

Circolare del 18/12/1996 n. 291 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. II

Modifiche alla disciplina del processo tributario. Articolo 12 del decreto legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556.

Sintesi:

Sintesi: Trattazione di alcune modifiche del decreto legislativo n. 546/1992 introdotte con il decreto legge n. 437/1996, convertito con legge n. 556/1996 e istruzioni agli uffici relativamente alla giurisdizione, competenza territoriale, assistenza tecnica e gratuita, spese del giudizio, sospensione, conciliazione, impugnazioni e norme transitorie.

Testo:

Premessa

Con circolare n. 98/E del 23 aprile u.s. sono stati forniti agli Uffici in indirizzo chiarimenti ed opportuni suggerimenti volti ad agevolare e, sostanzialmente assicurare, attraverso l'analitica disamina delle disposizioni recate dal decreto legislativo n. 546 del 1992, nel testo risultante dopo le modifiche apportate dal decreto-legge 15 marzo 1996, n. 123, la puntuale difesa dell'Amministrazione nei giudizi instaurati dinanzi ai nuovi Organi di giurisdizione tributaria.

Il decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437 (che ha reiterato il decreto-legge 22 giugno 1996, n. 329, le cui disposizioni erano contenute nel decreto-legge 16 maggio 1996, n. 259, che a sua volta, aveva reiterato il succitato decreto-legge 15 marzo 1996, n. 123) e' stato convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556.

Quest'ultimo provvedimento ha introdotto diverse disposizioni che costituiscono rilevanti integrazioni della disciplina del nuovo processo tributario.

Si rende, pertanto, necessario impartire istruzioni in ordine alle innovazioni contenute nel menzionato provvedimento modificativo e, nel contempo, fornire chiarimenti su taluni aspetti problematici, segnalati dagli Uffici o evidenziati dalla stampa specializzata.

Con la presente circolare, seguendo la stessa metodologia in precedenza adottata, si procede al commento degli articoli del decreto legislativo n. 546 del 1992 che richiedono ulteriori chiarimenti interpretativi.

Si riporta in appendice il testo del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, integrato con le menzionate modifiche intervenute.

Articolo 2

Oggetto della giurisdizione tributaria

Nell'ambito delle controversie relative alle imposte sui redditi sono da ricomprendere quelle concernenti il contributo al Servizio Sanitario Nazionale (c.d. tassa sulla salute), di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41; cio' in quanto il menzionato contributo, essendo dichiarato, accertato e riscosso secondo le modalita' previste per i suddetti tributi diretti (cfr. articolo 14, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413) non puo' essere sottratto alla giurisdizione dell'organo preposto all'esame delle liti relative ai tributi medesimi.

Articolo 12

Assistenza tecnica

E' stato chiesto di conoscere il parere della scrivente in ordine ai requisiti che i funzionari di associazioni di categorie rappresentate nel C.N.E.L devono possedere per poter esercitare l'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

In proposito, si precisa che, per quel che riguarda i funzionari delle predette associazioni, iscritti negli elenchi di cui all'articolo 30, terzo comma, del D.P.R. n. 636 del 1972 alla data del 15 gennaio 1993, deve ritenersi che i medesimi possono prestare assistenza solo nei confronti degli aderenti all'associazione e sino a che perduri il rapporto organico di dipendenza con l'associazione stessa, anche se privi di uno specifico titolo di studio.

I funzionari, per contro che, alla data del 15 gennaio 1993, non risultavano ancora iscritti negli elenchi di cui sopra, possono esercitare parimenti l'assistenza tecnica a favore degli associati, ma solo se in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o del diploma di ragioneria, nonche' della relativa abilitazione. Tale facolta' cessa con il venir meno del rapporto di lavoro con l'associazione medesima. Si ricorda, comunque, che per questa categoria di funzionari e' anche previsto, come presupposto indispensabile per esercitare il patrocinio alle liti degli associati, l'iscrizione in appositi elenchi da tenersi presso le Direzioni Regionali delle Entrate.

Peraltro, come disposto dal comma 2 dell'articolo 12 del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556, fino alla formazione dei predetti elenchi, i soggetti

appartenenti a tale ultima categoria devono, a pena di inammissibilita', attestare, nel ricorso, il possesso dei requisiti richiesti.

Per quanto concerne la qualifica di "associata", necessaria perche' la parte possa essere assistita dal dipendente della associazione, il requisito si ritiene esistente sia quando detta qualifica sussista al momento dell'instaurazione della controversia dinanzi alla Commissione tributaria ritenendo irrilevanti le eventuali diverse posizioni antecedenti o successive a tale momento, sia nel momento in cui si instaura una controversia relativa ad un anno d'imposta pregresso durante il quale esisteva il rapporto di associazione, successivamente risolto per recesso o per cessazione dell'attivita'.

Infine, in base alla chiara formulazione dell'articolo 12, l'assistenza tecnica puo' essere prestata dai funzionari dell'associazione solo a favore degli "associati", escludendosi, pertanto, la possibilita' che detta assistenza venga estesa ad altri soggetti (es. familiari non collaboratori dell'impresa familiare).

In merito, poi, ai dubbi interpretativi cui, come da alcune parti rappresentato, avrebbe dato adito la non sufficiente esplicitazione della norma in commento in relazione alla nozione di "impresa" - se, cioe', la stessa debba essere intesa in termini civilistici, ovvero in termini fiscali, con riferimento, quindi, all'esercizio di attivita' che producono redditi d'impresa in base al capo VI del TUIR - si svolgono le considerazioni che seguono.

La formulazione della norma induce a ritenere che il legislatore abbia voluto riferirsi ad un concetto ampio di impresa, intendendosi per tale quella che produce il relativo reddito ai sensi dell'articolo 51 del TUIR, atteso che il richiamo che la norma stessa opera all'articolo 2359 c.c. consente di affermare che si debba far riferimento alla nozione di impresa nella sua accezione non fiscale solo nell'ipotesi in cui al concetto di impresa sia correlato il menzionato riferimento civilistico (cioe' nel caso delle societa' controllate).

Tale interpretazione e' stata, peraltro, condivisa dall'Ufficio del Coordinamento Legislativo con nota numero 3-4303/UCL del 24 luglio 1996.

E' stato inoltre chiesto di conoscere se il curatore fallimentare, quale professionista appartenente ad una delle categorie professionali abilitate all'assistenza tecnica per effetto dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992, e, al tempo stesso, quale rappresentante legale del fallito, possa assistere quest'ultimo in giudizio, alla luce della disposizione recata dal comma 6 dello stesso articolo 12 che permette ai soggetti, in possesso dei requisiti richiesti per esercitare il patrocinio alle liti, di stare in giudizio personalmente.

A tale proposito si ritiene che il curatore fallimentare non possa assumere anche la veste di difensore tecnico del fallito nelle controversie dinanzi alle Commissioni tributarie, in virtu' del disposto dell'articolo 31, terzo comma, del regio decreto 16 marzo 1947, n. 267, in base al quale il curatore fallimentare non puo' rivestire il ruolo di avvocato o di procuratore nei giudizi che riguardano il fallimento e dell'articolo 25, primo comma, n. 6) del citato regio decreto che prevede, tra i poteri del giudice delegato, la nomina degli avvocati e dei procuratori. Malgrado le menzionate disposizioni operino un espresso richiamo solo ad una precisa categoria professionale, si ritiene che lo stesso criterio valga anche nei confronti del curatore fallimentare appartenente alle altre categorie professionali abilitate all'assistenza tecnica, escludendosi pertanto, in tali ipotesi, la possibilita' che il rappresentante legale del fallito possa anche difenderlo nei giudizio tributario.

