delle norme emergenziali nel diritto tributario a quelle vigenti in altre giurisdizioni, il che rende necessario il differimento del termine previsto per la G.A. anche per la giustizia tributaria, fino al 30 aprile 2021 per le esigenze programmatiche che devono contraddistinguere l’applicazione delle norme processuali. Non debbo, infine, sottolineare il carattere primario della tutela della salute che deve essere garantita a favore di tutti gli operatori giudiziari, senza distinzione di appartenenza con norme aventi carattere unitario. Sono quindi fiduciosa che la proroga -già prevista per altro settore di giustizia - venga estesa, alla categoria che rappresento.

Con i sensi più vivi della mia stima.

Daniela Gobbi

Invito al CPGT a riesaminare la delibera di decurtazione del compenso fisso

La Giunta Esecutiva Centrale dell'AMT , riunita in via di urgenza in data 7 gennaio 2021, a seguito delle numerose segnalazioni pervenute dai giudici tributari,

Premesso che: - l'art. 13 del D. Lgs 545/1992 prevede la corresponsione ai giudici tributari del compenso fisso, oltre al compenso aggiuntivo per ogni ricorso definito;

- con norma regolamentare, adottata dallo stesso CPGT, "il compenso deve sempre essere riconosciuto ... allorché una inattività o una riduzione di attività non dipenda dalla volontà del giudice tributario o da suoi impedimenti soggettivi";

- l'art. 27 del DL 137/2020, comma 3, dispone che i componenti dei collegi giudicanti residenti, domiciliati o comunque dimoranti in luoghi diversi da quelli in cui si trova la Commissione di appartenenza sono esonerati, su richiesta e previa comunicazione al Presidente di sezione interessata, dalla partecipazione alle udienze o camere di consiglio da svolgersi presso la sede della Commissione interessata;

- codesto C.P.G.T. , con delibera n. 1505 del 15 dicembre 2020, ha disposto , in risposta alle interrogazioni pervenute dai Presidenti delle Commissioni tributarie di Messina, Commissione Tributaria di Pesaro e della Commissione tributaria regionale Campania, la decurtazione del compenso fisso, a far tempo da 31° giorno, per i giudici tributari che ai sensi del 3° comma dell'art 27 del DL 137/2020, hanno richiesto l'esonero dalla partecipazione alle udienze presso la sede della Commissione tributaria;

- l'esonero dalla partecipazione all'udienza in presenza, comma 3, è prevista per legge ed è collegata a una causa indipendente dalla volontà del giudice tributario, costituita dalla esigenza di tutela della salute individuale e collettiva di fronte al pericolo di contagio da COVID-19;

- pertanto, tale assenza non può rientrare tra quelle da considerare ai fini del computo del periodo dei 31 giorni e non rileva ai fini della riduzione del compenso in considerazione delle disposizioni emergenziali di cui alla norma sopra riferita e della relativa ratio – trattandosi, come anticipato, di disposizioni dirette a fronteggiare una eccezionale situazione emergenziale di carattere pandemico;

- in relazione alla fattispecie in esame, le sole assenze computabili, ai fini della decurtazione del compenso, possono individuarsi – a parere di questa associazione – nei casi in cui non si

ricontrino esigenze di tutela della salute individuale e pubblica e, quindi, nelle ipotesi di udienze organizzate con la formula “da remoto” ;

- la suddetta decurtazione appare non conforme alle disposizioni regolamentari assunte da codesto Consiglio e contraria alle disposizioni emergenziali vigenti, in quanto la ricollega alla presentazione dell’istanza di astensione dell’interessato, senza tener conto dell’oggettivo impedimento – indipendente dalla volontà dell’interessato – e dalla facoltà espressamente attribuita dall’art. 27 che prevede di tenere udienza da remoto.

INVITA

- Il C.P.G.T., nell’esercizio del potere di autotutela, a riesaminare la propria delibera o quanto meno a precisare, i limiti della sua applicazione alle sole ipotesi in cui la partecipazione all’udienza poteva o può essere assicurata da remoto.

Il Presidente
(Daniela GOBBI)

Boom di ricorsi su elusioni

Il 25 gennaio le commissioni Finanze di Camera e Senato hanno ascoltato gli esponenti della giustizia tributaria sulla riforma del sistema fiscale. Daniela Gobbi, presidente dell’Associazione magistrati tributari, ha evidenziato che da settembre si è registrato un boom di ricorsi su elusioni. Nel periodo da gennaio a marzo 2020 i ricorsi tributari hanno subito una contrazione del 3,91%; la percentuale è salita al 41% nel periodo aprile-giugno. Tra luglio e settembre, invece, si è avuta un’impennata di ricorso, oltre 17 mila. Ad aumentare è il rischio di elusione. La riforma dell’Irpef potrebbe essere l’occasione per ridurre i casi di elusione. Il vicepresidente vicario del consiglio di presidenza della giustizia tributaria ha ricordato che il maggior numero di ricorsi Irpef sono relativi all’interpretazione di norme su detrazioni o sulle agevolazioni fiscali’

L’audizione alla Commissione Bicamerale Finanze: le richieste di AMT

La Presidente dell’A M T, Daniela Gobbi, in occasione dell’audizione presso la Commissione Bicamerale Finanze del 25 gennaio 2021, ha evidenziato la necessità di una revisione, in un’ottica di maggiore autonomia del magistrato, sia del vigente istituto della mediazione tributaria che dell’attuale normativa in materia di compenso del giudice tributario.

Tali argomenti rientrano nel progetto di riforma dell'ordinamento e dell'organizzazione del sistema tributario alla luce della necessità, rilevata da più parti, di garantire l'indipendenza e la terzietà del magistrato.

Una terzietà e indipendenza che, a detta della Presidente, non può essere assicurata quando la mediazione/conciliazione tributaria avvenga ad opera dello stesso Ente che ha emesso il provvedimento impugnato o, quando, il compenso di un magistrato venga determinato con decreto ministeriale e non con legge.

Relativamente alla terzietà l'AMT propone, per un verso, l'istituzione di una "Sezione Conciliazione/Mediazione", composta da tre giudici onorari non togati - quindi non magistrati - che potrebbero occuparsi di questioni che, seppur di valore ridotto, (infra €.50.000,00) presentino elevate criticità in ordine all'interpretazione.

La Presidente, con riferimento alla scelta di giudici non togati, ribadisce l'esigenza di ridurre il carico di lavoro ai magistrati ordinari che, ad oggi, sono particolarmente oberati.

Sotto diverso profilo, pur sempre connesso alla terzietà, la Gobbi ha evidenziato, per quel che concerne i compensi, come la normativa in vigore statuisca che la retribuzione percepita dai giudici tributari sia determinata per mezzo di un decreto del Ministro delle Finanze ed è liquidato dalla direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione ha sede la Commissione Tributaria.

Ancora la Presidente ha sottolineato come la nomina dei componenti delle Commissioni Tributarie, avvenga con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa deliberazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

È innegabile, quindi, il legame tra le Commissioni Tributarie ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze, a sua volta strettamente collegato con il principale e abituale protagonista delle liti tributarie, cioè l'Agenzia delle Entrate.

Su questo punto, la Presidente Danila Gobbi si esprime in maniera decisa ritenendo inaccettabile che un organo giudicante che, in forza del dettato costituzionale deve rimanere terzo e imparziale, sia invece sottoposto alle ingerenze dell'esecutivo e degli enti parti in causa.

E' indispensabile, quindi, a fronte di tali molteplici motivi, sottrarre al Ministero dell'Economia e delle Finanze la gestione e l'organizzazione delle Commissioni tributarie, ed affidarle ad un

organismo terzo, come per esempio la Presidenza del Consiglio dei Ministri o il Ministero della Giustizia.

La richiesta di esonero dall'udienza in sede non preclude il diritto al compenso fisso

Com'è noto, il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria ha disposto, con delibera n. 1505/2020 assunta nella seduta del 15 dicembre scorso, la decurtazione del compenso fisso per i giudici tributari che chiedano di essere esonerati dalla partecipazione alle udienze o camere di consiglio da svolgersi presso la sede della Commissione interessata, ai sensi del comma 3, dell'art. 27, D.L. n. 137/2020 (Decreto c.d. "Ristori"). Nel prevedere tale decurtazione il CPGT ha assimilato tale ipotesi a quella della malattia per la quale la norma regolamentare emanata dallo stesso Organo esclude la corresponsione di detto compenso ove l'assenza si protragga oltre il 30° giorno, essendo irrilevante l'assenza sporadica.

Orbene la norma regolamentare richiamata dal Consiglio per giustificare la decurtazione recita: *"il compenso [fisso] deve sempre essere riconosciuto...allorquando una attività o una riduzione di attività non dipende dalla volontà del Giudice Tributario o da suoi impedimenti soggettivi"*.

La domanda, allora, da porsi, è se la mancata partecipazione del componente di Commissione all'udienza in sede dipenda dalla volontà del Giudice o da un impedimento di carattere oggettivo.

E' ben vero che l'esonero è previsto su "richiesta", ma trattasi di una facoltà che la legge attribuisce all'interessato in funzione di un interesse superiore, costituito dalla necessità di tutelare l'incolumità personale e collettiva dal pericolo del contagio da COVID-19. In sostanza la richiesta è giustificata da un interesse pubblico, di natura evidentemente oggettiva, la cui tutela è affidata all'iniziativa della parte, in quanto l'assembramento determinato dalla udienza in sede è fonte di pericolo che la legge vuole scongiurare o, quanto meno ridurre.

Si aggiunga che la richiesta di esonero di cui al cit. comma 3 non significa indisponibilità a partecipare a qualsiasi udienza, ma soltanto a partecipare all'udienza in sede. Per cui soltanto se venisse meno ingiustificatamente la partecipazione alla udienza nella forma "da remoto", che può essere disposta "anche solo parzialmente", ai sensi del comma 1 dell'art. 27, dal presidente della Commissione (per i giudici che ne hanno fatto richiesta), sarebbe giustificata la decurtazione.

Anche l'assimilazione della fattispecie in esame a quella della malattia non sembra pertinente perché nel caso di malattia si ha una situazione di totale impossibilità, sia pure di carattere oggettivo, a tenere l'udienza, mentre nel caso di richiesta di esonero ex art. 27 non si è di fronte ad un'analogia totale indisponibilità, in quanto questa è riferita soltanto all'udienza in sede.

