

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 12/07/2013

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/35258-la-costituzione-in-giudizio-delle-parti-nel-processo-tributario-l-esame-preliminare-del-ricorso-il-reclamo-al-collegio-e-la-riunione-dei-ricorsi>

Autore: Leo Maria

La costituzione in giudizio delle parti nel processo tributario, l'esame preliminare del ricorso, il reclamo al Collegio e la riunione dei ricorsi

Avv. Maria Leo

La costituzione in giudizio delle parti nel processo tributario, l'esame preliminare del ricorso, il reclamo al Collegio e la riunione dei ricorsi.

SOMMARIO: 1. La costituzione in giudizio della parte ricorrente – 2. La costituzione in giudizio della parte resistente – 3. Esame preliminare del Presidente – 4. Reclamo contro il decreto presidenziale– Riunione dei ricorsi.

1. COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELLA PARTE RICORRENTE

La fase introduttiva del processo tributario si articola in due momenti: il primo volto all'instaurazione del contraddittorio, il secondo finalizzato ad investire il giudice della controversia.

Il momento in cui si instaura il contraddittorio coincide con il momento in cui la parte ricorrente porta il ricorso a conoscenza della controparte.

Successivamente, mediante la **costituzione in giudizio**, il giudice prende cognizione del ricorso.

Tramite la costituzione in giudizio, il ricorrente diviene ufficialmente presente nel processo, instaurando un rapporto diretto anche con il giudice, il quale viene investito di tutti i poteri previsti dalla legge.

Pertanto, dal momento in cui la parte si costituisce viene considerata, per tutto il grado di giudizio in cui è avvenuta la costituzione, legalmente

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

presente¹, indipendentemente dalla sua partecipazione alle attività processuali.

Le modalità e il contenuto della costituzione in giudizio del ricorrente sono disciplinati dall'**art. 22 D.lgs. 546/1992**, secondo cui *“Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d’inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmette a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, l’originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del c.p.c. ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. All’atto della costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione al ruolo, contenente l’indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell’atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso.*

L’inammissibilità del ricorso è rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche se la parte ricorrente non si costituisca a norma dell’articolo seguente.

In caso di consegna o spedizione a mezzo di servizio postale la conformità dell’atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente. Se l’atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei

¹ Salvo che vi sia interruzione dei rapporti tra parte e giudice (ad esempio a seguito di traslatio iudicii o interruzione del processo).

cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma precedente.

Unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o in fotocopia.

Ove sorgano contestazioni il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi”.

Dunque, la costituzione in giudizio può avvenire sia mediante il deposito ad opera della parte, sia mediante spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, nella segreteria della commissione adita, alternativamente:

- a) **dell'originale del ricorso**, quando si sia provveduto alla sua notifica ai sensi dell'art. 137 ss. c.p.c., ovvero mediante ufficiale giudiziario;
- b) **della copia del ricorso**, nel caso in cui l'atto introduttivo del giudizio sia stato consegnato o spedito per posta².

In particolare, per quanto riguarda il deposito, questo può essere effettuato, oltre che dalla parte, anche da soggetti qualificati, diversi dal ricorrente (c.d. *traditio brevi manu*) in quanto il deposito consiste in una semplice formalità meramente esecutiva, priva di ogni contenuto volitivo³.

² Nell'ipotesi di deposito della copia del ricorso, deve essere allegata altresì la fotocopia della ricevuta del deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

³ V. Cass. 23.3.95, secondo cui “*il deposito può avvenire a mezzo di un collaboratore di studio o altro legale pur difettante dello ius postulandi davanti al giudice della causa, trattandosi di formalità meramente esecutiva, priva di ogni e qualsiasi contenuto volitivo autonomo, che nulla toglie alla riferibilità immediata dell'atto al procuratore*

Nel momento in cui si effettua il deposito, la segreteria rilascia apposita ricevuta, la quale viene immediatamente ritirata da chi ha provveduto ad effettuare il deposito.

Per quanto riguarda l'utilizzo del servizio postale ai fini della costituzione in giudizio, occorre riferire che predetta modalità è stata disposta per effetto della **L. 3 maggio 2005, ossia con l'entrata in vigore dell'art. 3 bis, comma 6, D.L. 203/2005**. In realtà il sistema era già operativo prima di tale data, in quanto la Corte Costituzionale con sentenza 6 dicembre 2002 n. 520, aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 22 D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui non consentiva ai fini della costituzione in giudizio, il ricorso alla predetta modalità di spedizione.

Nei casi in cui il ricorso è spedito per posta, la prova dell'avvenuta notifica è costituita dall'avviso di ricevimento, il quale, tuttavia, specifica esclusivamente se il plico è stato ricevuto, senza dire nulla in ordine ai documenti effettivamente ricevuti per la costituzione in giudizio⁴.

Anche in questo caso la segreteria forma la ricevuta di deposito, che però non può essere immediatamente ritirata.

patrocinante".

⁴ Per tali ragioni, prima della modifica apportata all'art. 22 D.lgs. 546/1992, la giurisprudenza aveva talvolta negato l'ammissibilità della costituzione in giudizio mediante il servizio postale. Infatti con la sentenza 28.06.2001, la Corte di Cassazione ha sancito che "in carenza di verbale o nota del deposito stesso (con l'elencazione dei documenti cui si riferisce), difetterebbe in ogni caso un'esauriente certificazione sul contenuto degli atti acquisiti al processo".

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

La costituzione del ricorrente deve avvenire a mezzo del difensore abilitato, salvo le sole ipotesi previste dal legislatore tributario, in cui si attribuisce alla parte la facoltà di stare in giudizio personalmente⁵.

Ai sensi dell'art. 22 del D.lgs. 546/92, all'atto della costituzione il ricorrente deve depositare:

- **il ricorso**
- **il proprio fascicolo**

In seguito all'emanazione delle circolari 1.2.2006 n. 7927 e 27.02.2006, n. 14995, del Dipartimento per le politiche fiscali, del MEF, venne disposto che il deposito di qualunque atto o documento presso le CTP e CTR, doveva essere accompagnato da una **nota di deposito** compilata a cura del depositante, la quale successivamente è stata sostituita dalla nota di iscrizione a ruolo.