Diversa invece, e' la situazione relativamente alle controversie tributarie concernenti il soggetto fallito, gia' pendenti alla data del 1 aprile 1996 dinanzi alle preesistenti Commissioni tributarie di primo e secondo grado.

Si ricorda infatti che, secondo la disciplina transitoria recata dall'articolo 79, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, per le predette controversie la nomina da parte del ricorrente di un difensore abilitato non e' obbligatoria, bensì puo' essere discrezionalmente disposta dal presidente della sezione o dal collegio sulla base di valutazioni di opportunita'.

Poiche', ai sensi dell'articolo 43 del regio decreto n. 267 del 1947, e' stata riconosciuta la "Iegitimatio ad processum" del curatore fallimentare nelle controversie relative a rapporti giuridici del fallito, previa, tuttavia, l'autorizzazione a stare in giudizio rilasciata dal giudice delegato, ai sensi dell'articolo 31, secondo comma, del predetto regio decreto, si ritiene che, nelle controversie tributarie gia' pendenti alla data del 1 aprile dinanzi ai previgenti organi di giustizia tributaria, il fallito possa stare in giudizio tramite il curatore fallimentare, in veste pero' solo di suo rappresentante legale. Pertanto, relativamente a tali liti, qualora non sia stata disposta l'assistenza tecnica con provvedimento del giudice tributario, il curatore fallimentare potra', per conto del fallito, svolgere tutte le attivita' processuali connesse al giudizio (es. produzione

di documenti, presentazione di istanza di trattazione in pubblica udienza, discussione orale della controversia).

Altra questione meritevole di approfondimento e' quella concernente il significato da attribuire alla locuzione "valore della lite", in caso di perdita. In particolare si tratta di stabilire le modalita' da seguire in quest'ipotesi al fine di determinare detto valore e, conseguentemente, l'eventuale obbligo all'assistenza tecnica. In tal caso il "valore" va determinato con riferimento all'imposta virtuale o alla maggiore imposta effettiva relativa alla differenza tra la perdita dichiarata e la minor perdita accertata dall'Ufficio.

Per quanto riguarda, invece, le controversie concernenti gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo n. 546 del 1992, si ritiene che alle stesse non risulti applicabile la disposizione riguardante l'esclusione dall'assistenza tecnica, di cui al comma 5 dell'articolo in commento. Cio', sia per la particolare natura delle controversie medesime, sia in considerazione del fatto che per le stesse non puo' determinarsi un valore della lite nei termini specificati dalla disposizione in esame.

Articolo 13

Assistenza tecnica gratuita

Alcune Direzioni Regionali delle Entrate hanno chiesto chiarimenti in ordine all'attivita' che le stesse sono chiamate a svolgere con riferimento alla costituzione e composizione delle speciali Commissioni preposte all'assistenza tecnica gratuita.

Al riguardo si precisa che la competenza in ordine alla costituzione, presso ciascuna Commissione tributaria provinciale e regionale, delle speciali Commissioni per l'assistenza tecnica gratuita, deve intendersi affidata esclusivamente ai presidenti di ciascuno dei detti Organi giurisdizionali.

Nell'ambito di tale competenza, i giudici di cui sopra procedono alla designazione dei componenti provenienti dalle rispettive Commissioni tributarie (un presidente di sezione e un giudice tributario) ed effettuano, all'inizio di ogni anno, la scelta di tre soggetti designati dagli ordini professionali e dalla Direzione Regionale delle Entrate nella cui circoscrizione e' insediata la Commissione tributaria.

In assenza di una puntuale previsione normativa in ordine ai criteri da adottare relativamente ai turni di rotazione tra gli ordini professionali e la Direzione Regionale delle Entrate per l'effettuazione delle anzidette scelte, si ritiene che l'avvicendamento tra gli stessi possa avvenire sulla base di una valutazione discrezionale operata dai presidenti di ciascuno degli Organi giurisdizionali in questione. Depone in favore di tale interpretazione il disposto dell'articolo 5 del regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3282, e successive modificazioni ed integrazioni, che, nel disciplinare in via generale l'istituto del gratuito patrocinio, conferisce analogo potere al presidente della Corte di appello.

Si ritiene, pertanto, che le designazioni di iscritti negli albi od elenchi di cui al comma 2 dell'articolo 12 debbano essere effettuate esclusivamente a seguito della scelta - cui consegue la specifica richiesta di designazione - avanzata dal Presidente della Commissione tributaria.

Va rilevato che la scelta instaura, di fatto, un ordine di precedenza - intesa, peraltro, solo in via temporanea - tra gli ordini professionali, stabilendo, conseguentemente, il "turno" di cui alla norma in commento.

In base al criterio di turnazione adottato, gli ordini scelti il primo anno saranno esclusi dalla scelta da operarsi nell'anno successivo, e cosi' di seguito, fino ad esaurimento del turno.

A turno concluso, per avvenuta scelta alternativa di tutti gli ordini professionali, nonche' delle Direzioni regionali delle entrate, si tornera' ad operare come dall'inizio, stabilendo, in tal modo, un nuovo turno.

Articolo 14

Litisconsorzio ed intervento

E' stato da piu' parti posto il problema se, in ipotesi di impugnazione del ruolo, della cartella di pagamento o dell'avviso di mora, il ricorso debba essere proposto nei confronti del concessionario della riscossione e/o dell'Ufficio finanziario titolare del tributo, supponendo la esistenza di un rapporto di litisconsorzio necessario tra i due citati soggetti.

Al riguardo e' da chiarire che, sotto il profilo processuale, la posizione del concessionario della riscossione e' ben distinta dalla posizione dell'Ufficio titolare del tributo.

Pertanto, il ricorso sara' proposto nei confronti dell'Ufficio quando dalla cartella di pagamento si evince che il vizio e' riferibile al ruolo formato dall'Ufficio stesso e non all'atto in cui il ruolo viene portato a conoscenza del contribuente (cartella di pagamento). Parte del processo sara, altresì, l'Ufficio quando la notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di mora non e' stata preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento o di altro atto impugnabile autonomamente, previsto dalla legge.

Sara', invece, proposto ricorso nei confronti del concessionario della riscossione quando la cartella di pagamento o l'avviso di mora sono affetti da

vizi propri, cioè in presenza di irregolarità connesse agli elementi essenziali prescritti dalla legge per la loro emissione e compilazione.

Nei casi in cui vi sia incertezza in ordine alla riferibilità della violazione al ruolo ovvero alla cartella di pagamento il contribuente potrà chiamare in giudizio sia l'Ufficio tributario che il concessionario della riscossione dei tributi in base al disposto dell'articolo 14, comma 3, del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Tra le ipotesi di litisconsorzio necessario possono essere ricondotte quelle rinvenibili nel disposto degli articoli 43-bis e 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In particolare, nei predetti articoli si configurano talune ipotesi di responsabilità solidale tra più soggetti (cedente/cessionario) con la conseguenza che, sul piano processuale, è possibile ravvisare una ipotesi di litisconsorzio necessario.