Pertanto, in caso di richiesta di esonero a partecipare all'udienza in presenza, laddove non è dato al componente di Commissione di partecipare all'udienza da remoto giacché non praticabile, neppure parzialmente in assenza della relativa previsione da parte del decreto del presidente di Commissione, non appare legittimo negare il compenso fisso, in quanto contrario ad una facoltà espressamente prevista dalla legge come causa non dipendente dalla volontà del giudice.

Ennio Attilio Sepe

Il tetto ai compensi variabili

Diversi Colleghi chiedono che AMT sottoponga all'attenzione della Direzione Generale delle Finanze l'incongruente applicazione del tetto sui compensi variabili stabilito dall'art. 1, comma 310, della L. 311/2004.

E' stato sollevato il dubbio relativo all'applicazione del tetto per l'anno 2018 anche all'anno 2020. Nell'anno 2018 i Giudici hanno già subito la limitazione derivante dall'applicazione del tetto di € 72.000,00, ma nell'anno 2020, a causa della pandemia e dell'immissione in servizio dei nuovi Giudici Tributari, si è verificata una netta riduzione del carico di lavoro e delle sentenze depositate derivando da ciò la drastica riduzione dei compensi variabili pagati nell'anno 2020 e lontanissimi dal raggiungere € 72.000,00. Risulta quindi incomprensibile che non sia stato erogato il CUT a pioggia per l'anno 2018 con la spiegazione che non poteva essere pagato perché nell'anno 2018 era stato superato il tetto. Infatti il pagamento del CUT 2018 è stato effettuato nel 2020 anno in cui il tetto non è immaginabile. Se quindi era giusto che nel 2018 per l'effetto dei pagamenti effettuati nello stesso anno non siano state pagate le somme superiori ad € 72.000,00 non lo è altrettanto per il CUT 2018 pagato nel 2020, anno in cui i compensi si sono fortemente ridotti e potevano benissimo contenere il CUT 2018 senza che si verificasse il superamento del tetto di € 72.000,00.

Giriamo la richiesta al nostro Direttivo Nazionale.

Avviata l'azione di riconoscimento dello status economico

Nella seduta del Comitato Direttivo Centrale del 4 gennaio scorso l'Avv. Vincenzo Di Michele di Foggia, ha illustrato le condizioni per l'instaurazione del giudizio amministrativo avente ad oggetto il riconoscimento dello status giudico dei giudici tributari e l'equiparazione a quello dei magistrati di ruolo ai fini del trattamento economico adeguato all'importanza della funzione esercitata e previdenziale, alla luce della più recente giurisprudenza unionale e della nostra Corte Costituzionale.

Nella discussione che ne è seguita è emersa l'opportunità di instaurare due cause pilota: una promossa da un giudice tributario "laico" e una promossa da un giudice tributario "togato"; ciò al fine di meglio far risaltare le peculiarità della magistratura tributaria. Si è inoltre ritenuto che un contenzioso di massa in questo particolare momento storico potesse innescare meccanismi di indirizzo della riforma della Giustizia Tributaria nel senso della soppressione degli attuali organi di giurisdizione e l'incardinamento della materia presso altre giurisdizioni.

In adempimento della deliberazione del CDC, la Giunta ha quindi conferito incarico all'Avv. De Michele di predisporre i ricorsi assumendosi l'impegno di spesa come già deliberato dal CDC nella seduta del 22 luglio 2020.

L'Avv. De Michele ha dimostrato di ben conoscere la materia e di aver acquisito specifiche esperienze professionali avendo assistito, con successo, i giudici onorari di pace, nel contenzioso teso a rivendicare l'assimilabilità della funzione da loro svolta rispetto a quella dei magistrati ordinari di carriera, sia davanti alle giurisdizioni nazionali che a quelle comunitarie.

ULTIMISSIME

I contrasti sulla rottamazione ter alle SS.UU.

La sezione tributaria della Corte di Cassazione con Ordinanza 1913 del 28 gennaio 2021 ha rimesso alle Sezioni Unite di statuire sull'ammissibilità dell'impugnazione delle cartelle scaturenti dal controllo automatico, previsto dall'art. 36bis dpr 600/73, dia origine o meno ad una controversia definibile in forma agevolata ai sensi dell'art.6 del dl 119/2018.

Stante che la legislazione sul condono non esclude espressamente le cartelle di pagamento scaturenti da controllo automatizzato si è dato luogo, per un verso, a pronunzie di estensione delle garanzie del contribuente ovvero escludere l'applicabilità dei benefici a fronte del mancato inserimento della fattispecie nella norma agevolativa.

Tassazione separata del compenso CUT

L'Agenzia delle Entrate, con risposta all'interpello 483, ha affermato che qualora il compenso Cut dei giudici tributari sia stato erogato dopo 120 giorni decorrenti dal 15 gennaio dell'anno successivo, deve applicarsi la tassazione separata.

Invero lo stesso organo aveva sostenuto che il compenso variabile ai giudici tributari, era assimilabile al reddito da lavoro dipendente; quindi, anche se erogato dopo due anni dalla maturazione del diritto, soggetto a tassazione ordinaria.

La motivazione del revirement è facilmente intuibile!

Sottoscritto protocollo per la gestione delle udienze tributarie

Presso la sede della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia è stato sottoscritto un protocollo per lo svolgimento delle udienze tributarie nella fase dell'emergenza sanitaria nazionale da Covid 19 (il primo in Italia).

Il protocollo facendo riferimento alle disposizioni contenute nel c.d. Decreto Ristori (Art. 27, D.L. n. 137/2020) finalizzate a contemperare l'esigenza di limitare le forme di contatto personale che favoriscono il propagarsi dell'epidemia con la necessità di garantire la continuità del servizio della Giustizia tributaria è volto a tutelare, con regole uniformi e condivise dagli operatori del settore, la garanzia del contraddittorio e dell'oralità del processo, tramite le udienze da remoto o appositi rinvii della causa alla fase successiva a quella emergenziale.

Il documento sottoscritto con la Commissione Tributaria regionale della Sicilia, l'Agenzia delle Entrate e gli Ordini professionali recepisce la proposta di protocollo elaborata dall'Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi. Un particolare apprezzamento va al Presidente della Ctr Sicilia Dr. Pino Zingale che ha con tempestività esaminato e inviato a tutti i Presidenti delle Commissioni, Ordini Professionale e Agenzie fiscali, il nostro testo per eventuali osservazioni ed al Presidente dell'Ordine degli Avvocati di Palermo, Avv. Giovanni Immordino, per il prezioso contributo fornito. Un importante e concreto riconoscimento per l'attività svolta dall'Uncat nell'interesse della Giustizia tributaria.

Angelo Cuva

RIFLESSIONI

L'augurio della pari dignità. Che il 2021 sia la volta buona.

Sono stati indetti i concorsi (*delibera 1474/2020/IV del 15.12.2020*) per la copertura di numerosi posti, resisi e/o che a breve si renderanno vacanti, di Presidente di Commissione Provinciali e Regionale.

Trattasi di procedura riservata, espressamente, a tutti i componenti (*ndr., non giudici e/o magistrati*) in servizio nelle Commissioni Tributarie regionali e provinciali, ma gli aspiranti non devono raggiungere "l'età pensionabile" (*ndr., bello questo eufemismo per non dire defenestrati*) entro i quattro anni successivi alla data del termine ultimo per la presentazione delle domande di partecipazione (*ndr. 09.03.2020 ore 12,00*) e, pure poi, non potranno essere nominati coloro che raggiungeranno, sebbene vincitori magari ai primi posti, la fatidica "età pensionabile" entro i quattro anni successivi alla nomina.

Pur trattandosi di concorso riservato a tutti i componenti in servizio, potranno essere nominati i giudici, non si parla più di componenti (sic!), che rivestono la funzione (*ndr., estranea ed esterna alla giurisdizione tributaria*) di magistrati ordinari, amministrativi, militari o contabili, in servizio o a riposo.

Bene, ma non troppo!!

Fatto è che, e tanto in contrasto e smentita degli animi favorevoli dei novelli aspiranti riformatori, che nello attuale ordinamento ed organico componenti, e/o giudici se volete, riferito alla giustizia tributaria, quale quarta e/o quinta giurisdizione (*ndr., per quelli che ancora ci credono,!!*) è comunque l'unica c.d. giurisdizione dove si è cooptati per concorso e si avanza, di grado e funzioni di diritto, solo per concorso.

Mi domando, per capire e superare le mie personali limitazioni, se vi è confusione e/o distinzione tra i concetti di "età pensionabile", riferita in generale ed in particolare nell'ordinamento tributario, e di "a riposo", giacché non mi è chiaro, ed è sicuramente un mio limite, se un soggetto è "a riposo" pur se non ha raggiunto la fatidica "età pensionabile" e quest'ultima, pure non sussistente nello ordinamento tributario ove non mi pare che vi sia un trattamento pensionabile, vada intesa nella sola attività di provenienza e/o comunque perché funzione e/o incarico cessato per una qualsiasi ragione.

Ancora mi domando perché mai, giusto il chiaro testo letterale, ancora vigente, dell'art. 3 dlgs n. 545/92, si escludono dalla nomina, pur potendo partecipare al concorso riservato a tutti i "componenti in servizio", coloro che, ma in altri ordinamenti, non rivestono e/o non più rivestono, perché "a riposo" e/o cessato incarico, la funzione di magistrato ordinario, amministrativo o militare e ... oggi, ma nulla dice il citato art. 3 in proposito, anche contabile.

Il Magistrato c.d. onorario, attualmente in servizio e con funzioni svolte e cessate, è pure escluso? ... e per quale ragione atteso che il sempre art. 3 citato non parla di magistrato assunto esclusivamente per concorso?

In altri termini, mi pare di capire, che tutti i “componenti in servizio” hanno titolo a partecipare, magari classificandosi ai primi posti, ma non potranno poi essere nominati così subendo una, prima, inattuale discriminazione, a mio parere contraria ai più elementari principi di costituzionalità interna ed europea, e anche perché, subendo così una seconda discriminazione, non di provenienza c.d. contabile.

Che dire, e come giustificare, poi del doppio termine dei quattro anni con riferimento alla data di presentazione delle domande e poi, ancora, con riferimento alla data della nomina, dopo naturalmente avere superato utilmente il concorso, sulla cui durata non si ha, ormai per antica esperienza, nessuna certezza.