Il comma 1 dell'art. 22⁶ in vigore, infatti, dispone che all'atto di costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la **nota di iscrizione a ruolo**, contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso⁷.

⁵ La parte può stare personalmente in giudizio laddove la controversia abbia ad oggetto tributi di valore non superiore ad Euro 2.582,28, da calcolare sulla base dell'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni.

⁶ Come modificato dall'art. 3-bis, comma 6, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248 e successivamente, dall'art. 2, comma 35 – quater, lettera c), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148.

⁷ L'art. 22 D.Lgs. 546/1992, dispone l'obbligo in capo al ricorrente, di depositare al momento della costituzione in giudizio, la nota contenente la richiesta di iscrizione a ruolo del ricorso tributario. Tuttavia, la giurisprudenza, con sentenza 26/02/2012 la CTP

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Inoltre, nella nota di iscrizione a ruolo, viene indicato il contributo unificato dovuto, il quale, ha sostituito la precedente imposta di bollo.

Il contributo unificato è dovuto per ogni grado di giudizio, viene calcolato sulla base del valore della causa, e consente di coprire la spesa di tutti gli atti che si produrranno in quel grado di giudizio, comprese le richieste, effettuate dalle parti processuali, delle copie autentiche di atti e provvedimenti⁸.

Come si è già visto, il ricorso può essere depositato o **in originale** se la notifica dello stesso è avvenuta a mezzo di ufficiale giudiziario (in tali casi, sull'originale è apposta la relata di notifica) ovvero **in copia**, se la notifica è stata eseguita a mezzo posta o tramite consegna diretta (in tali casi deve essere depositata rispettivamente anche la fotocopia della ricevuta di spedizione, ovvero la fotocopia della ricevuta di deposito).

di Verbania, ha sancito che, in assenza di indicazioni normative contrarie, l'omesso o tardivo deposito della nota di iscrizione a ruolo, non comporta alcuna inammissibilità del ricorso, a differenza di ciò che avviene nel caso di costituzione tardiva. In particolare, nel caso di specie, l'amministrazione finanziaria aveva sollevato un'eccezione preliminare di inammissibilità del ricorso, in quanto il contribuente aveva spedito tramite raccomandata, il ricorso alla segreteria della Commissione tributaria, e solo successivamente, oltre il termine di scadenza previsto, aveva inviato con un'altra raccomandata, la nota di iscrizione a ruolo con la ricevuta di pagamento del contributo unificato.

⁸ Per quanto concerne gli importi del contributo unificato, essi variano a seconda del valore della lite, valore che è determinato ai sensi del comma 5 dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 546/1992, come espressamente prevede il nuovo comma 3-bis dell'art. 14 del T.U. sulle spese di giustizia. Pertanto, si intenderà, quale valore della lite, l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. Se la controversia ha ad oggetto la sola irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. Si veda, per approfondimenti, l'articolo redatto dall'avv. Leonardo Leo, *“Contributo unificato anche per il giudizio tributario”*, 2009, pubblicato su www.fiscoetasse.com

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Nelle ipotesi in cui la notifica del ricorso viene effettuata mediante consegna diretta o spedizione a mezzo posta, il ricorrente è tenuto ad attestare la conformità del ricorso depositato con quello consegnato o spedito.

A tal proposito l'art. 22 dispone che *“se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito dalla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile”*.

Pertanto, occorre precisare che, stante la disposizione succitata, l'eventuale mancanza dell'attestazione di conformità non determina, di per sé, l'inammissibilità del ricorso, in quanto, a tal fine è necessario che vi sia l'effettiva dimostrazione della difformità tra l'atto depositato e quello consegnato o notificato⁹, la quale deve essere accertata d'ufficio dal giudice¹⁰.

L'onere di eccepire la mancanza dell'attestazione spetta alla parte resistente, la quale è altresì tenuta ad illustrare le difformità da essa riscontrate. In mancanza si presume che i documenti siano identici.

La giurisprudenza ha sostenuto che solo una difformità sostanziale è causa di inammissibilità¹¹.

⁹ V. Cass. 05.03.2010, n. 5370; Cass. 28.05.2008 n. 13958; Cass. 08.07.2005 n. 14430; C.T.R. Roma 27.02.2007 n. 246).

¹⁰ In tal senso la Corte di Cassazione si è espresso confermando che, il D.Lgs. 546/92, art. 22 co. 3. va interpretato nel senso che costituisce causa di inammissibilità non la mancanza di attestazione, ma solo la loro effettiva difformità accertata d'ufficio dal giudice, in caso di detta mancanza. V. Cass. 13 dicembre 2007, n. 26126; Cass. 26 febbraio 2007, n. 4355; Cass. 21 maggio 2007, n. 11694; Cass. 19 giugno 2007 n. 14209; Cass. 26 febbraio 2007 n. 4354; Cass. 30 gennaio 2007, n. 1936; Cass. 13 giugno 2008 n. 15959; Cass. 26 maggio 2009, n. 12151.

L'atteggiamento giurisprudenziale diventa più rigido nelle ipotesi in cui, mancando l'attestazione di conformità, vi sia anche contumacia della parte resistente o dell'appellato, ritenendo che in questi casi il giudice debba indefettibilmente dichiarare l'inammissibilità del gravame, poiché viene a mancare la possibilità per la parte interessata di denunciare la difformità, e per lo stesso giudice di accertarla.

Pertanto, laddove la parte resistente non si costituisca, viene a mancare, sia per la parte che per il giudice, ogni possibilità di riscontrare la difformità, dato che la contumacia della parte resistente preclude la possibilità di verificare la conformità tra il ricorso depositato e quello consegnato o spedito.

In tal caso, la giurisprudenza non ha preso una posizione univoca, poiché da un lato ha sostenuto che se manca l'attestazione di conformità, il ricorso è inammissibile¹², dall'altro ha espresso orientamento opposto.¹³.