Analogamente è da ritenere che, per la particolare disciplina delle dichiarazioni e dei versamenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, prevista per le società controllanti e controllate (cfr. articolo 73, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) sia configurabile, sul piano processuale, una ipotesi di litisconsorzio necessario. Infatti, in base alla menzionata disposizione, le società controllate rispondono in solido con l'ente o la società controllante per il pagamento delle imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante (cfr. articolo 6, comma 2, D.M. 13 dicembre 1979).

Articolo 15

Spese del giudizio

La legge 24 ottobre 1996, n. 556, di conversione del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, ha introdotto nell'articolo in esame la disposizione secondo la quale nella liquidazione delle spese di giudizio a favore dell'Ufficio del Ministero delle Finanze e degli Enti locali, se assistiti da funzionari dell'Amministrazione, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato ivi previsti.

Sono sorti dubbi in ordine alla necessità di proposizione della domanda di condanna alle spese ai fini della relativa statuizione.

La scrivente ritiene, al riguardo, che è sempre necessario formulare una specifica richiesta di condanna della controparte alle spese di lite. Tale richiesta verrà formulata dai dipendenti Uffici per iscritto nell'atto di controdeduzioni o nell'atto di appello.

A tal fine si suggerisce di utilizzare il seguente schema di nota-spese opportunamente integrato o modificato in relazione alla singola fattispecie concreta, tenendo presente che per valore della controversia deve intendersi quello risultante dalla somma dell'imposta, delle sanzioni, degli interessi e di ogni altro eventuale accessorio. Detta nota dovrà essere depositata, tenendo presente quanto previsto dall'articolo 75 c.p.c., D. Att., entro i termini stabiliti rispettivamente dai commi 2 e 3, dell'articolo 32 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Commissione Tributaria (Provinciale o Regionale di

Sezione n. Trattazione del/..../....

Il sottoscritto Direttore dell'Ufficio di, nel processo N.R.G., pendente innanzi a codesta Commissione tributaria, promosso da, con ricorso n. o con atto di appello n. notificato il, presenta la sottoestesa

NOTA SPESE DI LITE

Valore della controversia	lire
A. Giudizio di 1 grado	
1.a Onorari di avvocato (ridotti del venti per cento)	
- studio della controversia	lire
- redazione delle controdeduzioni	lire
- partecipazione all'udienza di discussione della istanza di sospensione	lire
- redazione memoria difensiva	lire
- redazione replica	lire
- partecipazione alla udienza di trattazione non di mero rinvio	lire
- discussione in pubblica udienza	lire
	Totale 1.a
	lire
2.a Diritti procuratori	
- formazione del fascicolo	lire
- costituzione in giudizio	lire
- deposito fascicolo	lire
- redazione istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- notificazione dell'istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- deposito dell'istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- redazione nota di deposito	lire
- deposito nota documenti	lire

- esame scritti difensivi e documenti di controparte	lire
- esame ordinanze e decreti	lire
- redazione della nota spese	lire
- deposito nota spese	lire
Totale 2.a	lire
3.a Spese	
- spese generali (dieci per cento del totale 1.a + 2.a)	lire
- spese documentate (es. spese di notificazione):	
(Causale)	lire
"	lire
"	lire
Totale 3.a	lire
Riepilogo onorari, diritti e spese del giudizio di 1 grado	
(Totale 1.a + 2.a + 3.a)	lire
B. Giudizio di 2 grado	
1.b Onorari di avvocato (ridotti del venti per cento)	lire
- studio della controversia	lire
- redazione dell'atto di appello	lire
- redazione dell'atto di appello incidentale	lire
- redazione delle controdeduzioni	lire
- redazione memoria difensiva	lire
- redazione replica	lire
- partecipazione alla udienza di trattazione non di mero rinvio	lire
- discussione in pubblica udienza	lire
Totale 1.b	lire
2.b diritti procuratori	
- richiesta copia sentenza	lire
- esame sentenza	lire
- formazione del fascicolo	lire
- costituzione in giudizio	lire
- deposito fascicolo	lire
- redazione istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- notificazione dell'istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- deposito dell'istanza di trattazione in pubblica udienza	lire
- redazione nota di deposito	lire
- deposito nota documenti	lire
- esame scritti difensivi e documenti di controparte	lire
- esame ordinanze e decreti	lire
- redazione della nota spese	lire
- deposito nota spese	lire
Totale 2.b	lire
3.b Spese	
- spese generali (dieci per cento del totale 1.b + 2.b)	lire
- spese documentate (es. spese di notificazione):	
(Causale)	lire
"	lire
"	lire
Totale 3.b	lire
Riepilogo onorari, diritti e spese del giudizio di 2 grado	
(Totale 1.b + 2.b + 3.b)	lire

Il Direttore

Per la determinazione degli importi da indicare in corrispondenza delle singole voci va applicata la tariffa forense deliberata dal Consiglio Nazionale Forense in data 12 giugno 1993, adottata con decreto del Ministro di Grazia e Giustizia n. 585 del 5 ottobre 1994 e pubblicata sulla G.U. Serie generale n. 247 del 21.10.1994.

Da detta tariffa, infatti, vanno desunti i criteri generali di liquidazione (articolo 5), il criterio di determinazione del valore della lite (articolo 6), nonché gli onorari dei giudizi di 1 e 2 grado (Tab. A paragrafi III e V), i coefficienti di applicazione (Tab. A parag. VI) ed i diritti procuratori (Tab. B).

Inoltre, e' appena il caso di ricordare che, ove il processo si dovesse concludere con la sola celebrazione del giudizio di 1 grado, la nota spesa di lite sara' compilata nella sola parte A, mentre, nella ipotesi di espletamento anche del 2 grado del giudizio, la nota spese dovra' essere redatta sia per la parte A che per la parte B, atteso che in tali ultime ipotesi il giudice tributario statuirà sulle spese di lite relative al doppio grado del giudizio.

Gli Uffici avranno cura di presentare la nota spese di lite anche per i giudizi già pendenti alla data del 1 aprile 1996 in quanto anche per detti giudizi si applica la nuova disciplina in tema di condanna alle spese, ma limitatamente agli atti formati ed alla attivita' processuale svolta a decorrere dalla predetta data.

Articolo 16

Comunicazioni e notificazioni

Sono stati posti quesiti in ordine alla legittimità della notifica del ricorso in primo grado od in appello presso gli Uffici delle Avvocature distrettuali dello Stato, nelle cui circoscrizioni hanno sede gli Uffici del Ministero delle finanze. Al riguardo si precisa che l'anzidetta notifica deve essere effettuata agli Uffici tributari che hanno la legittimatio ad processum nel giudizio instaurato.

Solo nelle ipotesi di costituzione in sede d'appello dell'Avvocatura distrettuale dello Stato, gli atti dovranno essere notificati a quest'ultima.

Articolo 20

Proposizione del ricorso

Aspetti problematici connessi alla proposizione del ricorso si pongono con riferimento alla speciale procedura prevista per impugnare il ruolo formato, ai sensi dell'articolo 7 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787, dai Centri di Servizio.