Ultimamente ho sentito e seguito l'intervento, apprezzandolo, del sig. Presidente della Corte Costituzionale, dr. Mario Rosario Morelli, e di altri autorevoli relatori (*ndr., webinar del 11.12 scorso organizzato dalle CC.TT. della Campania*), in tema di c.d. uguaglianza e pari dignità.

Il mio augurio a tutti i componenti e/o giudici, che considero tutti Colleghi di uguale dignità, è quello che si eliminino tutte le attuali discrasie ancora mantenute nei concorsi di che trattasi e auspico che tutti, e ripeto tutti, i “componenti in servizio” decidano di comunque partecipare e poi eventualmente attivare le procedure in caso di esclusione e/o di mancate nomine.

Tanto senza dimenticare che ho potuto apprezzare per alcuni anni un Presidente di CTP (dr. Mario Muscarà, oggi cessato dalle funzioni) di non provenienza magistratuale.

E' stimolante poter vedere se l'attuale sistema di disuguaglianza reggerà ancora.

Auguri e non me ne vogliate per le mie strane riflessioni anche perché, al momento, ritengo che non parteciperò al concorso sebbene “componente in servizio” dal 06.08.1984, VPS dal 07.01.2016 con funzioni di PS f.f. dal 09.10.2018 curando i percorsi formativi pure utili alla partecipazione di futuri concorsi.

Auguri ancora.

Pino Tinto

L'APPROFONDIMENTO

L'esclusione dell'udienza da remoto va giustificata: così il TAR Puglia

Il TAR Puglia, con ordinanza n. 742, pubblicata il 27 novembre 2020 ha sospeso l'efficacia del decreto n. 16 emesso il 30 ottobre 2020 del presidente della CTP di Foggia che ha escluso la

possibilità di svolgimento delle udienze da remoto, senza allegare le ragioni tecniche di interesse pubblico che avrebbero reso non praticabile o amministrativamente inopportuno il collegamento a distanza. Infatti per controversie già fissate per la trattazione in udienza pubblica ha previsto il passaggio in decisione “sulla base degli atti” e, nel caso in cui sia richiesta la discussione, la trattazione scritta.

IL Giudice amministrativo è intervenuto, in via cautelare, sul provvedimento emesso dal presidente di detta commissione per disciplinare le modalità di svolgimento delle udienze nell’ambito dell’adozione delle misure urgenti anti COVID-19 relative allo svolgimento del processo tributario, previste dall’art. 27 del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137 (Decreto “Ristori”), entrato in vigore il 29 ottobre 2020.

E’ scattata la competenza giurisdizionale di tal Giudice, trattandosi di un provvedimento organizzatorio dell’attività giudiziaria tributaria, di natura amministrativa e non giudiziaria.

La pronuncia, sia pure di mera sospensione, appare corretta alla luce della disciplina dettata dall’art. 27 del citato D.L., il cui primo comma disciplina lo svolgimento della udienza tributaria da remoto “ove le dotazione informatiche della giustizia tributaria lo consentano e nei limiti delle risorse tecniche e finanziarie disponibili”, sempre che vi sia il consenso delle parti (necessario per la rinuncia al diritto alla pubblicità dell’udienza), che si manifesta con un’espressa richiesta di una delle parti e l’assenso almeno tacito dell’altra. Il secondo comma prevede “in alternativa” la trattazione del ricorso “sulla base degli atti”, che la parti possono contrastare con la richiesta dell’udienza a distanza, che il Giudice può rigettare soltanto ove “non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto”, fissando la trattazione scritta (c.d. “udienza cartolare”). Quindi occorre che sia espressa una motivazione dell’impedimento che osta allo svolgimento dell’udienza da remoto, che può consistere nella presenza in udienza di soggetti diversi dai difensori e dalle parti, nella produzione in visione di numerosi documenti, nella esistenza di difficoltà di natura tecnica per effettuare il collegamento, e così via.

Proprio con riferimento a queste ultime, occorre rilevare che, nonostante la pubblicazione del decreto emesso l’11 novembre 2020 dal Direttore Generale delle Finanze, che ha individuato le regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all’udienza a distanza, tale forma di partecipazione è ancora lontana da potersi definire a regime, in quanto nella quasi totalità delle commissioni essa può effettuarsi soltanto con un solo collegamento a commissione, per cui non più di un collegio per volta può tenere l’udienza da remoto, ed in molte commissioni è anche difficile realizzare tecnicamente un regolare collegamento telematico.

In ogni caso è salvo il diritto delle parti all’udienza pubblica, sancito da numerose sentenze della Corte costituzionale con riferimento all’art. 101 Cost. e da molteplici Convenzioni internazionali (v., in particolare, l’art. 6 della CEDU), stante l’interpretazione data all’art. 27, confermata anche dalle “Linee guida” approvate dal CPGT con delibera del 10 novembre 2020, secondo cui i riti emergenziali alternativi sono soltanto “autorizzati”, nel senso che la norma non vieta di continuare a svolgere le udienze “in presenza”, ove le condizioni sanitarie locali lo consentano e sia valutato il pericolo per l’incolumità di tutti i protagonisti del processo. Sicché alla richiesta di una parte di

trattazione in udienza pubblica, il giudice dovrà accogliere la richiesta, rinviando la causa per la discussione pubblica ad udienza fissa o a nuovo ruolo post COVID-19.

Ennio Attilio Sepe

Il valore di una “massima”

L' *“Ufficio del Massimario”* - le origini

Per trovare le “origini” dell'attività del primo *Ufficio del Massimario* (secondo la concezione contemporanea) nel contesto della Giurisdizione italiana occorre risalire al R.d. n. 268 del 1924 il quale dispose che presso l'ufficio del Primo presidente della Corte di Cassazione fossero addetti tre magistrati, di grado non superiore a consigliere di appello, posti alla diretta dipendenza del Primo presidente *«dal quale ricevono le istruzioni occorrenti per il loro lavoro»*.

Ben 17 anni dopo, con il R.d. n. 12 del 1941 art. 65 venne previsto l'Ufficio del *“Massimario e del”* presso la Corte di cassazione.

Anche in questo caso l'Ufficio veniva posto alle dirette dipendenze del Primo presidente.

Il massimario nella giurisdizione tributaria.

L'Ufficio del Massimario nella giurisdizione tributaria italiana ha origini molto più recenti: fa il proprio ingresso con l'art. 40 del d.lvo 545 del 1992 (entrato in vigore il 15 gennaio 1993).

Tale norma dispose che :*1) E' istituito presso ciascuna commissione tributaria regionale un ufficio del massimario, che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella sua circoscrizione. 2) Alle esigenze del su indicato ufficio si provvede nell'ambito del contingente di cui all'art. 32. 3) Le massime delle decisioni saranno utilizzate per alimentare la banca dati del servizio di documentazione tributaria gestita dal sistema centrale di elaborazione del Ministero delle finanze, al quale le commissioni sono collegate anche per accedere ad altri sistemi di documentazione giuridica e tributaria...”*.

L'Ufficio del Massimario della Commissione Tributaria Regionale Sicilia è stato istituito nella immediatezza dell'entrata in vigore del citato articolo 40.

Cos'è l'Ufficio del Massimario ?

Come è strutturato l' Ufficio del massimario nella giurisdizione di merito delle Commissioni tributarie regionali ?.

Nella giurisdizione tributaria è prevista la istituzione di un “*Ufficio del Massimario*” presso ciascuna delle Commissioni Tributarie Regionali, ai quali è demandato il compito di vagliare la giurisprudenza delle Commissioni territoriali e di fare confluire le relative massime nella banca dati del Ministero dell’ Economia e delle Finanze.

Il lavoro svolto dall’Ufficio del Massimario presso le Commissioni tributarie regionali presuppone, quindi, l’esame delle decisioni degli Organi giurisdizionali, la loro selezione di quelle nelle quali si è fatta applicazione di principi di diritto che si ritiene opportuno inserire nell’archivio giurisprudenziale, l’estrazione delle relative massime ed il loro inserimento nei diversi archivi attraverso modalità che ne rendano semplice e rapido il rinvenimento, facilitandone la corretta conoscenza e diffusione.

Compiti dell'Ufficio del Massimario

Compito istituzionale dell'Ufficio del Massimario, pertanto, è l'analisi sistematica della *giurisprudenza di merito* che viene condotta allo scopo di creare le condizioni di una utile e diffusa informazione - interna ed esterna agli organi della Giurisdizione di merito - necessaria per il miglior esercizio della relativa funzione.

Su *input* dei Giudici tributari “*referenti*” dell’Ufficio massimario designati presso ciascuna Commissione tributaria provinciale o presso ciascuna sezione di Commissione tributaria regionale, vengono trasmesse all’Ufficio del Massimario delle Commissioni tributarie regionali le sentenze “*notevoli*” o di rilievo.

Tali sentenze vengono massimate e quindi inserite sul portale del sistema informativo del Ministero dell’Economia e delle Finanze e della Giustizia tributaria.

L’accesso a tali banche è libero ed è aperto a tutti gli operatori del Diritto.

E’ fondamentale osservare che mentre l’attività posta in essere dall’Ufficio del Massimario presso la Corte di Cassazione contribuisce all’attività *monofilattica*, l’attività posta in essere dagli Uffici del massimario delle Commissioni tributarie regionali ha un taglio spiccatamente “*ricognitivo*” degli orientamenti giurisprudenziali che ciascuna Sezione o Commissione territoriale assume di volta in volta su specifiche problematiche o istituti giuridici.

Cosa è una massima?

La *massima* di una sentenza consiste in poche, brevi frasi che sintetizzano il *principio di diritto* affermato nella sentenza stessa, al fine di cristallizzare quell’interpretazione data dai Giudici

territoriali (Commissioni tributarie provinciali o regionali) per i successivi casi portati all'attenzione delle Commissioni tributarie.

A volte, insieme al principio di diritto, è possibile trovare nelle massime anche un riferimento concreto al caso trattato nella sentenza con una breve descrizione.

Questi riferimenti hanno il compito di facilitare lo studioso o il tecnico del diritto (Professore, Avvocato, Magistrato, etc...) nell'applicazione della massima al caso di specie in quel momento trattato, dando modo a quest'ultimo di valutare se possa, o meno, essere applicata a quella fattispecie.

