



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



# IL PROCESSO TRIBUTARIO

**Prof. Francesco Tundo**

**29 ottobre 2014**

# Rinvio generale e formale al c.p.c.

L'art. 1 co. 2 d.lgs. n. 546/92 stabilisce che *“i giudici tributari applicano le norme del suddetto decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*.

Pertanto l'operatività delle disposizioni del codice di procedura civile è subordinata a due condizioni:

- non deve riguardare un istituto espressamente disciplinato dal decreto sul processo tributario;
- la norma richiamata deve essere compatibile con il sistema tributario processuale.





ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



# La fase introduttiva: Il ricorso, il ricorso-reclamo e la mediazione

---

# Il ricorso

L'art 18 co. 1 del d.lgs. n. 546/92 stabilisce che  
*“il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale”.*

La disposizione si limita a confermare che il processo tributario deve sempre essere instaurato mediante ricorso dinanzi la Commissione Tributaria competente, che è quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente pubblico che ha emesso l'atto:

- sia quando ha ad oggetto l'impugnazione di uno dei provvedimenti di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/92,
- sia quando riguarda azioni di rimborso avverso un silenzio-rifiuto di restituzione

# Il ricorso-reclamo

Il d.l. n. 98/2011 ha inserito *l'art. 17-bis* nel d.lgs. n. 546/92, con riferimento alle controversie di valore non superiore a 20.000 euro relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e per gli atti notificati a decorrere dall' 1.4.2012, introducendo una fase amministrativa denominata “*reclamo*”

## INAMMISSIBILITA' DEL RICORSO

prevista in caso di omessa presentazione del reclamo nella  
versione previgente dell'art. 17**bis**

Corte Costituzionale, Sentenza 16 aprile 2014 (ud  
16 febbraio 2014), n. 98



E' costituzionalmente illegittimo l'art. 17-bis, 2 comma, del  
D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel testo originario,  
anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera dell'art. 1,  
611° comma, lett. a), n. 1), della L. 27 dicembre 2013, n. 147  
(Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e  
pluriennale dello Stato - legge di stabilità 2014), per contrasto  
con l'art. 24 Cost., nella parte in cui prevede l'inammissibilità  
del ricorso in caso di mancata presentazione del reclamo.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

# Deposito del ricorso-reclamo in CTP

Per le controversie in relazione alle quali è prevista l'applicazione della disciplina del reclamo il deposito del ricorso-reclamo presso la Segreteria della CTP per la costituzione in giudizio *non* può avvenire prima che sia decorso il termine di 90 gg dalla notifica del medesimo all'Ufficio.

*Decorso i 90 giorni il contribuente avrà a disposizione l'ordinario termine di 30 gg per l'eventuale costituzione in giudizio*

# Reclamo → condizione di *procedibilità* del ricorso


In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di 90 giorni, l'Agenzia delle Entrate – in sede di costituzione in giudizio – può eccepire l'improcedibilità del ricorso.



In tal caso il Presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.

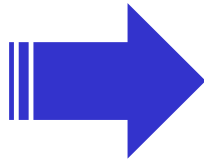


# Termine di 90 gg

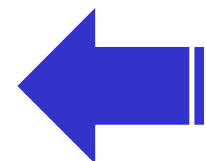
Il termine di 90 giorni deve essere computato applicando anche ad esso le disposizioni sui termini processuali e quindi, diversamente da quanto previsto dalla previgente disciplina, tenendo conto anche della sospensione feriale dei termini processuali dal 1° agosto al 15 settembre, di cui alla l. n. 742/1969 (N.B. art. 16, d.l. 12/09/2014, n. 132 «Decreto giustizia» non ancora convertito, ha ridotto il periodo di spensione “*dal 6 al 31 agosto di ciascun anno*”).

Nel vigore delle previgente formulazione della norma, invece, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate con la circ. 9/E del 2012, le disposizioni sulla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale si applicavano al termine di proposizione del ricorso-reclamo, ma non al termine di 90 gg previsto per la procedura di mediazione, in quanto considerata una fase meramente amministrativa e non processuale.

Atti emessi  
dall'Agenzia  
delle Entrate



**Reclamo**



valore non  
superiore a €  
20.000,00



**Notificati dall' 1.4.2012**



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

# Le fasi del ricorso-reclamo

1. Il reclamo consiste in un atto (che anticipa il contenuto del ricorso) che deve essere notificato (secondo le modalità di notifica del ricorso) alla Direzione provinciale o alla DRE, solo se il provvedimento emesso dall'Agenzia delle Entrate è di valore non superiore a € 20.000,00;



# Le fasi del ricorso-reclamo

1. Tra ente impositore e contribuente si può instaurare una fase volta a favorire un adeguato riesame della pretesa impositiva, che può condurre ad un eventuale proposta di annullamento totale/parziale dell'atto.

# Le fasi del ricorso-reclamo

1. Il contribuente all'interno del proprio atto *può* inserire una motivata proposta di mediazione comprensiva della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. In ogni caso all'atto deve essere allegata copia di tutti i documenti che il contribuente intende allegare al

# Le fasi del ricorso-reclamo

1. Se l'Ufficio ritiene sussistenti i presupposti per la mediazione:
  - a) se l'istanza presentata dal contribuente contiene una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa, può invitare il contribuente a sottoscrivere l'accordo stesso;
  - b) altrimenti può comunicare una propria proposta motivata di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa, indicando i recapiti del funzionario incaricato, al fine della sottoscrizione dell'accordo;
  - c) può invitare il contribuente al contraddittorio (in relazione all'invito non sono richieste particolari forme).

# Le fasi del ricorso-reclamo

1. Se l'Ufficio non accoglie espressamente il reclamo né l'eventuale proposta di mediazione, può formulare una propria proposta di mediazione, considerando:

1. incertezza delle questioni controverse;
2. grado di sostenibilità della pretesa;
3. principio di economicità dell'azione amministrativa.

L'incertezza della questione controversa: il primo parametro per vagliare la definibilità mediante mediazione è la presenza di giurisprudenza sull'argomento. È possibile individuare una “certezza” *“rappresentata dalla presenza di un orientamento della Corte di Cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso per Cassazione potrebbe effettivamente essere dichiarato inammissibile dalla Suprema Corte”* (Agenzia delle Entrate, circ. 19 marzo 2012, n. 9).