Com'è noto, tale disciplina è contenuta nell'articolo 10 del predetto decreto che dispone la presentazione del ricorso avverso il menzionato ruolo mediante spedizione dell'originale del ricorso stesso al Centro di Servizio e, decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data di invio del ricorso in originale, mediante successivo deposito (o spedizione) di una copia in carta libera del citato ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria competente. Tale deposito (o spedizione) rappresenta il momento di costituzione del rapporto processuale, a seguito del quale la segreteria della Commissione tributaria richiede al Centro di Servizio l'originale del ricorso in suo possesso. Il menzionato Centro di Servizio deve provvedere a trasmettere alla segreteria della Commissione tributaria adita dal contribuente l'originale del ricorso unitamente alle proprie deduzioni entro il termine di quaranta giorni dal ricevimento della detta richiesta. Nel rispetto dello stesso termine, il Centro di Servizio deve inviare il fascicolo relativo alla controversia all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette competente per l'ulteriore attività di rappresentanza e difesa dinanzi alle Commissioni tributarie.

La diversità della disciplina appena delineata rispetto a quella ordinaria attualmente in vigore impone una rilettura delle disposizioni contenute nell'articolo 10 del D.P.R. n. 787 del 1980 in senso logico-sistematico al fine di renderle compatibili con il nuovo sistema di costituzione in giudizio previsto dal decreto legislativo n. 546 del 1992.

Innanzitutto, non si può prescindere dal disposto dell'articolo 10 del menzionato decreto n. 546 del 1992, il quale prevede che, qualora l'Ufficio che ha emanato l'atto impugnato sia un Centro di Servizio, è parte nel processo tributario l'Ufficio delle entrate del Ministero delle finanze cui spettano le attribuzioni sul rapporto controverso. Tale precisazione è necessaria in quanto, non possedendo il Centro di Servizio lo status di parte processuale, gli atti indispensabili per costituirsi in giudizio, quale parte resistente nel processo, devono essere adottati dal competente Ufficio distrettuale delle imposte dirette.

Pertanto, ferma restando la validità delle disposizioni contenute nel primo comma del menzionato articolo 10 del D.P.R. n. 787 del 1980 e della procedura ivi prevista, si rende necessario effettuare il coordinamento tra le nuove norme e le precedenti, una volta spirato il termine di sei mesi dalla proposizione del ricorso, entro il quale il Centro può effettuare la cosiddetta attività precontenziosa.

Al riguardo, premesso che il contribuente può costituirsi in giudizio in un momento imprecisato, purché compreso tra il decorso dei sei mesi e lo scadere del biennio dalla proposizione del ricorso, si pone il problema di come rendere tempestivamente edotti gli uffici finanziari dell'effettiva data di tale costituzione. Ciò al fine di individuare il momento dal quale decorre il termine per la costituzione in giudizio dell'Ufficio finanziario, non previsto dalla normativa speciale dell'articolo 10 del D.P.R. n. 787 del 1980.

L'Ufficio distrettuale delle imposte dirette, che deve provvedere agli adempimenti necessari alla costituzione in giudizio, viene in realtà a conoscenza dell'esistenza della controversia solo in un momento successivo e cioè all'atto della ricezione del fascicolo d'ufficio inviato dal Centro di Servizio.

Pertanto, è indispensabile che la segreteria della Commissione tributaria provinciale dia notizia in forma ufficiale della data di avvenuta costituzione in giudizio del ricorrente al Centro di Servizio all'atto della richiesta dell'originale del ricorso presentato a suo tempo.

La data di ricezione da parte del Centro di Servizio della richiesta di cui sopra, effettuata dalla segreteria della Commissione tributaria provinciale (quale risulta dal numero di protocollo di entrata apposto dal Centro di Servizio stesso in caso di consegna diretta o dal timbro postale di arrivo in caso di spedizione), si ritiene, in assenza di una compiuta previsione normativa, possa costituire dies a quo, oltreché per la decorrenza del termine di quaranta giorni per la trasmissione degli atti d'ufficio da parte del Centro di Servizio all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette, anche per la decorrenza di quello di sessanta giorni,

previsto dall'articolo 23 del decreto legislativo n. 546 del 1992, per la costituzione dell'Ufficio medesimo in giudizio.

Cio' posto, si ravvisa la necessita' di richiamare l'attenzione delle Commissioni tributarie sulla puntuale applicazione dell'articolo 30 del decreto legislativo n. 546 del 1992 in base al quale la trattazione della controversia va fissata "scaduto in ogni caso il termine per la costituzione delle parti"; pertanto, poiche' l'Ufficio delle imposte dirette (parte resistente) puo' costituirsi, come gia' detto, nei sessanta giorni dalla ricezione della richiesta di trasmissione dell'originale del ricorso effettuata dalla segreteria della Commissione tributaria provinciale al Centro di Servizio, la predetta data di trattazione dovra' essere, in ogni caso, successiva al suddetto periodo temporale.

Si invitano, inoltre, i Centri di Servizio, al fine di assicurare alla parte resistente un congruo lasso di tempo per effettuare la costituzione in giudizio, a provvedere tempestivamente all'invio del fascicolo d'ufficio al competente Ufficio distrettuale delle imposte dirette affinche' quest'ultimo possa compiutamente approntare le difese dell'Amministrazione.

A tal fine il predetto Centro di Servizio avra' cura di predisporre ed includere nel fascicolo uno schema di elementi proposti quale ipotesi di controdeduzioni all'Ufficio delle imposte dirette e l'eventuale richiesta di trattazione in pubblica udienza, ove ritenuta necessaria. L'Ufficio delle imposte dirette, per economia di tempo, qualora dall'esame degli atti ricevuti ritenga di poter aderire alla proposta di deduzioni avanzata dal Centro di Servizio, provvedera' a farla propria e ad ottemperare agli adempimenti imposti dall'articolo 23 del citato decreto legislativo n. 546 del 1992; in caso contrario, lo stesso Ufficio delle imposte dirette provvedera' direttamente alla stesura delle controdeduzioni ed ai successivi adempimenti.

Sottolineando ancora una volta l'esiguita' del numero dei giorni disponibili per effettuare la costituzione in giudizio da parte degli Uffici delle imposte dirette (infatti questi ultimi disporrebbero, in realta', non di sessanta giorni pieni, ma decurtati del tempo necessario al Centro di Servizio per approntare e trasmettere il fascicolo d'ufficio corredato dagli elementi sopra evidenziati), si invitano gli Uffici finanziari a predisporre i piu' opportuni moduli organizzativi per far fronte alle menzionate incombenze.

Si raccomanda, inoltre, agli Uffici di porre la massima attenzione sul controllo della sussistenza degli elementi di ammissibilita' del ricorso proposto dal contribuente, con particolare riguardo a quello contenuto nell'articolo 18, comma 2, lettera c), del citato decreto legislativo n. 546 del 1992, concernente l'Ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti il ricorso e' proposto. Infatti, qualora il ricorso menzioni quale Ufficio destinatario il Centro di Servizio anziche' l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette territorialmente competente, potra' essere sollevata eccezione di inammissibilita' del ricorso stesso a norma del comma 4 del suddetto articolo 18.