Il *massimatore*, quindi, ha il compito delicato di riportare in uno scritto sintetico e chiaro tutto quanto serve a rendere esattamente la portata della pronuncia.

Ed è fin troppo ovvio rimarcare che la redazione della massima richiede professionalità specifica ed estrema attenzione perché eventuali errori, enfattizzazioni, imprecisioni ma anche sottovalutazioni od omissioni potrebbero influenzare la giurisprudenza successiva a prescindere da quanto effettivamente risultante dalle decisioni oggetto di massimazione.

Nella giurisdizione tributaria la massimazione avviene seguendo un *format* che individua la pronuncia, i suoi estremi identificati, l'organo che l'ha pronunciata, il relatore, il presidente, le parti, la fattispecie concreta, l'intitolazione, il principio di diritto, i riferimenti normativi e giurisprudenziali.

Tutti tali elementi risultano poi utili per la loro "collocazione" nel portale e facile reperibilità a da parte degli utenti.

L'Ufficio del Massimario ed il c.d. "precedente"

Anche dopo le incisive riforme degli ultimi anni, la nomofilachia (nel caso della Corte di legittimità) o l'uniforme applicazione delle pronunce di merito (nella fattispecie che ci riguarda) continua a fondarsi sul c.d. "*precedente*".

Strettamente collegato alla redazione delle massime ed alla "tenuta" della banca dati è quindi il compito di segnalare ai magistrati tributari sia l'emersione di contrasti o problematiche "aperte" nella giurisprudenza di legittimità in modo che essi possano tenerne conto quando le relative questioni dovessero riproporsi, sia l'eventuale composizione di tali contrasti giurisprudenziali a seguito dell'eventuale intervento delle Sezioni Unite di legittimità o delle Commissioni territoriali.

Ed è altresì compito dell'Ufficio del Massimario, come detto, l'alimentazione della banca dati della giurisprudenza tributaria: una raccolta ragionata idonea a segnalare i principi che hanno informato la giurisprudenza tributaria e le linee lungo le quali questa si è mossa nel periodo considerato in relazione a determinate questioni di natura processuale e sostanziale.

Il valore del "*precedente*" nell'Ordinamento.

Compito dell'Ufficio del Massimario, come detto, è quindi quello di "monitorare" il "*precedente*" di diritto affinché possa essere richiamato dagli altri Giudici.

Vediamo cosa è un "*precedente*" e quante "tipologie di precedenti" esistono in dottrina:

Precedenti a rilevanza orizzontale e verticale

Rispetto ad un determinato giudice i precedenti possono avere *rilevanza orizzontale*, se provengano dallo stesso giudice (*autoprecedenti*) o da un giudice posto allo stesso livello nella gerarchia degli uffici giudiziari, oppure *rilevanza verticale*, se provengono da un giudice di diverso livello gerarchico.

Precedenti vincolanti e persuasivi

Il precedente è *vincolante* quando il giudice è obbligato a conformarsi alla decisione precedentemente adottata.

Negli ordinamenti contemporanei la forza vincolante dei precedenti è tipica dei sistemi di *common law* dove vige il principio dello *stare decisis* non è invece presente, salvo rare eccezioni, negli ordinamenti di *civil law*.

Anche quando non è vincolante, il precedente può avere una certa forza persuasiva (si parla, infatti, di precedente *persuasivo*), in genere promanante dall'autorità del giudice che ha pronunciato la decisione e, ancor di più, dalla solidità della linea argomentativa seguita.

Qualora "*vincolante*", il precedente rientra tra le fonti del diritto; si tende, invece, ad escludere che lo stesso valga per i precedenti "*persuasivi*".

Precedenti "*vincolanti*", ove esistano, sono quelli provenienti da giudici di livello superiore ed eventualmente quelli a rilevanza orizzontale, gli altri possono essere al più *persuasivi*.

D'altra parte, un *precedente* proveniente da un giudice di livello superiore, anche se non vincolante, avrà comunque un'indubbia forza persuasiva, quantomeno perché la decisione che

non si conforma ad esso potrà essere sottoposta, mediante impugnazione all'esame al giudice che l'ha stabilito.

Il “*valore*” della sentenza emessa

La sentenza emessa non costituisce (mai) una regola vincolante – almeno in punto di diritto – al di fuori dello specifico singolo caso trattato.

Neppure i precedenti delle Sezioni Unite sono vincolanti in diritto, nel senso che non vi è alcun obbligo di legge, anche se, poi, lo sono nei termini di un’ “*autorità in fatto*”.

Ciò accade perché le *decisioni giudiziali* non sono state inserite nel *sistema delle fonti* né prima della promulgazione della Carta Costituzionale avvenuta nel 1948 né nel sistema delineato dall’art. 1 delle disposizioni preliminari al Codice civile in vigore dal 1942.

Si dovrà quindi fare ricorso, nell’ipotesi di *vuoti normativi*, al principio dell’*analogia* o ai *principi generali* dell’ordinamento giuridico (art. 12, comma 2°, delle *preleggi*).

Il valore del c.d. “*precedente*” nei sistemi di *common law*

Ciò, invece, non accade nei sistemi di *common law* dove lo “*stare decisis*” (“*rimanere su quanto deciso*”) è un principio generale dei sistemi di *common law* in forza del quale il giudice è obbligato a conformarsi alla decisione adottata in una precedente sentenza, nel caso in cui la fattispecie portata al suo esame sia identica a quella già trattata nel caso in essa deciso.

In questo modo, i *precedenti* desunti dalle sentenze anteriori operano come fonte di diritto e, negli ordinamenti di *common law*, a tutt’oggi, la maggior parte delle norme è prodotta proprio tramite questa fonte.

Il Massimario – monitoraggio della Giurisprudenza territoriale

Risulta più che evidente che all’attività dell’Ufficio del Massimario della Commissione tributaria regionale sono demandati i compiti di “*monitoraggio*” l’attività posta in essere dalle diverse Commissioni tributarie provinciali e dalle le diverse sezioni delle Commissioni tributarie regionali, al fine di rendere chiari e comprensibili i mutamenti ed i consolidamenti della giurisprudenza territoriale su materie analoghe.

Gli Uffici del Massimario, in tal modo contribuiscono a rendere più facile una uniforme interpretazione normativa.

La situazione attuale - Commissione Tributaria Regionale Sicilia

Grazie all'impegno dei Colleghi che compongono l'Ufficio del Massimario e delle molteplici professionalità esterne che collaborano con esso, l'attività dell'Ufficio del Massimario della Commissione tributaria regionale nell'ultimo triennio ha fatto registrare una "media" di produttività di circa 300 massime l'anno.

Questi risultati sono stati possibili grazie all'entusiasmo ed all'impegno dei Componenti dell'Ufficio del Massimario, dei professionisti "esterne" che vi collaborano attivamente e dei tanti giovani tirocinanti delle Università siciliane – la Lumsa e l'Unipa – con le quali la Commissione tributaria regionale Sicilia ha stipulato una convenzione nonché all'impegno dei *tutor* (Giudici tributari) che li seguono costantemente.

Compito di questi studenti - tirocinanti è di supportare l'attività del l'Ufficio del Massimario e nello stesso tempo cimentarsi, dopo un percorso formativo, nell'attività di massimazione.

L' imprevedibilità del giudizio -il ruolo del Massimario

In estrema sintesi il ruolo svolto dagli Uffici del Massimario della Commissione tributaria regionale può contribuire ad una maggiore conoscenza e uniformità interpretativa, riducendo la c.d. "*imprevedibilità del giudizio*" attraverso il superamento dei contrasti interpretativi.

Non bisogna, infatti, trascurare che la "*imprevedibilità del giudizio*" ed i "contrast giurisprudenziali" sono due concetti che collidono fortemente con i principi costituzionali di eguaglianza secondo cui "*la legge è uguale per tutti e tutti i cittadini sono uguali dinnanzi alla legge*" poichè di fatto si concretizzano in una disparità di trattamento di fattispecie identiche.

"*Certezza del diritto*", infatti, significa anche, *certezza* della uniforme e costante applicazione della medesima norma sia nel tempo che in fattispecie analoghe.

Rinunciare a queste certezze equivarrebbe rinunciare ad un caposaldo del nostro Ordinamento: perché, come diceva Montesquieu "*non c'è tirannia peggiore di quella esercitata all'ombra della legge e sotto il calore della giustizia*".

Ignazio Gennaro

L'ARGOMENTO : LA NOTIFICA

Nullità e inesistenza della notifica: i responsi (non omogenei) della Cassazione.

Con ordinanza 22909 del 21 ottobre 2020 la Suprema Corte ha statuito la nullità del giudizio stante che la notifica dell'appello è stata effettuata presso il difensore costituito nel giudizio di primo grado, ma non indicato come domiciliatario.

A sostegno di siffatto principio rigoristico si afferma che “la notifica dell'appello, cui si applica l'art. 17 del d.lgs 546/92, avente carattere di specialità rispetto all'art. 330 c.p.c., va effettuata, salvo consegna a mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della costituzione in giudizio, con la conseguenza che è nulla (e non inesistente) ove eseguita presso il procuratore costituito in primo grado ma non domiciliatario” ... “tale nullità, in quanto non sanata dalla costituzione del convenuto e rilevata solo in sede di legittimità, comporta la cassazione della sentenza con rinvio ad altro giudice di pari grado”.

Tale iter logico giuridico si discosta con quanto argomentato in precedenti sentenze nelle quali era stata ritenuta sanabile la nullità processuale per il raggiungimento dello scopo. Con ordinanza 23593 del 23 settembre 2019, il giudice di legittimità aveva sentenziato che l'inammissibilità dei ricorsi tributari va dichiarata solo in casi eccezionali. Invero si argomenta che il giudice di secondo grado “non ha tenuto in conto che non di inesistenza della notifica si trattava ma caso mai di nullità e che questa era in ogni caso stata sanata dal raggiungimento dello scopo, essendosi costituita in giudizio la controparte, peraltro tempestivamente, e quindi idoneamente attinta dalla notifica.

Nell'ordinanza 23593, testé richiamata, si sostiene che in forza dell'art. 330 c.p.c. l'appello deve essere notificato al difensore. Quindi, ove la notifica venga effettuata in un luogo che ha una connessione con la parte, il mancato rispetto del luogo di notificazione produce la nullità e non l'inesistenza della notifica. In sintesi, l'appello deve essere notificato presso lo studio del difensore presso il quale è stato eletto domicilio. Ove l'atto sia notificato direttamente alla controparte non sarà dichiarato inammissibile, ma la nullità sarà sanata per il raggiungimento dello scopo.