Ove non siano presenti decisioni della Suprema Corte sul punto, né documenti di prassi, la mediazione può essere motivata sulla base delle presenza di orientamenti delle Commissioni tributarie.



**Il grado di sostenibilità della pretesa: l'Ufficio dovrà esaminare le questioni di fatto basandosi sostanzialmente sul grado di sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e sulla fondatezza degli elementi adottati dall'istante.**

**La proponibilità dell'accordo di mediazione è direttamente correlata al prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito.**

**Economicità dell'azione amministrativa:  
impegno a non gravare il procedimento  
amministrativo di oneri inutili e dispendiosi,  
considerando altresì il rischio di eventuale  
condanna alle spese.**

**Cfr. art. 1, co 1, l. 7 agosto 1990, n. 241: «*L'attività  
amministrativa ... è retta da criteri di economicità, di  
efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza*»**

# Le fasi del ricorso-reclamo

## 1. Conclusione dell'accordo:

L'accordo si conclude al momento della sottoscrizione, da parte dell'Ufficio e del contribuente, di un atto che deve contenere l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione e le modalità di versamento degli stessi o per accettazione della proposta già formulata.

In caso di sottoscrizione non contestuale, l'accordo si ritiene concluso alla data dell'ultima sottoscrizione (cfr. circ. 9/E del 2012, par. 6.3.)

# Le fasi del ricorso-reclamo

## 1. Perfezionamento della mediazione:

La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto o, in caso di rateazione, della prima rata, da eseguirsi entro 20 gg dalla conclusione dell'accordo di mediazione.

Si applicano le disposizioni dell'art. 48, d.lgs. n. 546/92 in tema di perfezionamento della conciliazione giudiziale.

Nel caso di accordo avente ad oggetto il rifiuto di rimborso, la mediazione si perfeziona con la conclusione del relativo accordo.

# Le fasi del ricorso-reclamo

## 1. Provvedimento di diniego:

Nel caso in cui l'Ufficio ritenga di non accogliere l'istanza di mediazione-reclamo porta a conoscenza del contribuente il provvedimento di diniego entro 90 gg dalla notifica del ricorso-reclamo.

Nel diniego devono essere dettagliatamente esposte le ragioni, in fatto e in diritto, poste a fondamento della pretesa tributaria e tale atto varrà quale atto di controdeduzioni nel giudizio successivamente instaurato dal contribuente.

# Spese di giudizio

La parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento di reclamo-mediazione.

Fuori dai casi di soccombenza reciproca, la CTP può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti, solo se ricorrono giusti motivi (da esplicitare in motivazione) che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione (art. 17*bis* ult.co)

# Tipologia di atto impugnato

L'istituto deve applicarsi:

- ogniqualevolta si intenda impugnare uno degli atti individuati dall'art. 19, d.lgs. n. 546/92 (compreso il rifiuto tacito alla restituzione di tributi) o ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi le Commissioni Tributarie;
- solo se emesso dall'Agenzia delle Entrate.

**N.B.** Per le cartelle di pagamento è necessario esperire il preventivo procedimento di mediazione solo se vengano sollevati vizi riconducibili all'attività dell'Agenzia delle Entrate.

Non si applica alle controversie concernenti atti di recupero di aiuti di Stato illegittimi ai sensi dell'art. 47 *bis*, d.lgs.

# Valore della controversia

- È determinato ai sensi dell'art. 12 co. 5 d.lgs. n. 546/92:  
Per valore della lite si intende ➡ l'importo del tributo (o dei tributi) al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, la somma di queste.
- In caso di *ricorso cumulativo* avverso una pluralità di atti il valore della lite deve essere determinato con riferimento a ciascun atto impugnato con il medesimo ricorso.
- In ipotesi di rettifica di perdite senza conseguente accertamento di un reddito, il valore è determinato sulla base della sola imposta virtuale.
- ~~Le controversie di valore indeterminabile restano escluse.~~



# Istituto alternativo alla conciliazione giudiziale

Nelle controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza ovvero di mancata conclusione della mediazione è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48, d.lgs. n. 546/92 (art. 17-*bis*, co 1).

Anche secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, con la circ. 9/E del 2012, la mediazione sostituisce, infatti, la conciliazione, assorbendone la funzione.

# Sanzioni

**Nel caso si addivenga ad un accordo di mediazione**



**beneficio della riduzione delle sanzioni al 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dall'accordo stesso**

**(cfr. art. 48, d.lgs. n. 546/92)**

**In ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo**

- La *ratio* del procedimento di reclamo è rinvenibile nel tentativo di deflazionare le controversie (minori), e nello stimolare la loro soluzione stragiudiziale.
- **Struttura competente:** nelle ipotesi di ricorso-reclamo la procedura deflativa si svolge di fronte all'Agazia delle Entrate la quale provvede, attraverso apposite strutture, diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili (art. 17 *bis* co 5), ovvero gli Uffici legali delle Direzioni provinciali, nonché le analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro operativo di Pescara



**L'obbligo di presentazione del reclamo è incondizionato, quindi sussiste:**

- Ove il contribuente non abbia nessuna intenzione di definire la controversia attraverso la mediazione;
- Ove il contribuente abbia già tentato la via dell'accertamento con adesione o autotutela;
- Ove l'atto sia palesemente infondato, e l'unica soluzione corretta sarebbe quella di un suo annullamento, e ciò vale anche per il caso opposto, ovvero atto manifestamente fondato