Qualora, a seguito dell'emissione della sentenza di primo grado, risultino necessarie attivita' del Centro di Servizio (nell'ipotesi, ad esempio, di effettuazione dello sgravio, ai sensi dell'articolo 40 del D.P.R. n. 602 del 1973, degli ammontari iscritti a ruolo e contenuti nella cartella di pagamento impugnata), l'Ufficio delle imposte dirette dovra' inviare tempestivamente il fascicolo della controversia, contenente la sentenza della Commissione tributaria provinciale, al Centro di Servizio stesso affinche' quest'ultimo possa provvedere al riguardo.

Articolo 22

Costituzione in giudizio del ricorrente

Si pone il problema, in sede di costituzione in giudizio, se il ricorrente debba accludere alla copia del ricorso consegnato in originale all'ente impositore, la fotocopia della ricevuta di deposito del ricorso stesso (come disposto dal comma 1 dell'articolo in commento) ovvero se, a tal fine, sia sufficiente l'attestazione di ricevuta sulla copia stessa resa dall'impiegato addetto, secondo quanto previsto dall'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Al riguardo si osserva che sia l'una che l'altra delle suddette disposizioni possono soccorrere ai fini di cui trattasi, in quanto entrambe le modalita' ivi previste consentono il raggiungimento dello scopo voluto dal legislatore; pertanto, la costituzione in giudizio si intende validamente effettuata sia in caso di allegazione della fotocopia della ricevuta di avvenuto deposito sia in caso di attestazione di ricevuta posta sulla copia del ricorso.

Articolo 23

Costituzione in giudizio della parte resistente

Numerosi Uffici finanziari hanno chiesto di conoscere se la costituzione in giudizio della parte resistente possa essere effettuata, oltre che tramite il deposito del fascicolo presso la segreteria della Commissione, anche mediante l'inoltro della documentazione a mezzo posta.

Al riguardo si ritiene che, attesa l'esplicita dizione usata dall'articolo 23, non e' ammissibile usufruire del servizio postale per costituirsi parte nel processo tributario.

Infatti, si deve sottolineare la circostanza che il legislatore, nei casi in cui ha inteso consentire l'utilizzo dell'invio di atti processuali tramite posta, lo ha previsto espressamente (cfr. articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 546 del 1992).

Inoltre, occorre tener presente l'analoga disposizione dettata per il rito civile dall'articolo 165 c.p.c., che consente la costituzione in giudizio delle parti solo a mezzo deposito dei documenti richiesti.

Si deve ritenere che il Direttore dell'Ufficio possa delegare, per l'adempimento delle formalità del deposito, personale appartenente almeno alla III qualifica funzionale.

Articolo 25

Iscrizione del ricorso nel registro generale.

Fascicolo d'ufficio del processo e fascicoli di parte

Circa le spese per il rilascio delle copie, il comma 2 dell'articolo 25 del decreto legislativo in commento esclude il pagamento delle somme dovute quando trattasi di Ufficio tributario.

A tal proposito occorre precisare che la norma, con l'espressione "Ufficio tributario", non ha inteso riferirsi solo agli uffici dell'Amministrazione finanziaria, ma anche a quelli di qualunque altro ente impositore (es. Comune, provincia e regione).

Articolo 28

Reclamo contro i provvedimenti presidenziali

Come è noto, il comma 1 dell'articolo in esame dispone che avverso i provvedimenti del presidente è ammesso reclamo da notificare alle altre parti costituite nelle forme di cui all'articolo 20, commi 1 e 2, entro il termine perentorio di trenta giorni dalla loro comunicazione da parte della segreteria. È stato da taluni argomentato che, in base al menzionato dettato normativo, in mancanza di costituzione della parte resistente, sia preclusa al ricorrente la proposizione di reclamo avverso i provvedimenti presidenziali. Tale conclusione non appare condivisibile. Infatti è di tutta evidenza che la mancata costituzione della controparte non può comportare limitazioni al diritto alla difesa dell'altra parte.

In tali ipotesi, infatti, l'interessato proporrà reclamo esclusivamente depositando l'atto presso la segreteria della Commissione tributaria.

Quanto, infine, al termine entro il quale va presentato il reclamo in argomento, sempre in considerazione del fatto che la mancata costituzione di una parte non può limitare il diritto alla difesa dell'altra, si ritiene che il reclamante possa eseguire il deposito nel termine massimo di 30 giorni dalla comunicazione del provvedimento del presidente a cura della segreteria. A tale conclusione si perviene sulla base del coordinamento tra il primo e il secondo comma dell'articolo in commento. Infatti, la prima delle richiamate disposizioni stabilisce il termine perentorio di 30 giorni dalla comunicazione del provvedimento del presidente a cura della segreteria per la notificazione del reclamo alle altre parti costituite; la seconda, invece, stabilisce un termine di 15 giorni dall'ultima notificazione per effettuare il deposito del reclamo stesso.

Pertanto, poiché la notifica del reclamo alla controparte non può essere effettuata per mancata costituzione della parte resistente, ne consegue che il lasso temporale previsto espressamente dal legislatore per detto adempimento (30 giorni), può essere utilizzato per effettuare la formalità del deposito.

Articolo 33

Trattazione in camera di consiglio

È sorto il dubbio se la richiesta di discussione della controversia in pubblica udienza possa essere prodotta, oltre che con istanza separata, con il ricorso introduttivo del giudizio.

Al riguardo, si evidenzia che il comma 1 dell'articolo in commento prevede la possibilità, per la parte che ne abbia interesse, di chiedere la discussione in pubblica udienza con apposita istanza da depositare in segreteria e notificare alle altre parti costituite entro dieci giorni liberi prima della data di trattazione.

Atteso che la disposizione in esame stabilisce che l'istanza deve essere notificata alle "parti costituite" ne consegue che la stessa deve essere proposta con atto separato rispetto al ricorso introduttivo in un momento successivo alla costituzione delle parti ai sensi degli articoli 22 e 23 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Articolo 47

Sospensione dell'atto impugnato

La legge n. 556 del 1996, nel convertire il decreto-legge n. 437 del 1996, ha apportato alcune modifiche alla disciplina della sospensione in via amministrativa dei ruoli formati per la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e delle altre imposte indirette.

In particolare, il cennato provvedimento legislativo ha ripristinato la norma contenuta nell'articolo 11, comma 5, del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 151, convertito dalla legge 12 luglio 1991, n. 202.

Pertanto, a parziale modifica di quanto chiarito con la circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, si precisa che è ora possibile chiedere, in via

amministrativa, la sospensione dei ruoli, di cui all'articolo 67, commi 1 e 2, lett. a), del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, emessi ai fini della riscossione coattiva dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, nonché dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili.

L'istanza di sospensione va presentata alla Direzione Regionale delle Entrate competente che, sentito l'Ufficio titolare del tributo, può concederla, in tutto o in parte, con provvedimento motivato notificato al concessionario della riscossione ed al contribuente.

Il beneficio opera fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale; resta inteso che, ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione, la sospensione può essere revocata in qualsiasi momento con provvedimento della Direzione Regionale delle Entrate.

Da più parti è stato chiesto se è possibile presentare autonome istanze di sospensione dell'atto impugnato relativamente ai giudizi già pendenti alla data del 1 aprile 1996 innanzi alle sopresse Commissioni tributarie di primo grado, attualmente trasferiti alle Commissioni tributarie provinciali.