Sempre nell'ambito della valutazione delle notifiche, ulteriore aspetto esaminato dalla Suprema Corte è la notifica delle sentenze. Con sentenza 23066 del 17 settembre 2019 l'alto Consesso ha affermato che “la notificazione della sentenza al domicilio reale del soccombente, anziché al procuratore costituito, realizza una forma di notificazione diversa rispetto a quella prevista dagli artt. 285 e 170 c.p.c., che non è idonea a far decorrere il termine breve di impugnazione in quanto, in primo luogo, non risulta rappresentativa della volontà impugnatoria della parte notificante e, in secondo luogo, non integra il necessario veicolo di conoscenza in favore del soggetto professionalmente qualificato, il procuratore costituito, perché possa valutare l'opportunità della proposizione dell'impugnazione. (Vedi Cass. n. Ordinanza n. 7197 del 13/03/2019; n. 16804 del 2015 e n. 12898 del 2011)”.

In altri termini, anche la sentenza deve essere notificata al difensore, altrimenti non decorre il termine breve, ma quello lungo, per impugnarla.

Sembra utile, nell'indagare sull'iter logico giuridico del giudice di legittimità relativamente alla nullità o inesistenza delle notifiche, porre altresì in evidenza l'indicazione che emerge dalle pronunzie sulla notifica di cartelle o avvisi alla società già cancellata. Con ordinanza n. 16903 del 2020, la Suprema Corte ha stabilito che la notifica di un atto di accertamento o di una cartella di pagamento eseguita nei confronti di una società (di capitali, di persone o associazioni non riconosciute), già cancellata dal registro delle imprese, deve considerarsi inesistente. Di conseguenza l'eventuale ricorso presentato dall'ex liquidatore deve essere dichiarato improcedibile stante il difetto di capacità processuale del proponente.

Nel corpo della sentenza, si ricorda che *"in tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, sicché eliminandosi ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, consegue l'annullamento senza rinvio ex art. 382 c.p.c., della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, ricorrendo un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito"* rilevabile anche d'ufficio (Cass. civ., n. 5736/16; Cass. civ., n. 20252/15, Cass. civ., n. 21188/14).

Infine, con ordinanza 24795 del 2020, sempre il giudice di legittimità ha ribadito un principio costante secondo il quale è da valutare inammissibile l'appello se non viene provata la notifica alla controparte; la mancata prova dell'avvenuta notifica alla controparte, non costituitasi in giudizio, determina la violazione del contraddittorio con conseguente nullità della sentenza di secondo grado. In sintesi, se non viene dimostrato che l'appello è stato regolarmente notificato, deve essere dichiarato inammissibile.

La notifica degli atti tributari impositivi: irreperibilità assoluta e irreperibilità relativa del contribuente

Si ritiene sia di interesse un breve approfondimento delle affermazioni di principio contenute nella sentenza della Corte di Cassazione Civile n.11829 del 18.06.2020 in tema di notificazione degli atti avvisi e degli atti tributari impositivi.

La vicenda trae origine dall'impugnazione promossa da Equitalia Sud s.p.a. avverso la Cassazione avverso una sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia che ha accolto l'appello del contribuente e riformato la decisione di primo grado, con la quale era stata dichiarata la legittimità di una intimazione di pagamento, emessa dall'Agente della riscossione in forza di prodromica cartella di pagamento, in quanto quest'ultima era stata ritualmente notificata. In particolare, il Giudice di appello aveva rilevato la fondatezza del gravame del contribuente avendo

ritenuto ricorrente il prospettato vizio di notifica della predetta cartella di pagamento, eseguita, in assenza del destinatario, attraverso il mero deposito dell'atto presso la casa comunale, ritenendo erroneamente in tal modo completato il procedimento notificatorio; trattandosi, invece, di una ipotesi di *"irreperibilità relativa"* – e non assoluta – del contribuente, la notifica avrebbe dovuto essere eseguita, a pena di invalidità, secondo il rito previsto dall'art. 140 c.p.c., ovvero, nel rispetto delle tre prescritte formalità:

- deposito della copia dell'atto nella casa del comune dove la notifica deve eseguirsi
- affissione dell'avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario
- notizia del deposito al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

La Cassazione, dunque, è stata chiamata ad esprimersi sulla violazione delle disposizioni regolanti la notifica della prodromica cartella di pagamento, e si incentra sul mancato rilievo attribuito nella sentenza del Giudice di appello alla condotta posta in essere dal contribuente, in occasione dei reiterati accessi del messo notificatore, non rinvenuto nell'abitazione di residenza.

I supremi giudici hanno ritenuto la superiore doglianza infondata, poiché, avuto riguardo alla notificazione degli atti di accertamento, il combinato disposto degli artt. 137 e 140 c.p.c., e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e), se il destinatario dell'atto di accertamento è temporaneamente assente dal suo domicilio fiscale e se non è possibile consegnare l'atto per irreperibilità, incapacità o rifiuto delle persone legittimate alla ricezione, cioè nel caso di *"irreperibilità relativa"*, la notifica deve considerarsi perfezionata solo dopo il compimento delle attività stabilite dall'art. 140 c.p.c., richiamato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e). Sicché, a tal fine, deve verificarsi in concreto che siano effettuati 1) il deposito di copia dell'atto nella casa del Comune in cui la notificazione deve eseguirsi, 2) l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione e dell'ufficio o dell'azienda del destinatario e 3) la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto di accertamento. Eseguiti tali adempimenti, la notifica potrà considerarsi perfezionata al solo ricevimento della lettera raccomandata informativa o, comunque, con il decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione di tale raccomandata.

Alla superiore affermazione di principio è seguita quella relativa alla notificazione da eseguirsi per la diversa ipotesi della *"irreperibilità assoluta"*. In tale caso, devono ritenersi applicabili, secondo la Cassazione, le modalità di notificazione dell'atto di accertamento previste dal D.P.R. n. 600 del 1990, art. 60 comma 1, lett. e), e per il relativo perfezionamento occorrono il deposito di copia dell'atto di accertamento, da parte del notificatore, nella casa comunale, l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo del medesimo comune, il decorso del termine di otto giorni dalla data di affissione nell'albo comunale. In caso di irreperibilità assoluta del destinatario, infatti, è impossibile l'invio della raccomandata informativa dell'avvenuto deposito nella casa comunale, sicché, in tal caso, tale ulteriore adempimento, prescritto per il caso di irreperibilità relativa, non è richiesto e la notifica si perfeziona nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione nell'albo comunale.

In sintesi, pertanto, la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi, nel sistema delineato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, va effettuata secondo il rito previsto dall'art. 140 c.p.c. quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non si sia potuto eseguire la consegna perchè questi non vi è stato rinvenuto.

Per converso, la notificazione va effettuata secondo la disciplina di cui al citato D.P.R. n. 600 del 1990, art. 60, lett. e), quando il messo notificatore non reperisca il contribuente perchè sconosciuto all'indirizzo indicato. I supremi giudici sottolineano come a tale ipotesi il messo debba pervenire solo dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che questi non abbia mutato indirizzo nell'ambito dello stesso Comune.

La *ratio* della superiore affermazione risiede nella circostanza che la disciplina della notificazione dell'accertamento regolata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, che non ricalca quella del codice di procedura civile, è ispirata ad un rapporto di soggezione del contribuente al potere impositivo dell'amministrazione finanziaria, da ciò derivandone la conseguenza che in caso di impossibilità di notificazione presso il domicilio fiscale, l'ufficio è tenuto ad effettuare ricerche nel comune dove è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso comune, ma non è tenuto all'espletamento di nuove ulteriori ricerche.

Dalle superiori considerazioni discende che deve considerarsi illegittima la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi effettuata ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e), del Dpr. n. 600/1973, laddove il Messo notificatore abbia attestato la sola irreperibilità del destinatario senza ulteriore indicazione delle ricerche compiute per verificare che il trasferimento non fosse un mero mutamento di indirizzo all'interno dello stesso Comune, dovendosi procedere secondo le modalità di cui all'art. 140 del Cpc. quando non risulti un'irreperibilità assoluta del notificato all'indirizzo conosciuto.

In altri termini, il Messo notificatore, prima di procedere alla notifica, deve effettuare nel Comune del domicilio fiscale del contribuente le ricerche volte a verificare la sussistenza dei presupposti per operare la scelta, tra le 2 citate possibili opzioni, del procedimento notificatorio onde accertare che il mancato rinvenimento del destinatario dell'atto sia dovuto ad "*irreperibilità relativa*" ovvero ad "*irreperibilità assoluta*", tenuto conto che nel Comune, già sede del domicilio fiscale, il contribuente non ha più né abitazione, né ufficio o azienda, mancando pertanto i dati e gli elementi concretamente idonei per notificare altrimenti l'atto.

Peraltro, la Suprema Corte specifica che ove la notifica sia avvenuta nelle forme di cui all'art. 140 del Cpc., prima della Sentenza n. 3/2010 della Corte Costituzionale, ai fini della regolarità della stessa è comunque necessaria la produzione dell'avviso di ricevimento della raccomandata spedita a compimento delle formalità previste dalla indicata disposizione, stante l'efficacia retroattiva delle Pronunce additive della Corte Costituzionale.

Bohuslav Basile

Notifica a mezzo servizio postale a destinatario momentaneamente assente (c.d." irreperibilità relativa") e momento perfezionativo dell'atto notificato.

E' stata rimessa alle Sezioni Unite della Cassazione quale organo di nomofilachia la corretta interpretazione della legge 890/1982 (art. 8 comma 4) in tema di notificazione eseguita a mezzo servizio postale a destinatario momentaneamente assente: e ciò con Ordinanza della Suprema Corte n. 21714 depositata 8 ottobre 2020.

La controversia scaturisce da un ricorso prodotto avverso una cartella di pagamento emessa a seguito di prodromici avvisi di accertamento notificati a mezzo servizio postale a contribuente momentaneamente assente al proprio domicilio.