# Decorrenza

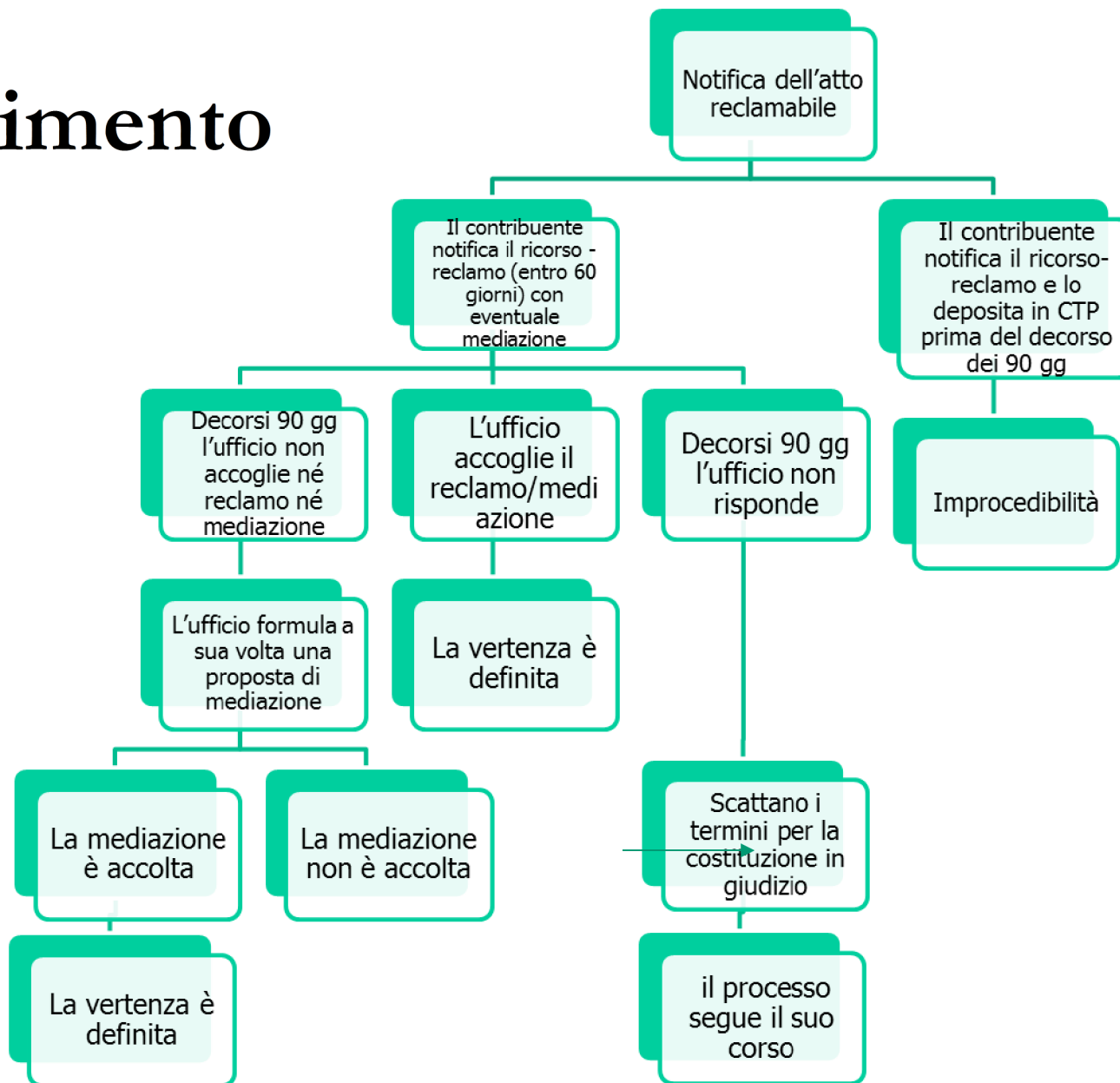
**Il procedimento di reclamo si applica agli atti reclamabili notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.**

**Pertanto l'elemento dirimente è la data di notifica:**

- Per il notificante si perfeziona al momento di consegna dell'atto all'agente notificatore o nel momento di spedizione nelle notifiche a mezzo posta;**
- Per il notificatario al momento della ricezione.**

**Tanto premesso, l'agenzia delle entrate ha specificato che occorre riferirsi al momento in cui il contribuente ha ricevuto l'atto reclamabile (circ. 19.3.2012 n. 9)**

# Procedimento



# Contributi previdenziali e assistenziali

L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

Non si applicano sanzioni e interessi.

# Sospensione della riscossione

La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data da cui decorre il termine di costituzione in giudizio. Pertanto, a seguito della ricezione dell'istanza l'Ufficio:

- non procede all'affidamento del carico, qualora l'atto impugnato sia un accertamento esecutivo;
- comunica all'agente della riscossione la sospensione della riscossione stessa se l'atto impugnato è un ruolo;
- non procede all'iscrizione al ruolo negli altri casi.

Decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza senza formalizzazione di un accordo, la sospensione viene meno e sono dovuti gli interessi previste dalle singole leggi



# Forme e termini per la proposizione del ricorso



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

# Contenuto e forma del ricorso

Ai sensi dell'art. 18 co. 2 del d.lgs. 546/92, il ricorso deve contenere l'indicazione:

- a) della Commissione tributaria cui è diretto;
- b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato nonché del codice fiscale;
- c) dell'Agenzia fiscale o dell'ente locale o dell'Agente di riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;
- d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;
- e) dei motivi



## Sottoscrizione del ricorso

Ai sensi dell'art. 18 co. 3 del d.lgs. 546/92, il ricorso deve essere sottoscritto - sia sull'originale che sulle copie destinate alle controparti - dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12 co. 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto esposto nell'art. 12 co. 5.

Corte Costituzionale sent. 13 giugno 2000, n. 189: ha affermato che anche nelle liti > 2.582,28 euro il ricorso sottoscritto solo dal contribuente non è inammissibile ma il giudice ha l'obbligo di invitare lo stesso a conferire l'incarico a un difensore abilitato, attribuendogli le facoltà di sanare *ex tunc* il vizio entro un termine perentorio.

**Il ricorso deve, inoltre, contenere:**

- **Il codice fiscale del difensore (art. 125 c.p.c.);**
- **L'indirizzo PEC del difensore e della parte, se esistente (art. 16 co. 1-bis d.lgs. 546/92);**
- **Il numero di fax del difensore (art. 13 co. 3 bis DPR 115/2002);**
- **La dichiarazione di valore della controversia;**
- **In caso di notifica per posta o per consegna diretta, l'attestazione di conformità dell'atto depositato con quello spedito o consegnato.**

## a) Indicazione della commissione tributaria

Elemento del ricorso la cui mancanza o assoluta incertezza determina l'inammissibilità del ricorso.