¹¹ Ciò anche sulla base di quanto disposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale ha affermato che l'eventuale difformità dell'atto depositato in segreteria da quello consegnato o spedito a mezzo del servizio postale alla parte nei cui confronti sia stato proposto il ricorso, possa comportare l'inammissibilità del ricorso nel caso in cui la difformità sia tale da incidere sul contenuto essenziale del ricorso, ossia quando la difformità riguardi gli elementi fondamentali che lo costituiscono, qual la domanda al giudice tributario e i motivi che lo sostengono. V. Circolare 98/E/II-3-1011 del 23 aprile 1996, MEF, in Boll. Trib. 1996.

¹² V. Cass. 22.02.2008 n. 4615; Cass. 22.01.2010 n. 1174.

¹³ V. Cass. 20.03.2009 n. 6780 secondo cui anche in caso di omessa costituzione in giudizio del resistente, la mancanza dell'attestazione di conformità non comporta l'inammissibilità dell'impugnazione, e si premerebbe il comportamento omissivo di un soggetto che è gravato, invece...dell'onere di eccepire l'eventuale difformità".

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Come detto, ai sensi del comma 4 dell'art. 22, insieme al ricorso viene depositato anche il fascicolo, contenente l'atto impugnato e i documenti prodotti, in originale o in fotocopia¹⁴.

La segreteria, in sede di costituzione in giudizio, effettua un controllo sulla regolarità formale della documentazione che viene presentata dal ricorrente¹⁵ e laddove riscontri irregolarità formali nella costituzione in giudizio, può rifiutarsi di ricevere i documenti.

La mancata produzione dell'atto impugnato non dovrebbe comportare l'inammissibilità del ricorso. Questo non significa che l'atto non deve essere prodotto, ma, solamente che può essere prodotto anche in un momento successivo¹⁶.

Tuttavia, parte della giurisprudenza, in tal senso ha espresso orientamento opposto, sostenendo la tesi dell'inammissibilità del ricorso (v. C.T.P. Brescia 10.06.1996 n. 969; C.T.R. Campobasso 26.9.2007 n. 38 e C.T.P. Roma 10.02.2009 n. 68).

In ogni caso, è opportuno ricordare che nel processo tributario l'onere della prova spetta alla parte resistente, per cui, la giurisprudenza ha sostenuto

¹⁴ In dottrina si è notato come, da una prima lettura del comma in oggetto, si potrebbe ricavare l'errata impressione che il deposito del fascicolo ivi previsto e il deposito del ricorso configurino due diversi adempimenti, ovvero che il ricorso sia elemento estrinseco rispetto al fascicolo. A tale proposito si è avvertita l'esigenza di chiarire che i rapporti tra il primo e il quarto comma dell'art. 22, devono essere ricostruiti nel senso che il quarto comma indica, in termini generali, il contenuto del fascicolo, mentre il primo comma specifica gli atti che nel fascicolo devono essere necessariamente contenuti ai fini della ritualità della costituzione.

¹⁵ In tal senso l'art. 9 comma 1 del D.Lgs. 546/92 dispone che la segreteria assiste la Commissione secondo le disposizioni codicistiche concernenti il cancelliere.

¹⁶ In tal caso anche il giudice, sulla base dei poteri conferitigli dal comma 5 dell'art. 22 D.lgs. 546/1992, può disporre la produzione dell'atto. V. cass. 7.9.2007 n. 18872.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

che, non vi è nessuna conseguenza derivante dalla mancata allegazione dell'atto opposto,¹⁷ tuttavia pare comunque opportuno che il ricorrente depositi l'atto affinché il giudice possa verificare la tempestività dell'impugnazione.

Difatti, l'art. 22, al comma 4, dispone che, unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o in fotocopia.

Laddove, però, l'impugnazione sia diretta ad eccepire un vizio di notifica dell'atto impositivo, il ricorrente può allegare l'atto, specificando che è stato fornito dall'ufficio, in un momento successivo, su richiesta della parte stessa¹⁸.

L'art. 22 co. 5 del D.Lgs. 546/1992 prevede che, laddove sorgano contestazioni, il giudice ordina l'esibizione degli originali degli atti e dei documenti¹⁹.

In tali casi, se la parte dovesse dimostrare di essere impossibilitata ad esibire l'originale dell'atto stesso (ad esempio a causa di furto o di incendio), ne conseguirebbe l'inutilizzabilità del documento ai fini della decisione.

¹⁷ V. Cass. 18.01.2005 n. 905.

¹⁸ In tali casi spetta all'Ufficio provare la rituale notifica dell'atto. V. Cass. 19.07.2006 n. 16506; Cass. 20.11.2001 n. 14571).

¹⁹ La contestazione del documento prodotto in fotocopia, non richiede particolari formalità, tuttavia è necessario che venga sollevata mediante dichiarazione che abbia un chiaro e specifico contenuto, dal quale possano desumersi in modo esplicito gli estremi della negazione della genuinità della copia. V. Cass. 9.5.2007 n. 10607; Cass. 23.10.2006 n. 22770).

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Per quanto riguarda i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente, l'art. 22 dispone che deve avvenire entro il termine perentorio di **30 giorni dalla proposizione del ricorso**, a pena di inammissibilità.

Per il computo del termine, valgono le consuete regole previste dall'art. 2963 c.c. per cui *dies a quo non computar*, mentre la scadenza in un giorno festivo importa la proroga al giorno successivo.

Tuttavia, occorre tener presente che ad ogni modalità di notifica del ricorso corrisponde un diverso momento di decorrenza del termine per la costituzione in giudizio.

Se la notifica del ricorso è fatta mediante consegna diretta, il *dies a quo* coincide con il giorno in cui il ricorrente ha consegnato materialmente il ricorso alla controparte.

Se si è proceduto alla notificazione del ricorso a mezzo del servizio postale, sorge qualche dubbio circa il termine di decorrenza, ossia se questo vada fatto coincidere con la data di spedizione dell'atto alla controparte o dalla data in cui quest'ultima lo ha ricevuto.

Per molto tempo si è ritenuto che non vi fosse nessuna questione interpretativa da risolvere in relazione all'individuazione del *dies a quo* per la costituzione del ricorrente nel processo tributario.