Come è noto la norma fa obbligo all'operatore postale, allorché non rinviene al domicilio fiscale il destinatario dell'atto per momentanea assenza dello stesso (o di persone abilitate a ricevere l'atto) e quindi si trova nella materiale impossibilità di consegnare al destinatario l'atto da notificare:

- a) di affiggere un avviso alla porta dell'abitazione ovvero di immetterlo nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda: avviso questo che deve contenere tra l'altro l'indicazione dell'ufficio ove ritirare il predetto atto non potuto notificare;
- b) di comunicare successivamente *mediante avviso in busta chiusa a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento*, l'avvenuto deposito dell'atto in corso di notifica e delle modalità per il ritiro del detto atto racchiuso in una busta chiusa .

Nella fattispecie, che ha dato origine alla controversia, erano stati prodotti in giudizio dall'Ente impositore gli avvisi di ricevimento recanti l'annotazione dell'agente postale di avvenuta spedizione con data e numero di protocollo della raccomandata di comunicazione dell' avvenuto deposito (C.A.D.), avvisi però non ritirati dal destinatario dell'atto oggetto di notifica.

Lo stesso art. 8 comma 4 della predetta legge 890/1982 statuisce che la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata "di comunicazione dell'avvenuto deposito" (C.A.D.)

Senonchè sull'interpretazione della predetta norma di legge si sono formati in seno alla Cassazione due diversi orientamenti interpretativi:

Un primo orientamento collega il perfezionamento dell'iter notificatorio all'evento "spedizione" - e non già ricezione - della cosiddetta C.A.D., e al decorso del decimo giorno successivo all'invio della predetta raccomandata.

Pertanto, secondo questo orientamento giurisprudenziale, la conoscenza legale dell'atto avrebbe luogo al verificarsi della fattispecie complessa costituita dalla spedizione della C.A.D. e dal successivo decorso del tempo prescritto (10 giorni); oppure nel giorno in cui ha avuto luogo da parte del destinatario il materiale ritiro dell'atto, se esso è avvenuto in data anteriore al decorso dei dieci giorni dalla spedizione della C.A.D. - (in tal senso Cass. n.2638/2019-n.13833/2018- n. 26945/2017 – n. 6242/2017 – n. 4043/2017 – n. 1418/2012)

Un secondo orientamento invece ritiene imprescindibile, per il vaglio di regolarità della notifica, l'esibizione in giudizio anche dell'avviso di ricevimento relativo alla raccomandata contenente la C.A.D., in considerazione del fatto che solo la verifica dell'effettivo e corretto inoltro di tale avviso di ricevimento a cura dell'ufficiale postale consente di acquisire la prova che sia stata garantita al notificatario l'effettiva conoscenza dell'avvenuto deposito dell'atto presso l'ufficio postale.

In tale impostazione il perfezionamento della notifica per il destinatario con il decorso di dieci giorni dalla spedizione della raccomandata della C.A.D. degrada ad effetto provvisorio o anticipato, destinato a consolidarsi con l'allegazione dell'avviso di ricevimento, le cui risultanze possono confermare o smentire che la notifica abbia raggiunto lo scopo cui era destinata.

Quindi secondo questo ultimo orientamento non è sufficiente la spedizione della cosiddetta C.A.D., ma occorre invece da parte del notificante anche la produzione dell'avviso di ricevimento della predetta C.A.D.- (in tal senso Cass. n. 5077/2019- n. 16601/2019 - n. 6363/2020)

Stante pertanto il contrasto giurisprudenziale esistente in seno alle sezioni semplici, la sezione tributaria della Suprema Corte, - in considerazione anche del fatto che la corretta interpretazione della normativa de qua trascende il mero ambito degli atti di imposizione fiscale ed include anche la generalità degli atti in materia civile, amministrativa e penale ogni qual volta l'ufficiale notificatore si avvale del servizio postale – ha rimesso gli atti al Primo Presidente perché valuti ex art. 374 c.p.c. l'opportunità di una eventuale assegnazione del ricorso che ha dato origine alla controversia alle Sezioni Unite.

(Bernardo Comella)

GIURISPRUDENZA IN PRIMO PIANO

LE ULTIME DALLA CASSAZIONE (con la collaborazione di Francesco Palma)

Contenzioso estinto anche senza pagamento integrale

Con ordinanza n. 29293 del 22 dicembre 2020 la Suprema Corte ha confermato la sentenza della CTR con la quale era stato statuito che la semplice produzione in giudizio, da parte del contribuente, del modulo DA1 previsto per la rottamazione dei carichi affidati agli agenti di riscossione, fosse sufficiente a determinare l'estinzione, ex art. 44 del D. Lgs. n. 546/1992, del contenzioso pendente, non essendo a tal fine necessario il perfezionamento della definizione medesima.

L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che la semplice produzione del menzionato modulo DA1 non poteva ritenersi sufficiente a determinare l'estinzione della causa poiché per il perfezionamento della definizione agevolata occorreva, infatti, il pagamento integrale e tempestivo delle somme dovute.

La Cassazione ha respinto le doglianze di parte ricorrente, ricordando come, secondo la pacifica giurisprudenza di legittimità, in presenza della dichiarazione del debitore di avvalersi della definizione agevolata con impegno a rinunciare al giudizio, cui sia seguita la comunicazione dell'esattore, il giudizio deve essere dichiarato estinto rispettivamente per rinuncia del debitore, qualora egli sia il ricorrente, ovvero perché ricorre un caso di estinzione ex lege, qualora sia resistente o intimato.

I giudici di legittimità hanno inoltre precisato che se è anche vero che il pagamento integrale costituisce valido requisito per l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, esso, tuttavia, non è requisito indispensabile per la semplice estinzione dello stesso.

E' infatti sufficiente anche la sola domanda di adesione alla definizione agevolata e il pagamento della prima rata.

Del resto, l'estinzione del procedimento non determina anche l'estinzione del debito tributario dal momento che non sussiste l'interesse del convenuto ad impugnare un'ordinanza di estinzione del giudizio, trattandosi di statuizione meramente processuale, inidonea ad arrecare pregiudizio alle parti coinvolte e a costituire giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere.

Il ricorso è salvo se le difformità tra atto depositato e atto notificato sono irrilevanti

La Corte di cassazione con ordinanza n. 27388 del 1° dicembre 2020 ha statuito che il giudice non può dichiarare l'inammissibilità del ricorso se la difformità tra il contenuto dell'atto notificato rispetto a quello depositato sia stata irrilevante al fine di comprendere il tenore dell'impugnazione ovvero quando l'atto di costituzione della controparte contenga comunque una compiuta replica ai motivi illustrati nell'atto notificato.

Invero a mente di quanto disposto dall'art. 22, comma 3 del D. Lgs. n. 546/1992, nel caso in cui l'atto depositato nella segreteria della Commissione tributaria non sia conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso medesimo è inammissibile. Dettata inammissibilità è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio e può essere pronunciata anche se la parte resistente si costituisce.

Nella sentenza che si segnala si sostiene che la norma testé ricordata, essendo diretta a garantire il contraddittorio e il diritto di difesa della controparte, non trova tuttavia applicazione nei casi in cui la difformità tra l'atto notificato e quello depositato non determini alcun pregiudizio per la parte resistente.

Il succedersi delle leggi non è sufficiente per realizzare l'incertezza normativa oggettiva

Con ordinanza 26542 del 23 novembre 2020 La Suprema Corte ha statuito che il succedersi, anche ravvicinato, di disposizioni normative sulla stessa materia, non rientra tra le condizioni di obiettiva incertezza interpretativa tali da giustificare una difficoltà interpretativa e, quindi, l'inapplicabilità delle sanzioni.

Nella fattispecie, la CTR aveva annullato la sanzione irrogata dall'Ufficio finanziario sul rilievo che tutte le normative di riferimento per la causa, succedutesi nel tempo, rendevano complessa la materia giustificandone la difficoltà interpretativa: i giudici di merito, ossia, avevano ricavato la difficoltà interpretativa dal succedersi delle leggi in materia.

Gli Ermellini, nel puntualizzare i termini della nozione di "*incertezza normativa oggettiva*", hanno rammentato alcuni principi di diritto già enunciati in sede di legittimità.

Hanno quindi ricordato come la causa di esenzione dalla responsabilità amministrativa tributaria si ha quando è ravvisabile una "*condizione di inevitabile incertezza*" su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, incertezza che è riferita al giudice, unico soggetto

dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione.

Eancora: l'incertezza normativa oggettiva tributaria è caratterizzata *“dall'impossibilità d'individuare in modo univoco,”* al termine del procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, situazione che può essere desunta dal giudice mediante la rilevazione di una serie di *“fatti indice”*, il cui accertamento è demandato esclusivamente al giudice.

In ordine poi, al regime probatorio sugli elementi comprovanti l'oggettiva difficoltà interpretativa, è stato affermato che il *“contribuente è tenuto ad allegare la ricorrenza degli elementi che giustificano l'esenzione per incertezza normativa oggettiva”*.

Orbene, nel caso in esame la Commissione tributaria non aveva fatto buon governo di tutti questi principi mentre, da parte sua, il contribuente aveva semplicemente disapplicato la norma ritenuta *“oscura”*, senza aver dedotto o allegato le condizioni di complessità e di incertezza della materia.

Non è impugnabile Il provvedimento di improcedibilità emesso dalla DRE

La Cassazione con ordinanza n. 26977 del 26 novembre 2020 ha cassato, senza rinvio, una decisione della CTR che aveva affermato l'impugnabilità del provvedimento di diniego, opposto dalla Direzione Regionale di competenza, all'interpello con cui una società contribuente aveva chiesto la disapplicazione di una legge antielusiva; la statuizione del giudice di merito si fondava sull'assunto che si trattava di un atto definitivo emanato in sede amministrativa e recettizio, con immediata rilevanza esterna, da qualificarsi come una ipotesi di diniego di agevolazione.

Sulla base del principio già enunciato nella sentenza della stessa Corte n. 5843/2012, la recente pronuncia che si evidenzia ha fondato l'iter argomentativo proprio sull'assunto che il provvedimento di *“improcedibilità”* dell'istanza di interpello emesso dalla DRE, non poteva essere impugnato, avendo solo natura interlocutoria e non *“definitiva”*. Nella fattispecie si era concretizzata la violazione e falsa applicazione dell'articolo 19 del D. Lgs. n. 546/1992 poiché tra gli atti impugnabili non rientra il provvedimento di improcedibilità della richiesta di interpello carenza dei requisiti minimi dell'istanza.