Tuttavia → trattandosi di elemento meramente formale l'inammissibilità risulta limitata a casi di scuola.

Mentre l'indicazione di una Commissione incompetente (con conseguente presentazione del ricorso dinanzi alla stessa) dà luogo a declaratoria di incompetenza, con possibilità di *translatio iudicii* attraverso la riassunzione dinanzi alla Commissione tributaria indicata come competente.

## a) Indicazioni relative al ricorrente

Oltre all'indicazione del ricorrente e del suo rappresentante legale la norma richiede la specificazione di residenza, sede legale, domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato.

Mancanza o assoluta certezza di questi elementi

Art. 17 ultimo comma d.lgs. n. 546/92: configura quale conseguenza per tali inadempienze che la comunicazione e la notificazione degli atti dovrà essere effettuata presso la segreteria della Commissione.

## a) (segue) Mancata indicazione del legale rappresentante di una persona giuridica

Parte della giurisprudenza ritiene inammissibile e non sanabile il ricorso totalmente privo delle indicazioni necessarie per individuare il legale rappresentante (C 00/5572, C 00/6214).

In senso più favorevole al ricorrente, l'omessa indicazione del rappresentante legale non dà luogo a inammissibilità qualora la sua identità sia comunque ricavabile *aliunde* dagli atti del processo consentendo l'identificazione con certezza del soggetto (C



10/15584).  
ODCEC  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

**Cass., sez. trib., sent. 3 maggio 2000, n. 5572**

In tema di contenzioso tributario, la carenza nell'atto introduttivo del processo delle indicazioni necessarie per la individuazione del legale rappresentante (anche organico) del ricorrente inficia l'atto medesimo e ne determina la inammissibilità tutte le volte che sia causa di incertezza assoluta al riguardo, senza che tale vizio possa ritenersi passibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 comma 3 c.p.c..



Cass., sez. trib., 30 giugno 2010, n. 15584:

«la carenza nell'atto introduttivo del processo delle indicazioni previste dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, per la individuazione del legale rappresentante del ricorrente inficia l'atto medesimo e ne determina la inammissibilità tutte le volte che sia causa di incertezza assoluta al riguardo; tale nullità tuttavia non sussiste allorchè sia possibile identificare il nome del legale rappresentante della persona giuridica che ha conferito il mandato "ad litem" e la riferibilità ad esso della firma in calce al mandato (Cass. 5764/98; 5282/2002; 7168/003), il che richiede una verifica degli atti, tenendo presente che la coincidenza fra il nominativo del legale rappresentante e di colui che ha rilasciato la procura deve risultare in maniera chiara, non potendosi ritenere dimostrata tale coincidenza - anche nel caso astrattamente prospettabile della titolarità del potere rappresentativo attraverso il registro delle imprese - in presenza di una firma illeggibile, che impedisca la individuazione del soggetto che l'ha apposta»

## a) L'ente impositore

**La mancanza o assoluta incertezza del convenuto dà luogo a inammissibilità del ricorso, posto che l'individuazione dello stesso costituisce elemento essenziale della domanda.**

**Tale indicazione non richiede tuttavia l'utilizzo di formule particolari, purché non sussistano dubbi sull'individuazione del soggetto convenuto in giudizio.**

Cass., sez. trib., 30 dicembre 2011, n. 30753

*«In tema di contenzioso tributario, la notifica dell'impugnazione avverso il silenzio-rifiuto, da parte del contribuente, presso un ufficio della locale Agenzia delle entrate diverso da quello che avrebbe dovuto eseguire il rimborso in base all'istanza all'uopo presentata, non incide sulla validità dell'impugnazione del silenzio-rifiuto medesimo, stante il carattere unitario dell'Agenzia delle entrate competente per territorio e la natura impugnatoria del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte all'ente-organo (e non alle sue singole articolazioni) che ha emesso, o, in caso di diniego, non ha emesso l'atto di cui si controverte»*

## a) **Indicazione dell'atto impugnato**

- **Indicazione dell'atto impugnabile ai sensi del successivo art. 19 (elencazione suscettibile di integrazione analogica), preferibilmente con specificazione della data della notifica dello stesso, ai fini di consentire al giudice la verifica del rispetto dei termini di impugnazione (anche se quest'ultimo elemento non costituisce motivo di inammissibilità).**
- **Nel caso di impugnazione del rifiuto (tacito o espresso) al rimborso il ricorso dovrà contenere anche gli estremi della richiesta di rimborso **comprensiva della data di presentazione.****

## a) (segue) Ricorso cumulativo

È il ricorso proposto dal contribuente, in via contestuale, contro più provvedimenti impositivi (ipotesi di cumulo oggettivo).

In tali ipotesi dovranno essere indicati i diversi provvedimenti impugnati che presentano tra loro i diversi profili di connessione.

**N.B.** non è ammessa la proposizione di un ricorso collettivo e cumulativo da parte di una pluralità di contribuenti titolari di distinti rapporti giuridici di imposta.

## a) (segue) L'oggetto della domanda

L'individuazione in concreto del *petitum* nel processo tributario cambia a seconda dell'impostazione dottrina che lo riguarda, dovendosi distinguere tra coloro che considerano il processo tributario quale giudizio di annullamento (impugnazione-annullamento) e coloro che lo considerano giudizio di accertamento sul rapporto (impugnazione-merito).

Il *giudizio di impugnazione-annullamento* individua nell'oggetto immediato della domanda il provvedimento di annullamento dell'atto impositivo impugnato, mentre l'oggetto mediato sarà la tutela dell'interesse legittimo leso dall'amministrazione finanziaria.

Il *giudizio di impugnazione-merito* individua nell'oggetto immediato della domanda il provvedimento richiesto, mentre l'oggetto mediato consisterà nella pretesa tributaria di cui il

ricorrente domanda l'accertamento negativo, o nel diritto al rimborso del quale il soggetto chiede il riconoscimento.