Il combinato disposto degli artt. 22 e 20 del D.Lgs. 546/92 sembrava essere molto chiaro, per cui, si faceva decorrere il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente, dalla data di spedizione dell'atto che era oggetto di impugnazione.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Un primo orientamento giurisprudenziale²⁰, confermato anche dalla dottrina maggioritaria, riteneva che il *dies a quo* per la costituzione in giudizio del ricorrente dovesse essere individuato nella data di consegna del ricorso all'ufficio postale o allo sportello notifiche.

Tuttavia, esigenze di economia e di autonomia processuale, hanno indotto ad un'interpretazione più aperta dell'art. 22.

La questione, pertanto, ha visto allinearsi non univocamente due orientamenti giurisprudenziali contrastanti.

Difatti, secondo i responsi giurisprudenziali più recenti, il termine iniziale dovrebbe coincidere con il momento in cui vi è la ricezione della notifica²¹ e non invece con il momento in cui viene effettuata la spedizione.

Secondo questo orientamento, ora confermato anche in dottrina, il termine di 30 giorni per la costituzione del ricorrente decorre dal momento del perfezionamento della notifica del ricorso e quindi dalla ricezione del plico da parte del destinatario e non dalla data di spedizione.

Alla luce dei principi in materia di perfezionamento delle notifiche, sanciti dalla Corte costituzionale, infatti, si deve ritenere che il termine di trenta giorni si intende prolungato di tanti giorni quanti sono quelli che intercorrono fra la data di ricezione e quella di spedizione del ricorso.

²⁰ V. Cass. Sez. trib. sent. 19 giugno 2007, n. 14246; Cass. sez. trib. sent. 14 ottobre 2004, n. 20262; Comm. Trib. Prov. di Parma, Sez I, 11 luglio 2003, n. 61.

²¹ V. in tal senso Cass. ord. 14010 del 3 Agosto 2012; Cass. sez. VI, ord.13.03.2012 n. 4002; Cass. sez. V, sent. n. 9173 del 21 aprile 2011.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

La Corte di Cassazione ha confermato tale assunto, anche di recente, con la sentenza n. 16565 del 28 settembre 2012²².

La sentenza ha inoltre sancito che in materia di determinazione del *dies a quo* per la costituzione in giudizio del ricorrente, vige il principio del **doppio momento di perfezionamento** della notificazione indiretta, in applicazione del quale il problema della determinazione del fatto impeditivo della decadenza, per colui che richiede la notificazione, è risolto attraverso la sua individuazione nella consegna del documento da notificare all'ufficiale giudiziario ovvero all'ufficio postale.

Pertanto, con la diffusione delle notifiche a mezzo posta il termine per la tempestività dell'atto in capo al mittente è anticipato rispetto a quello per il destinatario: i tempi tecnici della consegna comportano quindi un «doppio termine».

In mezzo c'è però la costituzione in giudizio del ricorrente, di cui bisogna individuare il *dies a quo*. Una lettura dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, orientata al principio di economia processuale, induce a ritenere tempestive le costituzioni in giudizio fino al termine di trenta giorni dalla data in cui la controparte ha ricevuto l'atto notificato, e non dalla data di spedizione del ricorso.

In ogni modo, un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme sul processo tributario, ritiene ragionevole, una volta ammesso l'uso diretto del mezzo postale da parte del ricorrente, consentirgli di verificare il buon fine della notifica, prima di iscrivere la causa a ruolo.

²² Si veda in tal senso anche Cass. Sez. V sent. 9173 del 21 aprile 2011, Cass. sez. V, n. 12185 del 15 maggio 2008.

Infine si ricorda che al termine per la costituzione in giudizio, si applica anche la sospensione feriale di cui alla legge 7 ottobre 1969 n. 742²³.

La costituzione del ricorrente oltre i termini predetti è una delle cause di inammissibilità del ricorso.

La disciplina è sancita dal secondo comma dell'art. 22, secondo cui l'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

Tale vizio non si sana, dunque, con la costituzione in giudizio della parte resistente, ai sensi dell'art. 23.

Seppure l'inammissibilità sia un vizio derivante dalle ipotesi tassative quali il mancato o tardivo deposito del ricorso notificato e delle eventuali ricevute di deposito o di spedizione per mezzo di raccomandata, oppure di mancata conformità tra il ricorso depositato presso la Segreteria della Commissione e quello notificato alla controparte, una parte della dottrina ritiene che il comma secondo dell'art. 22 possa applicarsi tutte le volte in cui, il D.lgs. n. 546/1992 preveda la sanzione dell'inammissibilità del ricorso.

L'art. 24, D.Lgs. 546/1992 dal titolo “**Produzione di documenti e motivi aggiunti**” dispone che, “ *I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota*

²³ Ai sensi del comma 1, art. 1, L. n. 742/1969 , “Il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie ed a quelle amministrative è sospeso di diritto dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno, e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione. Ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione , l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo”.

sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti.

L'integrazione dei motivi del ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito.

Se è stata già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza debbono essere rinviata ad altra data per consentire gli adempimenti di cui al comma seguente.

L'integrazione dei motivi si effettua mediante atto avente i requisiti di cui all'art. 18 per quanto applicabile. Si applicano l'art. 20, commi 1 e 3, l'art. 22, commi 1,2,3 d 5, e l'art. 23, comma 3”.

Pertanto, nel processo tributario, i documenti devono essere allegati negli atti di parte, 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.

Nel caso di documenti allegati agli atti di parte, i termini per il deposito sono quelli rispettivamente previsti dagli artt. 22 e 23 del D.Lgs. 546/92 per la costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente.

Il ricorrente deve quindi depositare i documenti assieme al ricorso entro trenta giorni dalla proposizione dello stesso, mentre la parte resistente, deve costituirsi, depositando il fascicolo contenente controdeduzioni e

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

documenti allegati, entro sessanta giorni dalla notifica, consegna o ricezione del ricorso.