Al riguardo, considerato che unico presupposto processuale per la instaurazione del procedimento incidentale di sospensione è la regolare costituzione del giudizio principale cui esso inerisce, si ritiene legittima la proposizione della domanda di sospensione dell'atto impugnato anche se il relativo giudizio di impugnazione è stato proposto anteriormente al 1 aprile 1996.

In tale ipotesi, il ricorrente incardinerà nel giudizio principale il giudizio di sospensione presentando alla Commissione tributaria provinciale, presso cui pende il ricorso originario, separata e motivata istanza, notificata alla controparte e depositata con le stesse modalità e nelle medesime forme previste dal decreto legislativo n. 546 del 1992 per le notificazioni e i depositi dei ricorsi.

Resta inteso che relativamente a detto procedimento incidentale non si dovrà ottemperare all'obbligo di assistenza tecnica di cui all'articolo 12, salvo che la Commissione non ne ravvisi la necessità ai sensi dell'articolo 79 comma 2 dello stesso decreto legislativo.

A tale conclusione si perviene in base al criterio logico-sistematico di necessario assorbimento del procedimento incidentale nell'alveo del giudizio principale; pertanto, qualora per quest'ultimo non sia disposta la regolarizzazione dell'assistenza tecnica non si ravvisano valide ragioni per prevederla obbligatoriamente nel giudizio incidentale.

Inoltre, sono stati sollevati problemi in ordine alla ammissibilità ed ai tempi di proposizione dell'istanza di sospensione con riferimento alle seguenti ipotesi:

1. impugnazione dell'avviso di accertamento senza richiedere contestualmente, o con atto separato, la sospensione dell'esecuzione dell'atto;
2. mancata impugnazione dell'avviso di accertamento ed impossibilità di impugnare il ruolo, in mancanza di vizi propri;
3. impugnazione dell'avviso di accertamento con richiesta contestuale, o con atto separato, di sospensione dell'atto e successivo rigetto dell'istanza da parte della Commissione tributaria provinciale, che ha ritenuto insussistente l'irreparabilità del danno in presenza di un avviso di accertamento.

Con riferimento alla prima ipotesi si ritiene che il ricorrente possa richiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto anche in conseguenza della notifica della cartella di pagamento. Ciò in quanto il comma 1 dell'articolo 47 del decreto legislativo n. 546 del 1992, nel disciplinare la proposizione dell'istanza di sospensione dell'atto rivolta alla Commissione tributaria provinciale, stabilisce che la stessa può essere presentata, oltre che nel ricorso, anche con atto separato, senza indicare però un termine per la proposizione dell'istanza medesima.

Con riferimento alla seconda ipotesi si ritiene improponibile la domanda di sospensione degli effetti della iscrizione a ruolo, allorché manca il detto giudizio principale di impugnazione del ruolo stesso.

Ed infatti, poiché l'articolo 19, comma 1, lett. a) e d) configura l'avviso di accertamento dei tributi ed il ruolo quali atti distinti ed autonomamente impugnabili, occorre che, per innestarvi il relativo giudizio incidentale di sospensione, siano stati preventivamente costituiti i rispettivi giudizi principali di impugnazione.

Per quanto riguarda, infine, l'ipotesi di cui al punto sub 3), si ritiene che il ricorrente possa proporre alla Commissione tributaria provinciale una nuova istanza motivata diretta all'adozione da parte della Commissione stessa del provvedimento cautelare, in forza di quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 47 in commento.

Va infine rilevato che l'esecutività del ruolo può arrestarsi anche per effetto di un precedente provvedimento di sospensione dell'efficacia dell'avviso di accertamento del tributo; tale conseguenza si determina automaticamente e non per sospensione del ruolo stesso disposta dal giudice tributario.

Si pone, infine, il problema della sospensione dell'esecuzione della cartella di pagamento emessa dal Centro di Servizio una volta decorsi i sei mesi dalla presentazione del ricorso al Centro di Servizio stesso e dopo l'avvenuto deposito di un esemplare del ricorso in carta libera presso la segreteria della Commissione tributaria adita. In tal caso, a parziale modifica di quanto affermato nella circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, si precisa che il procedimento cautelare potrà svolgersi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale competente e dello stesso saranno parti il ricorrente e l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette territorialmente competente. Cio' posto, l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette che, ai sensi dell'articolo 47, comma 1, del menzionato decreto legislativo n. 546 del 1992, costituisce la parte nei cui confronti notificare l'istanza motivata di sospensione, dovrà provvedere tempestivamente ad acquisire dal Centro di Servizio gli elementi necessari per le valutazioni da svolgere in relazione al richiesto provvedimento di sospensione.

Articolo 48

Conciliazione giudiziale

Alcuni Uffici hanno chiesto di conoscere se, in ipotesi di proposta di conciliazione giudiziale, debba essere richiesto all'UTE il parere di congruita' sui termini economici della proposta stessa, quando il citato Ufficio abbia formulato una relazione di stima dei beni in sede di accertamento, che si manifesta quantitativamente diversa da quella recata nella proposta stessa.

Premesso che, al riguardo, la normativa concernente l'istituto in argomento non prevede alcun obbligo di richiesta del suddetto parere, si ritiene opportuno che, nei casi in esame, la proposta di conciliazione indichi una circostanziata motivazione sugli elementi che hanno indotto una differente valutazione.

E' stato chiesto, inoltre, se sia legittimo porre in essere un accordo conciliativo nei casi in cui il ricorrente accetti l'intero importo della maggiore imposta accertata al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate.

In proposito, pur ritenendosi che in simili fattispecie la valutazione della opportunita' di conciliare sia da esaminare caso per caso, si evidenzia che, sotto il profilo della legittimita', nulla osta alla conclusione di un accordo conciliativo nei termini economici sopraindicati, sempreche' vengano evidenziati i motivi di convenienza in base ai quali si ritiene opportuno non proseguire la controversia.

Ancora in tema di conciliazione giudiziale, e' stato posto il quesito se le somme versate dal ricorrente a titolo di iscrizione provvisoria possano essere computate in diminuzione dalle somme dovute a titolo di conciliazione.

Si ritiene al riguardo che la norma contenuta nel secondo periodo del comma 3 dell'articolo in esame fa riferimento alle somme effettivamente dovute, allorquando conferisce al processo verbale il valore di titolo esecutivo.

Pertanto, e' possibile computare in diminuzione dalle somme dovute, risultanti dall'accordo conciliativo, quanto eventualmente gia' versato a titolo provvisorio.

Ovviamente, la compensazione incontra il limite posto dal comma 7 dell'articolo in commento, secondo il quale la conciliazione non da' luogo alla restituzione da parte dell'ente impositore, delle somme gia' versate.

Articolo 51

Termini d'impugnazione

Circa l'individuazione dei casi in base ai quali l'Ufficio che risulti soccombente ha interesse a notificare la relativa sentenza, ove la controparte non vi abbia provveduto, si osserva che la parte soccombente non ha alcun interesse alla notifica della sentenza.

Dal tenore letterale della norma in esame, infatti, si evince, per via del richiamo del disposto dell'articolo 38, comma 3, che, se nessuna delle parti provvede alla notificazione, si applica il termine lungo di un anno e quarantasei giorni per impugnare la sentenza.

Detto termine decorre dalla data di pubblicazione della sentenza stessa, vale a dire dal momento del suo deposito in segreteria del testo integrale originale.