## a) Indicazione dei motivi

I motivi di ricorso sono formulati dal contribuente che lamenta gli specifici profili di illegittimità dell'atto impugnato.

- Nella prospettiva costitutivista infatti i motivi di ricorso coincidono con i vizi dell'atto impugnato, afferente ai diversi profili di illegittimità (formale o sostanziale) del provvedimento.

I motivi di ricorso concorrono a individuare il *thema decidendum* e a fissare i limiti della pronuncia del giudice, orientando e circoscrivendo i poteri decisorii della Commissione.

- Nella prospettiva dichiarativista, i motivi di ricorso comprendono invece le allegazioni difensive volte a contestare la pretesa impositiva, comprese le eccezioni consistenti nell'allegazione di fatti impeditivi, estintivi o modificativi degli effetti dell'atto impugnato.



# Inammissibilità del ricorso

L'art. 18 co. 3 d.lgs. 546/92 precisa che, ad eccezione dell'indicazione relativa al codice fiscale del ricorrente, la mancanza o l'assoluta incertezza degli elementi essenziali indicati dalla norma causa l'inammissibilità del ricorso.

N.B. Parte della dottrina ritiene che, ai sensi dell'art. 22, comma 2, d.lgs. n. 546/92, l'inammissibilità del ricorso sia rilevabile dal giudice d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce difendendo nel merito



Cass., sez. trib., 30 ottobre 2005, n. 21170 ha, tuttavia, precisato che:

*«Le norme che prevedono l'inammissibilità insanabile del ricorso introduttivo del giudizio tributario (art. 22 d.lg. 546/92), in quanto produttive di effetti particolarmente gravi, debbono essere interpretate in modo restrittivo, alla luce del principio secondo cui l'inammissibilità non può mai essere dichiarata quando, pur ricorrendo un vizio formale del ricorso, vi sia comunque modo di accertare la sostanziale regolarità dell'atto e l'osservanza delle regole processuali fondamentali»*

# Atti impugnabili

L'art. 19 del d.lgs. 546/92 sancisce che il ricorso può essere proposto avverso:

- L'avviso di accertamento del tributo;
- L'avviso di liquidazione del tributo;
- Il provvedimento che irroga le sanzioni;
- Il ruolo e la cartella di pagamento;
- L'avviso di mora;
- L'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del DPR 602/73;
- Il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del DPR 602/73;
- Gli atti relativi alle operazioni catastali;
- Il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie o altri accessori non dovuti;
- Il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata;
- Ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie

# Struttura del ricorso

Fermo restando l'obbligo di indicare quanto previsto dall'art. 18 d.lgs. 546/92, non vi è uno schema legislativamente predeterminato per la stesura del ricorso sebbene, per ragioni di ordine sistematico, sarebbe opportuno osservare lo schema seguente:



Indicazione del giudice adito

Dati del ricorrente e dell'eventuale rappresentante;  
dati del resistente; atto impugnato

Esposizione dei fatti

Motivi del ricorso

Richiesta di annullamento dell'atto; condanna alle spese;  
condanna di quanto già versato; elenco documenti prodotti

Sottoscrizione del difensore

Procura



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O




S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

# Termine per la proposizione del ricorso

(art. 21 d.lgs. n. 46/92)

- Il ricorso avverso un provvedimento impugnabile deve essere proposto “*a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato*” (art. 21, comma 1);
- La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo;
- Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori può essere proposto dopo 90 giorni dalla domanda di restituzione, fino al termine di prescrizione del diritto (art. 21, comma 2)

 Inammissibilità del ricorso proposto oltre il termine di 60 giorni e conseguente definitività dell’atto impugnato (superabile solo con eventuale autotutela dell’ufficio che lo ha

# Computo dei termini

Artt. 155 c.p.c. e 2963 c.c.

- Non si computa il giorno nel quale cade il momento iniziale del termine (si esclude quindi il giorno iniziale nel quale avviene la notifica dell'atto)
- Per il computo dei termini a mesi o ad anni, si osserva il calendario comune e i giorni festivi si computano nel termine
- Se il giorno di scadenza è festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo (la proroga si applica anche ai termini che scadono nella giornata del sabato)
  
- Si applica anche al processo tributario la sospensione feriale dei termini processuali dal 1° agosto al 15 settembre

## (segue) computo dei termini

- In caso di istanza di accertamento con adesione (art. 6, co 3, d.lgs. n. 218/97) il termine per l'impugnazione è *sospeso per 90 giorni (cfr. Corte Cost., sentenza 15.04.2011, n. 140: il mancato accordo non incide sulla durata della sospensione)*
- Cumulabilità della sospensione di cui al punto precedente con la sospensione feriale dei termini processuali (cfr. Min. Fin., Ris. 11.11.1999, n. 159/E)

Corte Cost., 15 aprile 2011, n. 140

*«La previsione normativa per cui, a seguito della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, i termini per ricorrere e per la riscossione dei tributi sono sospesi per un periodo di novanta giorni, a prescindere dal fatto che prima di tale periodo l'Ufficio prenda atto della volontà del contribuente di non aderire alla proposta, non è manifestamente irragionevole, in quanto nulla esclude che alla definizione concordata si possa giungere anche dopo aver in una prima fase concluso con esito negativo le trattative, ma prima della proposizione del ricorso giurisdizionale»*

# Costituzione in giudizio del ricorrente

## Art. 22 d.lgs. n. 546/92

Entro 30 giorni dalla data in cui si è provveduto alla notifica del ricorso, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità, costituirsi in giudizio presso la segreteria della Commissione tributaria adita, alternativamente:

- Mediante deposito dell'originale del ricorso notificato a norma degli artt. 137 ss. c.p.c. (ufficiale giudiziario);
- Mediante deposito di copia del ricorso qualora sia stato notificato mediante consegna diretta o trasmissione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta, unitamente alla ricevuta di deposito o di spedizione;
- Mediante trasmissione a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, dell'originale o della copia del ricorso (a seconda delle modalità di notifica).

**N.B.** anche al termine per la costituzione del ricorrente si applica la sospensione feriale dei termini processuali (artt. 155 c.p.c. e 2963 c.c.)