Dal chiaro tenore letterale della norma si evince che l'integrazione dei motivi è possibile soltanto in presenza di specifici presupposti, pertanto, **deve essere esclusa qualsiasi integrazione dei motivi già svolti nel ricorso, ove non si verificano nuove acquisizioni documentali.**

Nella pratica, l'integrazione dei motivi riguarda più frequentemente il ricorrente, in quanto il resistente, al momento della costituzione in giudizio conosce già i motivi adottati dal ricorrente. Infatti essa è, eccezionalmente, consentita ai reclamanti solo nell'ipotesi in cui la controparte depositi in causa documenti da loro in precedenza non conosciuti.

L'integrazione dei motivi deve essere proposta entro il **termine perentorio di 60 giorni** dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia del deposito di documenti non conosciuti. In genere, la decorrenza dei 60 giorni non può essere successiva al termine ultimo per il deposito dei documenti (20 giorni liberi prima dell'udienza).

Pertanto, si può verificare che al momento della comunicazione dei documenti "non conosciuti" l'udienza di trattazione della controversia sia già stata fissata. Per tale ipotesi, il comma 3 dell'art. 24 prevede che l'interessato debba manifestare la propria intenzione di proporre motivi aggiunti "*non oltre la trattazione in camera di consiglio o la trattazione in pubblica udienza*" e ciò, "*a pena di inammissibilità*".

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Pertanto, nelle suddette ipotesi, l'interessato può rendere nota l'intenzione di proporre motivi aggiunti sino al momento immediatamente antecedente alla decisione.

In definitiva, sembra doversi ritenere che la dichiarazione dell'intenzione di presentare motivi aggiunti possa intervenire sia nell'ipotesi in cui il termine (60 gg.) per la presentazione dei motivi scavalchi la data dell'udienza, sia che detta data sia successiva a tale termine. E ciò in quanto il procedimento "incidentale" dei motivi aggiunti prevede entrambe le fasi temporali della notifica del relativo ricorso e della presentazione delle controdeduzioni del resistente.

Dunque, anche se il termine per la proposizione dei motivi aggiunti ricade all'interno della data fissata per l'udienza, ma all'interno di tale data non vi è lo *spatium temporis* per il deposito delle controdeduzioni del resistente, l'udienza stessa deve essere, comunque, rinviata.

Peraltro, è d'uopo sottolineare che il legislatore, con riferimento all'integrazione dei motivi del ricorso ai fatti emergenti dal deposito di "documenti non conosciuti" ha confermato la comune partecipazione di fatti e motivi alla componente accertativa (*rectius* della cognizione) del processo tributario. Con l'ulteriore osservazione che **documento non conosciuto è solo quello in precedenza non conoscibile secondo la normale diligenza.**

A tal proposito, la **Suprema Corte**, nella **sentenza del 18 aprile 2007, n. 9224**, ha ritenuto che la produzione di documenti, impossibile in precedenza, per causa di forza maggiore, è ammissibile, nell'ipotesi di

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

cassazione con rinvio, **solo a supporto di pretese e considerazioni già svolte**, e non anche qualora determini la necessità di ulteriori contestazioni e deduzioni.

Ad ulteriore prova di quanto detto, un'altra **sentenza della Corte di Cassazione dell'1 giugno 2007, n. 12909**, nella quale si afferma testualmente: *“L'integrazione dei motivi è consentita (...) soltanto in relazione alla necessità di contestazione di documenti depositati dalla controparte, e fino ad allora non conosciuti, in ogni caso solo entro il termine di 60 giorni dalla data in cui si è avuta notizia di tali documenti”*.²⁴

Alla luce di quanto asserito, chiaro appare che l'art. 24 del D.Lgs. n. 546/1992 subordina l'integrazione dei motivi al deposito, ad opera della controparte, di documenti non conosciuti, prevedendo poi i tempi e i modi in cui tale integrazione deve intervenire per garantire il rispetto del contraddittorio²⁵

L'art. 32, D.Lgs. 546/92, disciplinante il **“Deposito di documenti e di memorie”** dispone che *“Le parti possono depositare documenti fino a venti*

giorni liberi prima della data di trattazione osservato l'art. 24, comma 1.

²⁴ In tale senso si vedano: Cassazione sentenza del 25/01/2008 n. 1622; sent. n. 455 del 11/01/2008; sent. N. 8179 del 02/04/2007

²⁵ V. avv. Maria Leo, *“Il procedimento dinanzi alla commissione tributaria provinciale con particolare riferimento alla motivazione del ricorso, alle richieste delle parti e alla sottoscrizione”*, 2009, pubblicato su www.commercialistatelematico.com.

Fino a dieci giorni liberi prima della data di cui al precedente comma ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti.

Nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio”.

Quindi, le parti possono comunque depositare documenti fino a venti giorni prima della data di trattazione, osservate le formalità di cui al comma 1 dell’art. 24.

Pertanto, anche la produzione documentale di parte nel processo tributario vede un termine iniziale, che coincide con quello della costituzione della parte che di quei documenti intende avvalersi, ed un termine finale, fissato in venti giorni liberi prima dell’udienza di trattazione.

Per quanto attiene alle modalità di produzione, è richiesto il deposito nella segreteria della Commissione tributaria adita.

Occorre tuttavia rilevare che, a seguito della sentenza della Corte Costituzione n. 520 del 6 dicembre 2002, deve ritenersi ammissibile anche il deposito di documenti effettuato mediante il servizio postale.

Seppure nella sentenza viene direttamente ammesso l’uso di tale servizio solo per i documenti depositati contestualmente all’atto di costituzione, una parte della dottrina ritiene che non vi è alcuna ragione di ritenere che il ragionamento sotteso alla decisione della Corte, non possa essere esteso anche alle produzioni documentali successive alla costituzione in giudizio,

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

a patto che venga comunque rispettato il termine di cui all'art. 32 D.Lgs. 546/92.

Infine, pare opportuno fare riferimento alla disciplina prevista, per la costituzione in giudizio, nel caso in cui venga proposto **reclamo e mediazione** nel processo tributario, in quanto incidente sugli artt. 22 e 23 D.Lgs. 546/1992.

Il reclamo è disciplinato dall'art. 17bis D.Lgs. 546/1992, il quale è stato introdotto dall'art. art. 39, comma 9, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111.