Pertanto, non avendo la parte soccombente (sia nella ipotesi di soccombenza parziale che totale) alcun interesse alla notifica della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve, ne consegue che nel caso di specie, l'Ufficio in mancanza di notificazione della sentenza a cura della parte vittoriosa, puo' proporre la relativa impugnazione nel cosiddetto termine lungo (articolo 327, comma 1, c.p.c.).

Articolo 52

Giudice competente e legittimazione ad appellare

La legge n. 556 del 1996, in sede di conversione del decreto-legge n. 437 del 1996, ha reintrodotta il comma 2 dell'articolo 52.

Tale disposizione prevede che gli Uffici periferici del Dipartimento delle Entrate e gli Uffici del Territorio devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del

servizio del contenzioso rispettivamente della Direzione Regionale delle Entrate e della Direzione Compartimentale del Territorio.

A tal proposito, si raccomanda agli Uffici periferici di richiedere tempestivamente la predetta autorizzazione, attese le conseguenze negative che comporta la sua mancanza. Nell'atto di appello dovranno essere indicati gli estremi dell'autorizzazione.

Si ricorda che la menzionata autorizzazione non va richiesta nel caso di proposizione di appello incidentale.

Si rileva, infine, che la disposizione concernente l'autorizzazione all'impugnativa della direzione competente si rende applicabile dal 26 ottobre 1996, giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione 24 ottobre 1996, n. 556, del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, e pertanto il relativo adempimento dovrà essere osservato con riferimento a tutti gli appelli in relazione ai quali, alla predetta data, non sia stata ancora intervenuta la notifica dell'atto alla controparte.

A tal fine, per verificare la sussistenza o meno di detto obbligo in capo agli uffici finanziari, non si farà riferimento alla data di notifica dell'appello - qualora la stessa sia stata effettuata a decorrere dal 26 ottobre 1996 - bensì a quella di proposizione della predetta impugnazione, comprovabile sulla base di obiettivi elementi di riscontro in possesso degli uffici (ad esempio, la data di spedizione nel caso di notifica da effettuare a mezzo del servizio postale).

Articolo 53

Forma dell'appello

E' stato chiesto se l'Ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale impositore possano notificare l'atto di appello a mezzo di messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria o di messo comunale, atteso che l'articolo 53, comma 2, richiama esclusivamente l'articolo 20, comma 1 e 2, e non anche l'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo in commento.

Circa il quesito posto, si ritiene che l'Ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale impositore possano, anche in sede di appello, effettuare la relativa notifica a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria.

Infatti, l'articolo 53, comma 2, pur richiamando per la proposizione dell'appello le stesse forme del ricorso in primo grado, non esclude l'applicabilità della disposizione contenuta nel comma 4 dell'articolo 16, in quanto quest'ultima contiene una mera individuazione dei soggetti notificatori (messo comunale o messo autorizzato) nell'ipotesi di notificazioni effettuate dai predetti Uffici.

Occorre chiarire, inoltre, che nelle ipotesi di notificazioni dell'appello a più soggetti destinatari, il termine di 30 giorni per il deposito dell'atto di appello decorre dalla data di effettuazione dell'ultima notificazione.

Articolo 72

Controversie pendenti davanti alle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado

In ordine all'articolo in commento e' stato chiesto, in primo luogo, entro quale termine possono essere impugnate le decisioni delle Commissioni tributarie di primo grado depositate prima del 1 aprile 1996 e comunicate da parte delle segreterie delle Commissioni tributarie all'Ufficio in un momento successivo a tale data.

Sulla questione si ritiene che, considerata l'inefficacia delle comunicazioni delle segreterie delle soppresse Commissioni tributarie di primo grado intervenute dopo l'insediamento dei nuovi organi di giustizia tributaria, debba attribuirsi rilevanza al momento del deposito delle decisioni.

Pertanto, atteso che, nella fattispecie in esame alla data del 1 aprile 1996 già pendeva il termine lungo di un anno e 46 giorni per l'impugnazione della decisione di primo grado, detto termine decorre nuovamente dalla data del 1 aprile 1996, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 72, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Qualora, invece, si tratti di decisione emessa da una Commissione tributaria di secondo grado, trova applicazione il comma 1 dell'articolo 75, ai sensi del quale continuano ad applicarsi le disposizioni del D.P.R. n. 636 del 1972.

Ne consegue che la decisione di secondo grado, depositata ante 1 aprile 1996 e comunicata, a cura della segreteria, dopo tale data, deve essere impugnata dinanzi alla Commissione tributaria centrale - e non dinanzi alla Corte di cassazione - entro 60 giorni dall'avvenuta comunicazione.

Nell'ipotesi in cui il dispositivo delle decisioni, sia di primo che di secondo grado, sia stato depositato prima del 1 aprile 1996 e la decisione sia stata depositata dopo tale data ma entro il 30 maggio 1996, il termine per proporre ricorso alla Commissione tributaria regionale decorre dal deposito della motivazione della decisione e quello per proporre ricorso alla Commissione tributaria centrale decorre dalla comunicazione a cura della segreteria.

Infine, nel caso di dispositivo emesso prima del 1 aprile 1996 da una Commissione tributaria di primo o di secondo grado e di deposito della relativa decisione dopo il 30 maggio 1996, si ritiene che la decisione stessa non assuma rilevanza con la conseguenza che il giudizio deve formare nuovamente oggetto di trattazione da parte della Commissione tributaria provinciale o regionale territorialmente competente.

Peraltro, nonostante la palese nullità delle dette decisioni, e' opportuno, in via cautelativa, che gli Uffici - propongano appello avverso le medesime, se sfavorevoli all'Amministrazione, dinanzi alla Commissione tributaria regionale, se trattasi di provvedimento emesso in primo grado, e dinanzi alla Commissione tributaria centrale se emesso dai giudici di secondo grado; cio' al fine di ottenere ai sensi dell'articolo 354, comma 1, c.p.c., la remissione della causa al giudice competente.

Si suggerisce, inoltre, di far rilevare, nei modi innanzi esplicitati, la nullità del provvedimento anche nei casi in cui l'Amministrazione risulti vittoriosa, in modo da evitare che il contribuente faccia valere il vizio della sentenza avverso l'iscrizione a ruolo delle somme dovute sulla base della sentenza medesima.

Sono state manifestate, altresì, perplessità circa la necessità di notificare, a cura delle parti, ai sensi dell'articolo 38, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, le decisioni emanate dalle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado, non comunicate dalle segreterie anteriormente al 1 aprile 1996.

Al riguardo, si precisa che l'articolo 38 citato pone a carico delle parti un onere - e non un obbligo - di notificare la sentenza alla controparte, e cio' al solo fine di permettere la proposizione dell'appello avverso la decisione sfavorevole nel termine di 60 giorni (c.d. termine breve).

Ne consegue che la notifica della sentenza non costituisce un presupposto per l'impugnazione della stessa, e che, quindi, l'Ufficio che risulti parte soccombente non ha interesse alcuno a procedere a detta notifica.

Infatti, come già specificato, il termine per impugnare decorre, in assenza di notifica, dalla data del deposito della sentenza e, nel caso detto deposito sia intervenuto prima del 1 aprile 1996, decorre nuovamente da tale giorno.