# Cass., sent. 11 settembre 2013, n. 20787

*Non solo la copia del ricorso, ma anche la ricevuta di spedizione a mezzo posta dello stesso deve necessariamente essere depositata entro trenta giorni dalla spedizione a mezzo posta del ricorso; il deposito tardivo conduce, inesorabilmente, all'inammissibilità dell'impugnazione.*

*'omessa produzione della ricevuta di spedizione non può essere sanata ex post, ad esempio*

*esibendo il documento in udienza»*

Invio del ricorso per posta → *dies a quo* per il termine di costituzione del ricorrente (30 gg): contrasto interpretativo

- Cass., sez. VI civ., ord. 28 maggio 2014, n. 12027: *Il termine entro il quale la copia del ricorso spedito per posta deve essere depositata nella segreteria della commissione tributaria adita, ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 22, decorre non già dalla data della spedizione, bensì da quella della ricezione dell'atto da parte del destinatario.*
- Cass., sez. trib., 31 marzo 2011, n. 7374: *Il contribuente deve costituirsi in giudizio a pena di inammissibilità entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, depositando, sempre a pena di inammissibilità, la ricevuta di spedizione del ricorso, non surrogabile con l'avviso di ricevimento. Inoltre, i trenta giorni per la costituzione in giudizio si computano con riferimento alla data di spedizione del ricorso a controparte, siccome non ha rilievo la data in cui il resistente ha ricevuto il ricorso.*





## (segue) Costituzione in giudizio del ricorrente

nitamente al ricorso e alla nota di iscrizione al ruolo, il ricorrente deve depositare, altresì, il proprio fascicolo di parte completo dei documenti che produce, in originale o in fotocopia.

documenti prodotti al momento della costituzione in giudizio devono essere indicati nel ricorso in quanto ai sensi dell'art. 24 co. 1 i documenti devono essere sempre elencati negli atti di parte cui sono allegati.

in caso di contestazioni il giudice può sempre ordinare l'esibizione degli originali degli atti e dei documenti depositati (art. 23 co. 5).

## (segue) Costituzione in giudizio del ricorrente: prova della notifica del ricorso

**Il ricorrente deve produrre altresì la prova dell'avvenuta notifica del ricorso:**

- **Se avvenuta ai sensi degli artt. 137 ss. c.p.c., la prova è costituita dalla relazione di notifica posta sull'originale del ricorso**
- **Se avvenuta mediante consegna diretta o notifica per posta, la prova è costituita dalla ricevuta rilasciata dall'ufficio o dalla ricevuta di spedizione per raccomandata**

**N.B. in caso di notifica per posta l'avviso di ricevimento (ricevuta di ritorno) potrà essere eventualmente depositata in un momento successivo.**

# Inammissibilità del ricorso

Art. 22 co. 2 d.lgs. n. 546/92

*“L’inammissibilità del ricorso è rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce [...]”*

Una parte di dottrina ritiene che tale norma abbia portata generale e sia applicabile in tutti i casi in cui il d.lgs. 546/92 prevede l’inammissibilità del ricorso.

Altra parte della dottrina sostiene, invece, che il regime dell’inammissibilità di cui all’art. 22 co. 2, concreti una disciplina particolare e non di generale applicazione, riferita esclusivamente alle fattispecie

disciplinate dalla norma stessa.

# (segue) Inammissibilità del ricorso per mancata conformità tra ricorso depositato e quello consegnato o spedito alla controparte

Art. 22 co. 3 d.lgs. 546/92

In caso di consegna o spedizione del ricorso a mezzo posta il ricorrente deve attestare la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito

Se l'atto depositato in CTP non è conforme a quello consegnato o spedito alla controparte, il ricorso è inammissibile e tale inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.



Si richiede una sostanziale corrispondenza tra gli atti, con la conseguenza che lievi differenze non possono portare all'applicazione della sanzione prevista dall'art. 22 co. 2.

Secondo la prevalente giurisprudenza e dottrina la mancanza dell'attestazione di conformità non determina l'inammissibilità del ricorso, posto che ciò che conta è l'effettiva conformità del ricorso originale con quello depositato ai fini dell'applicazione della grave sanzione processuale dell'inammissibilità prevista.

Cfr. Cass., sez. trib., 26 giugno 2009, n. 15120

*«In tema di contenzioso tributario, l'art. 22, comma 3 d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546 - che disciplina il deposito nella segreteria della commissione tributaria adita della copia del ricorso notificato mediante consegna o spedizione a mezzo del servizio postale - va interpretato nel senso che costituisce causa di inammissibilità non la mancanza di attestazione, da parte del ricorrente, della conformità tra il documento depositato e il documento notificato, ma solo la loro effettiva difformità, accertata d'ufficio dal giudice in caso di detta mancanza».*

Tuttavia, non mancano diverse interpretazioni, tra cui Cass., sez. trib., 22 gennaio 2010, n. 1174, secondo cui *«Nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, se il ricorso o l'appello sono consegnati alla controparte direttamente o tramite ufficio postale, la mancanza dell'attestazione della conformità tra il documento incorporante l'atto di impugnazione depositato nella segreteria della commissione tributaria e il documento incorporante l'atto di impugnazione trasmesso alla controparte è causa di inammissibilità tutte le volte che quest'ultima non si sia costituita».*



# La costituzione in giudizio della parte resistente

Art. 23 d.lgs. n. 546/92

Entro 60 giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo posta, la parte resistente si costituisce in giudizio mediante deposito, presso la segreteria della Commissione adita, del proprio fascicolo contenente:

- Le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio;
- I documenti offerti in comunicazione.

Si ritiene che, in via analogica con quanto disposto dal precedente art. 22, si possa applicare anche al resistente la possibilità di costituzione a mezzo posta.

**N.B. Anche a tale termine si applica l'istituto della sospensione feriale**



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

# (segue) La costituzione in giudizio della parte resistente

Art. 23 d.lgs. n. 546/92

Il termine di 60 giorni per la costituzione in giudizio della parte resistente è considerato ordinatorio.

➡ Ciò significa che deve ritenersi ammissibile la costituzione tardiva della parte resistente, ossia quella che avvenga nel corso del processo, successivamente alla scadenza di tale termine.