Consiste in uno strumento deflativo del contenzioso, previsto in determinate ipotesi, e in particolare, solo per le controversie di valore non superiore ai 20.000,00 euro, con il quale si dispone la presentazione obbligatoria di un'istanza che anticipa il contenuto del ricorso, con cui il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e diritto che intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nella eventuale fase giurisdizionale.

La deflazione del contenzioso viene in tal caso perseguita in fase amministrativa, prima dell'eventuale instaurazione del giudizio.

A proposito della costituzione in giudizio nelle ipotesi di proposizione del reclamo, il comma 9 dell'art. 17 – bis, al D.Lgs. 546/92 dispone che *“decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articolo 22 e 23 decorrono dalla*

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

predetta data. Se l’Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell’atto di accoglimento parziale”.

Pertanto in tal caso, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente, previsto dall’art. 22 D.Lgs. 546/92 inizia a decorrere dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell’istanza da parte della direzione, qualora non sia stato notificato il procedimento di accoglimento della stessa ovvero non sia stato formalizzato l’accordo di mediazione;
- a quello di notificazione del provvedimento con il quale l’Ufficio respinge l’istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;
- a quello di notificazione del provvedimento con il quale l’Ufficio, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l’istanza.

Il deposito del ricorso presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale (con cui il contribuente si costituisce in giudizio, non avendo ottenuto un provvedimento di accoglimento né avendo concluso la mediazione nei novanta giorni), a sua volta, deve avvenire entro il termine perentorio di trenta giorni stabilito dall’art. 22, comma 1, D.Lgs. 546/92, cui si applica la sospensione feriale, trattandosi di termine relativo a un atto processuale, qual è l’atto di costituzione in giudizio.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Il ricorso depositato presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale deve essere conforme a quello consegnato o spedito con l'istanza di mediazione.

Se l'atto depositato presso la segreteria del giudice non è conforme a quello consegnato o spedito all'Ufficio con l'istanza di mediazione, il ricorso è inammissibile.

Resta ferma la possibilità del contribuente, di depositare, successivamente alla costituzione in giudizio, documenti e memorie, anche integrative, ai sensi degli artt. 24 e 32 del D.Lgs. 546/92.

Se il contribuente solleva eccezioni concernenti sia l'attività svolta dall'Agenzia delle entrate sia quella dell'Agente della riscossione, notificando il ricorso ad entrambi, è tenuto comunque a presentare l'istanza prevista dall'articolo 17-bis del D.Lgs. 546/92.

Anche in tal caso il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre, ai sensi del comma 9 dell'art. 17-bis, dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza ovvero dal giorno successivo alla data di comunicazione del provvedimento di rigetto dell'istanza o dell'atto con il quale l'Agenzia, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Si ritiene, infatti, che la formulazione e la ratio della norma non consentano di sdoppiare gli adempimenti processuali inerenti ad un'unica controversia. In caso contrario, si verificherebbe l'inammissibile conseguenza di una costituzione in giudizio circoscritta alla parte del ricorso riguardante l'Agente della riscossione, effettuata entro trenta giorni dalla proposizione

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

dell'istanza, vale a dire quando il termine di novanta giorni per l'esame dell'istanza stessa, limitatamente all'attività dell'Agenzia, è ancora pendente.

Peraltro, siffatta conseguenza sarebbe ulteriormente inammissibile con riguardo alle controversie in cui il contribuente impugni, oltre alla cartella di pagamento, anche l'avviso di accertamento, assumendo che quest'ultimo non gli sia stato notificato ovvero sollevi vizi inerenti sia al ruolo sia alla cartella.

In tali fattispecie, la eventuale conclusione positiva del procedimento di mediazione con l'Agenzia delle entrate farebbe venir meno l'intera controversia e, dunque, l'interesse del contribuente alla costituzione in giudizio²⁶.

2. COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELLA PARTE RESISTENTE

Così come la parte ricorrente, anche la parte resistente deve costituirsi in giudizio, in seguito alla ricezione del ricorso.

Le modalità e i termini per la costituzione, in tal caso, sono disposti dall'art. 23, D.Lgs. 546/1992 il quale testualmente sancisce che *“L'ufficio del Ministero delle finanze, l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.*

²⁶ Una rinuncia successiva al procedimento giurisdizionale ormai già avviato sarebbe ben più onerosa e pertanto contraria ai principi di economia amministrativa e processuale, nonché alla funzione dell'istituto deflativo in questione.

La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.

Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa”.

Dal dettato legislativo si evince che la modalità di costituzione in giudizio, in tal caso, è rappresentata dal deposito *brevi manu* della documentazione da parte del resistente, presso la segreteria del giudice adito.

Si discute se anche il resistente, come il ricorrente, possa utilizzare, per la costituzione in giudizio, la spedizione mediante servizio postale.

La questione è controversa poiché solo una parte della dottrina, ritiene che a seguito delle modifiche apportate dal D.L. 203/2005, il quale ha modificato la disciplina solo per la parte ricorrente, la modalità di costituzione in giudizio mediante il servizio postale, debba ritenersi possibile anche per la parte resistente.

Il resistente, all'atto di costituzione in giudizio, deve depositare il proprio fascicolo, contenente:

- **le controdeduzioni** in tante copie quante sono le parti in giudizio;
- **i documenti** offerti in comunicazione.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Nelle controdeduzioni, la parte resistente espone le proprie difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente, indica le prove di cui intende avvalersi, propone le eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio, inoltre presenta, facoltativamente, istanza per la chiamata di terzo.

Pertanto, stante quanto disposto dall'articolo 23, anche nel processo tributario vige il principio di non contestazione.

Questo principio non era disciplinato nel nostro ordinamento, prima della legge 69/2009, la quale lo ha inserito nell'enunciato dell'art. 115 c.p.c. secondo cui *“salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita”*.

Tuttavia, tale principio, sulla scorta del rinvio di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992²⁷, deve intendersi vigente anche nel processo tributario²⁸.