Onere probatorio a carico del contribuente esteso ai costi indeducibili

Con ordinanza 25501 del 12 novembre 2020, la Suprema Corte ha affermato che i principi civilistici in materia di predisposizione del bilancio non sono vincolanti in ambito tributario, in quanto il reddito imponibile non corrisponde all'utile civilistico, ben potendo il fisco pretendere che sia fornita la prova della correlazione tra operazioni contabili e realtà economiche e, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, valutare in via presuntiva, ai fini reddituali, anche le passività dichiarate ma inesistenti o prescindere del tutto dalle risultanze di bilancio, salva la prova contraria riconosciuta al contribuente.

In sintesi sarà il contribuente a dover fornire la prova contraria, a fronte della presunzione operata dall'ufficio, anche per i costi indeducibili, equiparati a ricavi in nero.

TARI: Va disapplicato il regolamento nel quale l'area scoperta adibita a parcheggio è equiparata all'area coperta.

Con ordinanza 25244 del 10 novembre 2020 la Cassazione ha statuito che, ai fini dell'applicazione della TARI, l'area scoperta adibita a parcheggio non possa essere tout court paragonata all'area coperta parimenti adibita a parcheggio. Invero, si argomenta che la legge non obbliga l'ente impositore a determinare in maniera rigorosamente omogenea e paritaria le tariffe in relazione agli immobili cui si riferisce il tributo, essendo l'amministrazione comunale titolare di un potere tecnico-discrezionale che deve necessariamente tenere conto delle peculiarità delle varie possibili fattispecie oggetto di regolamentazione in ragione delle caratteristiche del suo territorio e della produzione di rifiuti, è anche vero che una tale valutazione non può giungere a contraddire le finalità stesse e la ratio del tributo. Ratio all'evidenza strumentale alle finalità, consistenti nell'idoneità e necessità del gettito tributario a coprire i costi complessivi del servizio erogato, ripartendone ragionevolmente gli oneri in coerenza alla natura di tassa e con la quantità di rifiuti potenzialmente producibili dalle varie tipologie di beni e delle rispettiva capacità inquinante. La discrezionalità dell'ente territoriale nell'assumere le determinazioni al riguardo, in particolare, nello stimare in astratto la capacità media di produzione di rifiuti per tipologie, ha natura eminentemente tecnica, non "politica". Come tale, si deve basare su una stima realistica in ragione delle caratteristiche proprie dell'imposizione; deve insomma concretamente rispettare, nell'esercizio di siffatta discrezionalità tecnica, il fondamentale e immanente principio di proporzionalità, incluse adeguatezza e necessità. L'area scoperta adibita a parcheggio, pur

potendo essere qualificata come rimessa di autoveicoli, con rapporto di "species" a "genus" e dovendosi escludere l'esimente di cui all'art. 62, comma 2, del D.P.R. 15 novembre 1993, n. 507 per inidoneità dell'area a produrre rifiuti, essendo la stessa luogo frequentato da veicoli e persone, non può essere totalmente equiparata all'area coperta.

L'impugnazione nei confronti di un solo litisconsorte non determina l'inammissibilità dell'appello

Con ordinanza 17061/2020 la Corte di Cassazione ha statuito che, in assenza di prova della notifica nei confronti di un litisconsorte necessario, non si verifica l'inammissibilità del gravame. Invero, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., nessuna nullità può essere comminata se non espressamente prevista, pertanto con il conforto di giurisprudenza assolutamente pacifica, la tempestiva impugnazione nei confronti dell'altro o degli altri litisconsorti conserva l'effetto di impedire il passaggio in giudicato della sentenza impugnata e **impone al giudice di disporre l'integrazione del contraddittorio** nei confronti del litisconsorte pretermesso (Cass. n. 8065 del 21/03/2019; Cass. 27927 del 31/10/2018; Cass. n. 19910 del 27/07/2018; Cass. n. 18364 del 31/07/2013; Cass. n. 11552 del 14/05/2013; Cass. n. 3071 del 08/02/2011);

GLI ORIENTAMENTI DELLA C.T.R. SICILIA E LE CONFERME DELLA CASSAZIONE

a cura di Bernardo Comella con la collaborazione di Rosa Lanzarotta

I°

Invio del c.d. "avviso bonario"- invito a fornire chiarimenti di cui all'art. 6 della Legge 27 luglio 2000, n. 212.

Comm/ve Tributaria Regionale n. 139/25/2011 del 13.6.2011 Presidente e Relatore Rizzo Giuseppe Biagio.

MASSIMA: *deve convenirsi che, quando il debito non è controverso, in quanto lo stesso contribuente ha avuto liquidato l'imposta, non sussistono le condizioni di obiettiva incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione previsti dalla normativa fiscale per l'invio delle comunicazioni di cui all'art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente essendo l'imposta dovuta pari a quella il cui pagamento è stato omesso o ritardato ed ha giustificato la successiva iscrizione a ruolo, che l'amministrazione finanziaria è legittimata ad effettuare non ostandovi la preventiva notifica dell'invito al pagamento.*

La Suprema corte con l'Ordinanza n. 29520/2020 del 24 dicembre 2020, rigettando il ricorso proposto dal contribuente avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n. 135/25/2011, ha confermato, l'orientamento interpretativo enunciato dalla C.T.R. Sicilia n. 135/25/2011 relativamente al non obbligo all'invio delle comunicazioni di cui all'art. 6, comma 5, della legge 212/2000, quando non siano riscontrate incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

I giudici di legittimità hanno, infatti, affermato il principio di diritto secondo il quale, come nella fattispecie in esame, nel caso in cui il debito non è controverso, in quanto gli emolumenti dovuti sono stati ricavati dall'Ufficio finanziario sulla base di quanto dichiarato dallo stesso contribuente, atteso che è stato lo stesso contribuente a procedere all'autoliquidazione dell'imposta, "non sussistono le condizioni di obiettiva incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione previsti dalla normativa fiscale per l'invio delle comunicazioni di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5.

Nel caso in specie la CTR aveva accertato che non erano state riscontrate difformità tra i dati forniti dal contribuente che ne aveva omesso il pagamento e quelli desunti dall'Ufficio finanziario

La decisione dei giudici della Commissione Tributaria Regionale ha trovato ampia conferma nella Ordinanza della Cassazione. La Suprema corte ha affermato che il contraddittorio endoprocedimentale, di cui all'art. 6, comma 5, dalla L. 212 del 2000, non è imposto in tutti i casi in cui si debba proceder all'iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis, ma soltanto qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Rosa Lanzarotta

II°

Imposta di Registro in misura fissa ed esenzione dalle imposte catastali ed ipotecarie previste dall'art. 32, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Comm/ne Tributaria Regionale n. 1445/21/2016 del 14.3.2016 Presidente De Maria Michele, Relatore Gennaro Ignazio.

MASSIMA:le agevolazioni consistenti nell'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa e dell'esenzione delle imposte catastale e ipotecaria, previste dall'art. 32, comma 2, d.P.R., 29 settembre, n. 601, si applicano solo agli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale previsti al titolo IV l. 22 ottobre 1971 n. 865, affidati a istituti autonomi, cooperative edilizie, società con prevalente partecipazione statale.

La Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 29896 del 30 dicembre 2020, rigettando il ricorso proposto dall'Ufficio finanziario avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n.

1445/21/2016, ha confermato quanto deciso dalla C.T.R. Sicilia con sentenza n. n. 1445/21/2016 in tema di agevolazioni tributarie, di cui al comma 2, dell'art. 32 d.P.R. n. 601/1973, con riferimento al beneficio dell'imposta di Registro in misura fissa e l'esenzione delle imposte ipotecarie e catastali per gli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale previsti dalla l. n. 865/1971, per quanto riguarda il settore degli alloggi popolari.

I giudici di legittimità hanno rigettato il ricorso proposto dall'Ufficio finanziario che pur ritenendo che la fattispecie riguardava l'assegnazione di un alloggio costruito ai sensi della legge n. 965 del 1971 da parte di una cooperativa edilizia e che il trasferimento dell'immobile è avvenuto entro quattro anni dalla costruzione riteneva, comunque, l'atto imponibile ai fini IVA. L'Ufficio finanziario ha dedotto che se un trasferimento immobiliare è soggetto ad IVA, esso non può essere oggetto dell'agevolazione di cui all'art. 32, comma 2 del d.P.R. n. 601 del 1973.

La decisione dei giudici della Commissione Tributaria Regionale è stata confermata nella Ordinanza della Cassazione sopra citata.

I Supremi giudici hanno rilevato che non si vede per quale ragione l'assunta imponibilità ai fini IVA di un atto dovrebbe escludere per lo stesso l'applicazione di norma speciale quale l'art. 32, comma 2 del d.P.R. n. 601 del 1973, in materia di agevolazioni, che lo sottragga al pagamento delle tasse ipotecaria e catastale. D'altronde, come si legge nell'Ordinanza, "il principio di alternatività tra IVA ed imposta di registro, fissato in via generale dall'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, non è stato intaccato nel caso in specie, in quanto, ai sensi dell'art. 32, comma 2 del d.P.R. n. 601 del 1973, l'assegnazione dell'alloggio al contribuente ha scontato l'imposta di registro in misura fissa".

Rosa Lanzarotta

IL CASO

CTR Sicilia – Sez Siracusa, Sentenza n. 7390/4/2020, depositata il 15/12/2020 (Pres. Russo, Est. Di Modugno)

Richiesta del concessionario, ai sensi dell'art. 23, ultimo comma, del D.Lgs. n. 546/1992, di voler chiamare in causa l'Agenzia delle Entrate. – Notifica del ricorso e della chiamata in causa – Udienda di trattazione prima della scadenza del termine di costituzione del chiamato - Inapplicabilità della rimessione della causa alla C P T ai sensi dell'art. 59, 1° co., lett. b), del D.Lgs. n. 546/1992 –Decisione della causa nel merito ai sensi dell' art. 59, 2° comma, del citato D.Lgs., dalla CRT- Declaratoria di ammissibilità, a titolo di rinnovazione dell'atto nullo, della riproposizione in appello delle difese originariamente proposte con le controdeduzioni non erroneamente dichiarate inammissibili dalla sentenza di prime cure.