Cass., sez. trib., 10 febbraio 2010, n. 2925

*«Nel processo tributario, è ammissibile la costituzione dell'appellato in udienza, senza l'osservanza dei termini e dei modi indicati nell'art. 23 d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546, atteso che la sanzione processuale dell'inammissibilità non è prevista dalla norma e la sua applicazione impedirebbe alla parte, in violazione dell'art. 24 cost., di partecipare alla discussione orale della causa all'udienza e di esercitare il diritto fondamentale alla difesa, confutando le ragioni della controparte e la ricorrenza delle norme da questa invocate»*

# (segue) La costituzione in giudizio della parte resistente

Risulta controverso quando l'eventuale costituzione cessi di essere tardiva per diventare inammissibile. Dottrina e giurisprudenza hanno individuato, a tale scopo, diversi limiti temporali:

- La data fissata per la prima udienza di trattazione;
- Il termine di 10 giorni liberi prima della data di trattazione, entro il quale, ai sensi dell'art. 32 co. 2 d.lgs. 546/92, possono depositarsi memorie illustrative, se il fascicolo contenga solo le controdeduzioni;
- Il termine di 20 giorni liberi prima dell'udienza di trattazione, se vengono prodotti anche documenti.

# Preclusioni derivanti da tardiva costituzione della parte resistente

Il resistente che si costituisce tardivamente non potrà più compiere quelle attività che gli siano precluse in relazione al procedere della causa.

La Cassazione con la sentenza n. 7329/2003 ha sancito che:

- La costituzione in giudizio deve avvenire entro 60 giorni dalla notifica del ricorso *“a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d’ufficio e di far istanza per la chiamata di terzi in causa”*;

- Se le difese non sono state eseguite, esse non possono essere esercitate successivamente, mentre è da escludere l’inammissibilità della costituzione *“sul semplice presupposto della genericità delle difese svolte, con la conseguenza che il Giudice tributario non può esimersi dall’esaminare i documenti depositati in un momento successivo”*.

Inoltre la parte resistente, fino a che non si costituisce in giudizio, non riceve la comunicazione dell’avviso dell’udienza di trattazione né ha diritto di ricevere la notifica di istanza di pubblica udienza dalla

**Cass., sez. trib., 13 maggio 2003, n. 7329**

**In tema di contenzioso tributario, non è causa di inammissibilità della costituzione in giudizio dell'amministrazione finanziaria, a norma dell'art. 23 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, la genericità delle difese svolte e il mancato esercizio, nelle controdeduzioni, delle facoltà indicate nel comma 3 della citata disposizione (proposizione di eccezioni non rilevabili d'ufficio ed istanza per la chiamata di terzi in causa), producendo tale circostanza solo la decadenza della parte resistente dalla possibilità di esercitare successivamente le stesse facoltà.**

# Le controdeduzioni

Art. 23 co. 2 d.lgs. 546/92

Le controdeduzioni corrispondono (per funzione e per struttura) alla comparsa di risposta o alla memoria difensiva nel giudizio civile.

➡ Si può affermare che le controdeduzione sono un atto difensivo scritto, simmetrico e contrapposto a quello del ricorrente, con il quale la parte convenuta illustra la sua posizione di fronte alla pretesa fatta valere dall'attore con l'atto introduttivo del giudizio.

# Contenuto delle controdeduzioni

Art. 23 co. 3 d.lgs. 546/92

Il resistente, per mezzo delle controdeduzioni, prende posizione sui motivi dedotti dalla parte ricorrente e può:

- Proporre le cosiddette mere difese;
- Dedurre le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio (eccezioni in senso stretto o in senso proprio);
- Proporre istanza per la chiamata in causa di terzi;
- Dedurre le prove.



# Preclusioni probatorie

Le preclusioni probatorie risultano chiare dal disposto dell'art. 32 co. 1 DLgs 546/92 ove sancisce che *“le parti possono depositare documenti fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione”*.

Di conseguenza, la parte resistente potrà produrre documenti solo se costituita nel rispetto di tale termine. Alla medesima conclusione si dovrebbe pervenire con riguardo alla memorie illustrative che, secondo il medesimo articolo, devono essere depositate entro 10 giorni liberi prima dell'udienza.

# I documenti e le memorie



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

# I documenti

L'art. 24 co. 1 d.lgs. 546/92

*“I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di*  
➡ *copie in carta semplice pari a quello delle altre parti”.*

Dal dato normativo si deduce che i documenti possono essere:

- Prodotti unitamente a un atto processuale (ricorso; controdeduzioni; memorie; atto di intervento);
- Depositati in via autonoma, con apposita nota;
- Purché il deposito avvenga in ogni caso al più tardi entro 20 giorni liberi prima dell'udienza (art. 32 co.1 d.lgs. 546/92).

## (segue) Modalità per la produzione dei documenti

In base alla regola enunciata all'art. 24 co. 4 d.lgs. 546/92, i documenti possono essere prodotti in originale o in fotocopia.



Ove sorgano contestazioni a tale riguardo, l'art. 22 co. 5 prevede - con disposizione generale, applicabile a tutti i documenti ed atti da chiunque e in qualunque grado del giudizio prodotti - che il giudice ordini l'esibizione degli originali.

# Termini per la produzione di documenti

20 giorni liberi prima dell'udienza

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nel qualificare tale termine come perentorio → il giudice non dovrebbe tenere in considerazione ai fini della decisione documenti prodotti oltre tale termine.

- Il computo del termine avviene «a ritroso» ed il riferimento ai giorni «liberi» comporta che non debbano essere computati né il giorno iniziale né il giorno finale, coincidenti con la data di trattazione e di deposito dell'atto.
- Se il termine scade in un giorno festivo deve essere anticipato a quello precedente non festivo.

## Preclusioni derivanti dalla fase istruttoria pre-processuale alla produzione dei documenti

L'art. 32 co. 3 D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione, a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenzioso



Il ricorrente può superare tale preclusione se deposita, con il ricorso, i documenti non esibiti in fase amministrativa, dichiarando di non avere potuto adempiere alla richieste dell'ufficio per causa a lui non imputabile.