²⁷ L'art. 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992 dispone che *“I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del c.p.c.”*

²⁸ Con la sentenza n.291/10/10 la C.T.R. del Lazio afferma che nel processo tributario trova applicazione il principio della non contestazione previsto dall'art.115 del c.p.c. Sull'applicabilità al processo tributario del principio dell'onere di contestazione si segnala che la Suprema Corte di Cassazione ha costantemente esteso tale principio al processo tributario. In tal senso si richiama la sentenza n. 1540 del 24 gennaio 2007, e la sentenza n. 7827 del 31 marzo 2010, che hanno statuito che anche nel processo tributario sia applicabile il principio generale di non contestazione (e, quindi, del relativo dovere del giudice di ritenere non bisognosi di prova i fatti non espressamente contestati).

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

In particolare, la previsione va letta in combinato disposto con gli artt. 18 e 23 D.Lgs. 546/1992.

L'art. 18 individua il contenuto del ricorso, elencando fra i requisiti i "motivi" di fatto e di diritto che lo giustificano.

Come visto, l'art. 23, invece, dispone, per la parte resistente, l'obbligo di esporre le sue difese nelle controdeduzioni, prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indicando le prove di cui intende valersi, con riguardo ai fatti principali e secondari giustificativi dell'atto impugnato oppure idonei ad inficiare le argomentazioni e le vere e proprie eccezioni del ricorrente.

Pertanto l'ente impositore (resistente) deve assumere le sue posizione già nelle controdeduzioni.

La mancata contestazione di un fatto comporta che lo stesso debba considerarsi espunto dal "*thema probandum*" in quanto incontrovertibile. I fatti che una parte ha l'onere di provare non sono, quindi, più bisognevoli di prova in caso di omessa specifica contestazione della controparte, ed il giudice deve considerarli come veri e decidere di conseguenza²⁹.

In realtà il principio riguarda tutte le parti del processo ed ogni forma di procedimento giurisdizionale.

²⁹ Ciò, peraltro, è stato anche confermato da una sentenza della Commissione tributaria provinciale di Lecce. In particolare, si fa riferimento alla sentenza n. 389/04/12, emessa nei confronti di questa difesa, la quale ha espressamente disposto che "*la mancata contestazione delle prove fornite dalla parte ricorrente, trasforma, tali circostanze, in evento dimostrato*".

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Un aspetto problematico dell'applicazione del principio nel processo tributario, riguarda però, l'individuazione del termine entro il quale la parte destinataria dell'allegazione deve assolvere l'onere della contestazione.

In particolare, le maggiori perplessità riguardando la parte ricorrente che non si sia costituita nel termine.

Il termine per la costituzione in giudizio della parte resistente, come visto, è di sessanta giorni dalla notifica del ricorso.

Anche in tal caso si applica la sospensione feriale dei termini prevista dalla L. 742/1969.

Per la parte resistente, il termine previsto dalla legge non è perentorio, ma ordinatorio, pertanto, se per la parte ricorrente, l'inosservanza del termine di 30 giorni è causa di inammissibilità del ricorso, per la parte resistente non è prevista alcuna sanzione³⁰.

Tuttavia, la natura ordinatoria del termine non comporta che l'ufficio possa costituirsi in qualsiasi momento, poiché in tal modo si lederebbe il diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.

Pertanto, la Corte Costituzionale, investita della questione di legittimità dell'art. 23, con ordinanza 7.4.2006 n. 144, ha stabilito che la costituzione tardiva del resistente può *“dare luogo, se così prevede la legge e nei limiti in cui lo preveda, a decadenze sia di tipo assertivo che probatorio, ma mai*

³⁰ A tal proposito la Corte Costituzionale, con ordinanza 07.04.2006 n. 144, è intervenuta precisando che non vi è disparità di trattamento, pertanto non viola l'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo dell'uguaglianza, in quanto la diversa disciplina delle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione è evidente riflesso della diversa posizione che, specie in un processo di tipo impugnatorio come quello tributario, la legge coerentemente attribuisce al ricorrente e al resistente.

a una irreversibile dichiarazione di contumacia, del tutto sconosciuta all'ordinamento”.

La giurisprudenza ha chiarito che *“la costituzione tardiva comporta la “decadenza dalla facoltà di chiedere o svolgere attività processuali eventualmente precluse, dovendo in tal caso il convenuto o appellato accettare il processo nello stato in cui si trova”³¹.*

E' necessario, pertanto, evidenziare il termine ultimo per la costituzione in giudizio, dalle preclusioni relative ai poteri che possono essere esercitati dalla parte costituita oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso.

Sul termine ultimo si sono formati vari orientamenti, seppur non è stata presa una posizione netta sul punto da parte della giurisprudenza di legittimità.

Secondo queste diverse correnti di pensiero, il termine ultimo per la costituzione in giudizio dell'ufficio, dovrebbe coincidere rispettivamente con:

- il termine previsto per il deposito delle repliche (cinque giorni liberi prima dell'udienza ex art. 32, co. 3 del D.Lgs. 546/92) in caso di trattazione in camera di consiglio, oppure l'inizio della discussione, in caso di pubblica udienza (C.T.P. Pisa, 6.2.98 n. 482)

ovvero con:

³¹ Cass. 8.10.2007 n. 21059; Cass. 1.8.2008 n. 20952.

- il termine di dieci giorni liberi prima dell'udienza, in ipotesi di trattazione in camera di consiglio, oppure l'udienza in caso di discussione in pubblica udienza;
- il termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione entro cui, ai sensi dell'art. 32 co. 2 del D.Lgs. 546/92 possono essere prodotte memorie illustrative (C.T.P. Catania, 11.4.97 n. 159);
- il termine di venti giorni liberi prima della data di trattazione entro cui, ex art. 32 co. 1 del D.Lgs. 546/92, possono essere prodotti documenti (C.T.P. Piacenza 3.3.98 n. 6; C.T.R. Roma 11.11.2004 n. 90);
- il momento in cui la segreteria comunica la data di trattazione alle parti, quindi, ai sensi dell'art. 31 del D.Lgs. 546/1992, almeno trenta giorni liberi prima dell'udienza (C.T.R. Venezia 18.01.1999 n. 252).

Secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, inoltre, l'eventuale costituzione tardiva comporta la preclusione di sollevare eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio³².