Nulla impedisce, peraltro, agli Uffici di notificare alla controparte le sentenze sfavorevoli all'Amministrazione al fine di far decorrere il termine breve per la proposizione dell'appello ed ottenere subito, qualora il gravame non sia presentato, il passaggio in giudicato della sentenza.

Tale principio, che trova applicazione generale nel processo tributario, vale anche per le decisioni depositate prima del 1 aprile 1996 e non comunicate entro tale data dalle segreterie delle sopresse Commissioni tributarie di primo e di secondo grado, ma notificate da una delle parti successivamente alla data medesima.

Da più parti e' stato chiesto, altresì, se la parte resistente nel giudizio di appello, che abbia presentato le proprie controdeduzioni alla segreteria della Commissione tributaria entro il 1 aprile 1996, debba costituirsi ex novo dinanzi ai nuovi organi di giustizia tributaria.

Al riguardo, si osserva che, sulla base della formulazione dell'articolo 72, comma 1, quale risulta dalle successive modificazioni, e' previsto, solo per la parte ricorrente o appellante, che gli atti compiuti in vigore del D.P.R. n. 636 del 1972 abbiano valore di costituzione in giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

La parte resistente, pertanto, sia in primo grado che in appello, e' tenuta a presentare nuovamente i documenti, ai sensi dell'articolo 23 del decreto legislativo n. 546 del 1992 entro venti giorni liberi prima della data di trattazione; cio', del resto, si evince dal tenore letterale dell'ultimo periodo del citato comma 1 dell'articolo 72 e, d'altronde, appare necessario in quanto la costituzione in giudizio di cui al citato articolo 23 non trova rispondenza nel previgente dettato normativo.

Le segreterie delle sopresse Commissioni tributarie di primo e di secondo grado, infine, hanno chiesto quali adempimenti rientrino ancora nella loro competenza, ai sensi della normativa transitoria dettata dal decreto legislativo n. 546 del 1992.

Sul punto si evidenzia che l'articolo 72, al comma 5, dispone espressamente che le segreterie di cui sopra continuano a funzionare, dopo il 1 aprile 1996, solo al fine di provvedere agli adempimenti previsti dal comma 4, consistenti nella trasmissione dei fascicoli relativi alle controversie pendenti alle segreterie delle nuove Commissioni tributarie.

Da tale disposizione si evince in modo inequivoco l'impossibilità degli Uffici di segreteria di compiere qualsiasi altra attività che non sia quella ivi prevista.

In particolare, si deve ritenere soppresso l'obbligo di comunicare alle parti le decisioni della Commissione tributaria di primo grado.

Pertanto, la comunicazione del dispositivo della decisione della Commissione tributaria di primo grado, effettuata dopo la data del

1 aprile 1996, non produce alcun effetto giuridico.

Diversa, e' invece, la disciplina relativamente alle decisioni emesse dalle Commissioni tributarie di secondo grado. Infatti, in base all'articolo 75, comma 1, del decreto legislativo n. 546 del 1992, per le controversie per le quali alla data del 1 aprile 1996 pendono i termini per proporre ricorso alla Commissione tributaria centrale continuano ad applicarsi le disposizioni del D.P.R. n. 636 del 1972. In particolare, l'articolo 25 del sopra menzionato D.P.R. n. 636 del 1972 attribuisce, tra l'altro, alla segreteria della Commissione tributaria di secondo grado, il compito di comunicare il dispositivo della decisione della Commissione stessa.

Articolo 76

Controversie in sede di rinvio

In ordine a detta disposizione e' stato chiesto se, nel caso di rinvio del giudizio da parte della Commissione tributaria centrale alla Commissione tributaria di secondo grado ai sensi dell'articolo 29 del D.P.R. n. 636 del 1972, la parte interessata alla prosecuzione del giudizio debba procedere alla riassunzione ai sensi del decreto legislativo n. 546 del 1992.

La perplessita' e' determinata dall'impropria formulazione del comma 1 dell'articolo 76 in esame, il quale dispone che, se alla data del 1 aprile 1996, a seguito di sentenza della Corte di cassazione o di Corte di appello ovvero della Commissione tributaria centrale, pendono i termini per la riassunzione del procedimento di rinvio davanti alle Commissioni tributarie di primo e di secondo grado, detti termini decorrono da tale data e la riassunzione va fatta davanti alla Commissione tributaria provinciale o regionale competente.

Pertanto, si deve ritenere che, atteso che per i giudizi pendenti dinanzi alla Commissione tributaria centrale continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al D.P.R. n. 636 del 1972, nessun onere di riassunzione gravi sulle parti. D'altronde, nella nuova normativa sul processo tributario non esiste una norma applicabile, in quanto e' prevista solo la riassunzione a seguito di rinvio da parte della Corte di cassazione (articolo 63 del decreto legislativo n. 546 del 1992).

Articolo 77

Procedimento contenzioso amministrativo davanti all'Intendenza di finanza o al Ministero delle finanze

Le controversie concernenti i tributi comunali e locali, ancora pendenti dinanzi all'Intendenza di finanza od al Ministero delle finanze alla data di insediamento dei nuovi organi di giustizia tributaria, in base a quanto dispone l'articolo stesso, continuano ad essere decise in sede amministrativa secondo la previgente normativa, ancorche' abrogata dall'articolo 71.

I decreti ministeriali di decisione dei ricorsi gerarchici relativi alle predette controversie sono impugnabili dinanzi alle nuove Commissioni tributarie (in tali termini si e' pronunciato l'Ufficio del Coordinamento legislativo con direttiva n. 3-2431 UCL del 15 aprile 1996, confermata con note n.3-2779 UCL del 16 maggio 1996 e n.3-5955 del 14 ottobre 1996).

Articolo 78

Controversie gia' do competenza delle Commissioni comunali per i tributi locali

E' stato chiesto di conoscere se tra le controversie di cui all'articolo 78 del decreto legislativo n. 546 del 1992 possono ricomprendersi anche quelle eventualmente pendenti dinanzi alla Commissione tributaria centrale ai sensi dell'articolo 248-bis del R.D. 14.8.1931, n. 1175.

Al riguardo, posto che l'articolo in commento fa riferimento alle controversie "gia' di competenza delle Commissioni comunali", "qualunque sia il grado in cui si trovano al momento della sentenza della Corte Costituzionale 27 luglio 1989, n. 451", si ritiene che la risposta debba essere affermativa.

E' da rilevare, peraltro, che l'articolo 75 del decreto legislativo n. 546 del 1992 prevede, relativamente alle controversie pendenti o per le quali pende il termine per l'impugnativa alla data di entrata in vigore del decreto stesso (15 gennaio 1993), la presentazione di apposita istanza di trattazione alla segreteria della Commissione tributaria centrale.

A tal proposito, si ricorda che la menzionata disposizione ricomprende anche le controversie cui fa riferimento la norma in commento. Pertanto, la mancanza di tale adempimento comporta l'estinzione del giudizio. Conseguenza che per ogni singola controversia va verificata, in concreto, l'avvenuta presentazione dell'istanza "de qua" innanzi a detto Organo.

Gli uffici in indirizzo sono pregati dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Le Direzioni regionali in indirizzo avranno cura di inviare copia della presente circolare alle Regioni ed agli enti locali della propria circoscrizione.

Appendice

Omissis