MASSIMA *La chiamata in causa chiesta dall'Agente della Riscossione costituisce, espressione di un mero litisconsorzio facoltativo e non necessario (cfr. Cass. Trib. Ord. 21/06/2019 n. 16685). Pertanto, non è applicabile, nella specie, l'art. 14, 1° e 2° comma, del D.Lgs. n. 546/1992 bensì il 3° comma dello stesso articolo*

Ne discende l'inapplicabilità dell'art. 59, 1° co., lett. b), del D.Lgs. n. 546/1992 secondo cui la Commissione Tributaria Regionale deve rimettere la causa alla Commissione Provinciale <<quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato>>.

1) La sentenza affronta il problema degli effetti della violazione del diritto di difesa nel processo tributario. Il problema è delicato soprattutto nei giudizi di impugnativa delle cartelle di pagamento nei quali, secondo il pacifico insegnamento del Supremo Collegio¹, non è configurabile alcuna ipotesi di litisconsorzio necessario fra Agente della Riscossione e Agenzia delle Entrate.

Tale giurisprudenza preclude l'applicabilità, nella fattispecie in esame, dell'art. 59, 1 comma, lett. b) del D. Lgs. n. 546/1992 che, com'è noto, prevede la rimessione della causa alla Commissione Provinciale quando la CRT <<... riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato>>.

Tal norma va interpretata sistematicamente in modo coordinato con la previsione di cui all' art. 14, 1° e 2° comma dello stesso D. Lgs. n. 546/1992 che, com'è noto, stabilisce: <<Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi>>.

Precisa il secondo comma: <<Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza>>. E' chiaro dunque che, una volta che rimane ferma la giurisprudenza della Corte di cassazione che esclude che l' Agenzia delle Entrate rivesta nel giudizio di impugnativa della cartella il ruolo di parte necessaria quali che siano i motivi proposti dal contribuente, l' art. 59 lett. b) è inapplicabile non rivestendo l' Agenzia delle Entrate il ruolo di contraddittore necessario da chiamare obbligatoriamente in giudizio ma solo quello più modesto di litisconsorte facoltativo che l' Agente della Riscossione ha l'onere di chiamare in giudizio se lo ritiene opportuno.

Né è possibile configurare nella fattispecie in esame un'interpretazione analogica della norma sulla rimessione al primo giudice che emerge dalla lettura di alcuni precedenti in materia.

¹Cfr. *ex multis*, Cass. Ord. 21.06.2019 n. 16685.

Ad avviso dello scrivente, osta all'accoglimento di siffatto indirizzo l'inequivocabile disposto di cui al 2° comma dell' art. 59 del D. Lgs. n. 546/1992, secondo cui: *<<Al di fuori dei casi previsti al comma precedente, la Commissione Tributaria Regionale decide nel merito previamente ordinando, dove occorra, la rinnovazione degli atti nulli compiuti in primo grado>>*. Alla luce di tale fondamentale norma, non è revocabile in dubbio il carattere eccezionale dei casi di rimessione al primo giudice previsti dal primo comma dello stesso art. 59. Va peraltro ricordata la fondamentale regola *iuris* prevista dall'art. 14 delle Preleggi, secondo cui *<<Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati>>*.

L'eccezionalità e, quindi, la tassatività dei casi di rimessione al primo giudice previsti dall'art. 59, 1° co., del D.Lgs n. 546/1992, è stata di recente ribadita dalla Corte di Cassazione che con Ordinanza n. 28471, pubblicata il 5/11/2019, ha così statuito: *<<Questa Corte ha però avuto al contempo occasione di affermare che sussiste la regola ormai consolidata che i casi di nullità, previsti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 59, che comportano la rimessione del processo al primo giudice sono tassativi (Cass. n. 17127 del 2007) e che tra essi non rientra l'ipotesi dell'omessa comunicazione alle parti, almeno trenta giorni prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza di discussione. Sul punto si è anche precisato, sia pure con riferimento alla norma omologa dell'art. 354 cod. proc. civ. dettata per il processo civile, che tale interpretazione non è in contrasto ne' con il principio del doppio grado di giurisdizione, che, com'è noto, non è coperto da garanzia costituzionale, ne' con il diritto di difesa, che appare ampiamente salvaguardato dalla previsione del potere dovere del giudice di appello di decidere la causa nel merito (Cass. n. 8993 del 2003). Tale principio è stato recentemente affermato anche in relazione al giudizio di legittimità laddove questa Corte (vedi Cass 27837/18) ha affermato che la trattazione dell'appello in pubblica udienza, senza preventivo avviso alla parte, costituisce una nullità processuale che travolge, per violazione del diritto di difesa, la sentenza successiva, ma non determina la retrocessione del processo alla commissione tributaria regionale, ove non siano necessari accertamenti di fatto nel merito e debba essere decisa una questione di mero diritto, atteso che il principio costituzionale della ragionevole durata del processo impedisce di adottare decisioni che, senza utilità per il diritto di difesa o per il rispetto del contraddittorio, comportino l'allungamento dei tempi del giudizio (Cass. n. 21985/2011; Cass. n. 27496/2014; Cass. n. 1786/2016;Cass. n. 19579/2018)>>*.

Non è chi non veda come la fattispecie dell'omessa comunicazione alle parti nel rispetto del termine dilatorio di trenta giorni prima dell'avviso di fissazione dell'udienza di discussione presenta evidenti affinità con l'ipotesi esaminata dalla CRT Sicilia con la sentenza in commento della trattazione immediata della causa prima della celebrazione dell'udienza di trattazione del ricorso in una data tale da non consentire la previa scadenza del termine di costituzione dell'Agenzia delle Entrate chiamata in causa ad istanza dell'Agente della Riscossione.

E' chiaro che, sulla base dell'insegnamento del Supremo Collegio, entrambe tali ipotesi, quella di cui alla sentenza in commento e quella esaminata dalla Corte di Cassazione con la su richiamata Ordinanza n. 28471/2019, non possono in alcun modo inquadarsi nell'ambito dell'art. 59, 1° co., del D.Lgs. n. 546/1992, attesa la dichiarata tassatività dei casi previsti da tale norma.

2) Certo, *a contrariis*, si potrebbe anche opinare che il principio del giusto processo costituisce, dopo la sua recezione nella Costituzione (art. 111, 1° comma), la regola generale e, pertanto, atteso il carattere subordinato della norma dell'art. 59 rispetto a tale fondamentale regola costituzionale, non si potrebbe più considerarsi la disciplina dei casi di rimessione quale espressione di un'eccezione rispetto al sistema e, pertanto, in questa chiave potrebbe anche ipotizzarsi la soluzione opposta.

Va detto, però, che lo stesso art. 111, Cost., configura la garanzia della ragionevole durata del processo come l'altra faccia della medaglia rispetto al principio del giusto processo.

Ogni dubbio, infatti, nella specie, è destinato a cadere, ad avviso dello scrivente, ove si leggano in modo coordinato il 1° e il 2° co. dell'art. 111: <<La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio delle parti, in condizioni di parità davanti ad un giudice terzo ed imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata>>.

Orbene, un'applicazione ad altre ipotesi della disciplina della rimessione alla Commissione Provinciale, pur giustificata da evidenti ragioni di giustizia, finirebbe col rivelarsi un rimedio peggiore del male in quanto implicherebbe, in molti casi, un processo che va ben oltre la garanzia del doppio grado vanificando completamente il canone della ragionevole durata.

Ed infatti, una volta chiarito che anche la ragionevole durata del processo costituisce espressione della regola fondamentale del giusto processo non come deroga ma come coerente manifestazione di tale principio, non si può porre in dubbio la legittimità costituzionale dell'art. 59, 1 co., lett. b), del D. Lgs. n. 546/1992.

Va, altresì, rilevato che, atteso il carattere eminentemente rinnovatorio dell'appello nel processo tributario in cui è ammessa tutt'ora, fermo restando il divieto di novità della domanda, lo *iusnovorum*, che, com'è noto, può spingersi all'esibizione di nuovi documenti per la prima volta in appello (art. 58 D. Lgs. n. 546/1992) e considerando anche che normalmente le eccezioni nel processo tributario sono sempre rilevabili d'ufficio e quindi come tali deducibili in appello per la prima volta, il carattere generale della ritenzione della causa come regime normale dell'appello nel processo tributario appare immune da qualsiasi censura di legittimità costituzionale.

3) Va, peraltro, rilevato che nella tradizione giuridica italiana il concetto di doppio grado non implica assolutamente la necessità di prevedere ampi casi di rimessione. Chè anzi, si potrebbe giungere ad opposte conclusioni già sulla base dell'antico, ma sempre attuale, insegnamento di Giuseppe Pisanelli:

<<Certo chi apprezza grettamente il sistema dei doppio grado di giurisdizione può stimarlo violato ogni volta che il Tribunale di appello statuisce intorno ad una controversia sulla quale non ha pronunciato il primo giudice>>². Sottolineava, inoltre, l'insigne Maestro che: <<Ciò che importa è che la causa non si rechi di slancio ai secondi giudici e che ogni dimanda abbia la garanzia di un duplice esame. Ecco i vantaggi che assicura il doppio grado di giurisdizione>>³.

Concludeva, sul punto, il Pisanelli: *<<Or con siffatto criterio si mostrerebbe del tutto improvvida quella legge che prescrivesse al tribunale di Appello di rinviare la causa ai giudici inferiori. Quante volte non si troverebbe questa disposizione inopportuna? Rimandare i litiganti da un magistrato ad un altro, costringerli a ricalcare la medesima via già percorsa, sottoporli a molteplici giudizi per la stessa controversia, è senza dubbio un tal fatto, che in tutti quei casi in cui si potrà stimare superfluo, ne saranno pochi, dovrà pure giudicarsi assurdo ed ingiusto>>⁴.*

4) Non è chi non veda che in questo antico scritto, risalente al 1857, vi è un commento anticipato non soltanto dell'art. 59, 2° comma del D. Lgs. n. 546/1992 ma anche dello stesso art. 111, 2° comma, Cost. che sancendo la regola della ragionevole durata del processo nel nostro ordinamento preclude la possibilità stessa che, oltre i casi previsti dalla legge, il doppio grado possa trasformarsi, addirittura, in un sistema a quattro gradi, cassazione esclusa.

Nicola Di Modugno

² G. Pisanelli in MANCINI, PISANELLI E SCIALOIA *Commentario del Codice di Procedura Civile per gli Stati Sardi*, Torino, 1857, vol. IV, p. 470.

³ G. Pisanelli, *Ibidem*.

⁴ G. Pisanelli, *Ibidem*