# Le memorie

Le memorie illustrative sono considerate repliche a quanto dedotto dalla controparte nei propri atti processuali ed hanno il preciso scopo di illustrare i motivi già sollevati dalle parti nei rispettivi atti di costituzione

➔ giudizio.

Ex art. 32 co. 2 d.lgs. 546/92 ciascuna parte può depositare memorie illustrative, con le copie per le altre parti, fino a 10 giorni liberi prima della data fissata per la trattazione.

Solo se la trattazione avviene in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a 5 gg liberi prima della data fissata per la stessa.

Cass., trib., 10 novembre 2000, n. 14624; Cass., trib., 30 gennaio 2004, n. 1771, ove si legge che « [...] *L'osservanza dei limiti in questione, pertanto, deve ritenersi obbligatoria in quanto diretta a tutelare il suddetto diritto di difesa di controparte ed a realizzare il necessario contraddittorio tra le parti e tra queste e il giudice per cui correttamente i termini in questione sono stati ritenuti perentori da questa Corte, anche in difetto di una espressa previsione legislativa [...]*».

Analogamente, più di recente, anche Cass., trib., 8 febbraio 2006, n. 2787.

Il principio della inderogabilità e perentorietà dei termini sopra citati è stato ribadito anche dalla giurisprudenza di merito (v., per tutte, Comm. Trib. Prov. Lecce, 13 maggio 2005, n. 85/1/05)





# Modalità di presentazione e contenuto delle memorie

- Le memorie debbono essere presentate con il numero di copie necessarie per le altre parti.
- Nessuna modalità di produzione o deposito è sancita per le repliche scritte il cui deposito è, comunque, un adempimento implicitamente necessario affinché possa essere accertato il rispetto del termine e affinché possa essere acquisita a fascicolo.
- Le memorie, attesa la loro natura illustrativa, non possono travalicare i limiti fissati dal *thema decidendum* determinato dal ricorso introduttivo per mezzo delle argomentazioni ivi svolte e dai documenti già prodotti.

→ In particolare le memorie illustrative non possono contenere nuovi motivi di impugnazione rispetto al ricorso introduttivo (salvo il caso di proponibilità di motivi aggiunti ex

# MOTIVI NUOVI

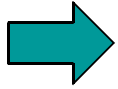
Art. 24, co 2, d.lgs. n. 546/92

E' consentita l'integrazione dei motivi di ricorso solo se resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine del giudice.

E', invece, esclusa in tutti i casi in cui il vizio avrebbe potuto essere fatto valere già con il ricorso introduttivo.

Documenti non conosciuti ➡ i documenti la cui produzione legittima la proposizione di motivi aggiunti devono essere materialmente non conosciuti, ma altresì non conoscibili dalla parte usando l'ordinaria diligenza.

## (segue) MOTIVI NUOVI



T

termine

entro il termine perentorio di 60 gg dalla data in cui l'interessato ha notizia del deposito.

Anche a tale termine si applica la disciplina della sospensione feriale.

a

) Per i documenti depositati per ordine della Commissione:

la data iniziale del termine per la proposizione di motivi aggiunti coincide con la scadenza del termine assegnato dal giudice per il deposito;

a) F

Per i documenti non conosciuti depositati su iniziativa delle altre parti, il momento iniziale del decorso del termine è di più difficile individuazione:

- secondo alcuni decorre dalla data in cui il ricorrente ha avuto modo di prendere lealmente visione del documento:



## (segue) MOTIVI NUOVI

**La dichiarazione di voler proporre motivi aggiunti e il rinvio della trattazione (art. 24, co 3)**

**Se è già stata fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità dell'integrazione dei motivi, deve manifestare l'intenzione di proporli con apposita dichiarazione, non oltre la trattazione in camera di consiglio (in forma scritta) o la discussione in pubblica udienza (anche oralmente in udienza).**

**Rinvio obbligatorio: in tal caso la trattazione o l'udienza devono essere rinviate ad altra data, per consentire la deduzione dei motivi secondo le formalità di legge.**

**Il mancato rinvio configura un vizio di costituzione del contraddittorio ex art. 59, co 1, lett. b)**

## (segue) MOTIVI NUOVI

*Art. 24, co 4: «L'integrazione dei motivi si effettua mediante atto avente i requisiti di cui all'art. 18 per quanto applicabile»*

L'atto di integrazione dei motivi deve avere i requisiti del ricorso, pertanto la proposizione deve avvenire mediante notifica a tutte le parti in causa ai sensi dell'art. 20, commi 1 e 2 espressamente richiamati e successivo deposito entro 30 gg presso la segreteria della Commissione adita.

A sua volta la controparte deve prendere posizione sui motivi aggiunti mediante il deposito di proprie controdeduzioni a norma dell'art. 23, co 3, anch'esso espressamente richiamato.

## (segue) MOTIVI NUOVI

**NON** possono essere dedotti mediante la proposizione di motivi nuovi:

- la decadenza dell'Ufficio dal potere impositivo (non rilevabile d'ufficio ma necessariamente con il ricorso introduttivo);
- i vizi di atti presupposti conosciuti dal contribuente (p.v.c.);
- il vizio di motivazione dell'atto impugnato;
- l'illegittimità della cartella per mancata notificazione dell'atto prodromico;
- il difetto di titolarità passiva della pretesa fiscale.

## (segue) MOTIVI NUOVI

Il comportamento dell'Ufficio che accetti di difendersi comunque nel merito in relazione ad un motivo nuovo introdotto successivamente ma fuori dall'ambito di applicabilità dell'art. 24, co 2, non ha effetto sanante, essendo materia sottratta alla disponibilità delle parti.

Cass., sez. trib., 8 giugno 2011, n. 12442:

*«In tema di contenzioso tributario, la decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, non rilevabile d'ufficio in quanto rimessa alla disponibilità della parte, non può essere eccepita dal contribuente mediante la presentazione di motivi aggiunti, in quanto l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita dall'art. 24, comma 2, d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546 soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti e, siccome tale ultima disposizione pone una preclusione processuale, non può essere ricollegato alcun effetto sanante al comportamento*

# FINE



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