Per quanto riguarda le preclusioni probatorie, l'art. 32 co. 1, D.Lgs. 546//1992 detta esplicitamente la disciplina, sancendo che *“Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione”*.

Pertanto la parte resistente può produrre documenti solo se costituita nel rispetto di tale termine.

³² A tal proposito vedi Cass. sent. 13.5.2003 n. 7329

Lo stesso orientamento è stato sostenuto circa la facoltà della parte di chiamare in causa il terzo³³.

Come sopradetto, il termine ultimo per la costituzione della parte ricorrente incide anche sul potere di contestazione, poiché, in via di principio si ritiene che la contestazione possa essere esercitata fino a quando sia consentita la costituzione tardiva in giudizio.

Sul punto però, sono state espresse posizioni differenti in dottrina e in giurisprudenza, perché all'indirizzo secondo cui quel momento andrebbe individuato nella scadenza di uno dei due termini previsti dall'art. 32, commi 1 e 2, D.Lgs. 546/1992 per il deposito di documenti e, rispettivamente, di memorie illustrativa, si contrappone la tesi che consente la costituzione tardiva fino all'udienza di trattazione, così che i fatti allegati dal ricorrente potrebbe essere contestati anche in tal sede.

Tuttavia per risolvere la questione non è necessario prendere posizione sulla tempistica relativa alla costituzione in giudizio, ma occorre fare riferimento alle preclusioni relative all'esercizio dei poteri processuali inerenti alla parte resistente, in particolare, a quello relativo alla contestazione dei fatti allegati *ex adverso*.

Pertanto, come nel processo civile ordinario, il contumace che si costituisce in giudizio è tenuto ad accettare il processo in *statu ed terminis*, per cui subisce le preclusioni che sono maturate nei suoi confronti.

³³ V. Cass. 20.7.2007 n. 16119; Cass. 26.11.2007 n. 24563).

In ogni caso, la costituzione in giudizio del resistente non è determinante ai fini della prosecuzione del processo, per cui esso può svolgersi anche senza la sua partecipazione, producendo solo conseguenze sul piano processuale. Tra queste preclusione, è disposto che, il resistente, non riceva né l'avviso di trattazione dell'udienza né la comunicazione del dispositivo della sentenza.

Come visto, il termine per la costituzione in giudizio del resistente è di sessanta giorni dalla notifica del ricorso.

E' necessario, anche in tal caso, tenere conto della disciplina del reclamo mediazione disposta dall'art. 17 bis D.Lgs. 546/1992, poiché anche per la costituzione in giudizio del resistente si dispone che, laddove sia stata avanzata l'istanza di reclamo, il termine di sessanta giorni previsto dall'art. 23 D.Lgs. 546/1992, decorre, a seconda dei casi, dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza oppure dal giorno successivo alla data di notificazione del provvedimento di diniego o di accoglimento parziale dell'istanza prima del decorso dei novanta giorni.

Se la procedura di reclamo non va a buon fine, nel termine di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Ufficio porta il provvedimento di diniego a conoscenza del contribuente. Nel diniego vi sono le ragioni, di fatto o di diritto, che hanno portato al mancato accoglimento dell'istanza o della possibilità di addivenire alla mediazione, si costituisce la controdeduzioni nella successiva fase processuale e si indica l'attività svolta nel corso del procedimento³⁴.

³⁴ In tal senso v., Maria Leo *“Reclamo e mediazione secondo la circolare n. 9/2012”* 2012, pubblicato su www.studiotributarioleo.it.

Inoltre, anche in tal caso si tiene conto del termine per la sospensione feriale disposto dalla legge n. 742/1969.

3. ESAME PRELIMINARE DEL PRESIDENTE

L'esame preliminare del ricorso è disciplinato dal titolo II, capo I, sezione II del D.Lgs. n. 546/92 ed è un istituto peculiare del processo tributario in forza del quale, in seguito alla proposizione di un ricorso innanzi agli organi della giurisdizione tributaria e dopo che sia decorso il termine fissato per la costituzione della parte resistente, il **Presidente della sezione** cui la controversia sia stata assegnata viene investito del compito di verificare la regolarità formale del ricorso *de quo* e della successiva

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

costituzione in giudizio da parte del ricorrente, nonché l'eventuale esistenza di cause di sospensione, interruzione o estinzione.

Ciò significa che tale attività è destinata ad essere esplicata successivamente alla assegnazione del ricorso alla singola sezione ad opera del Presidente della commissione.

L'istituto rappresenta una novità introdotta dal D.Lgs. 546/92 e risponde essenzialmente ad esigenze di economia processuale, in quanto ha la funzione di filtro destinato a consentire l'eliminazione dei **ricorsi manifestamente inammissibili**, nonché l'adozione dei provvedimenti in tema di **sospensione, interruzione ed estinzione del processo**, in una fase processuale antecedente rispetto alla vera trattazione della controversia da parte della commissione.

Il provvedimento presidenziale ha natura giurisdizionale in quanto è preordinato all'accertamento dell'esistenza delle condizioni di ammissibilità del ricorso.

L'esame preliminare, si caratterizza per l'assenza del contraddittorio fra le parti. Laddove questa fase abbia esito positivo si conclude con la fissazione della data di discussione (art. 30, D.lgs. n. 546/92); al contrario, invece, il presidente della sezione dichiarerà, con decreto, l'inammissibilità del ricorso ovvero la sospensione, l'interruzione o l'estinzione del giudizio (art. 27, D.Lgs. n. 546/1992).

Nonostante non sia prevista l'audizione delle parti, per opinione unanime, non si ritiene leso il diritto di difesa (art. 24 cost.) vista la possibilità di reclamo al collegio, avverso il provvedimento presidenziale.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Per quanto riguarda il contenuto dell'esame preliminare del ricorso e i requisiti formali del decreto presidenziale, l'art. 27 del D.lgs. n. 546, dispone che: *“il presidente della sezione [cui il ricorso è stato assegnato], scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti, esamina preliminarmente il ricorso e ne dichiara l'inammissibilità nei casi espressamente previsti, se manifesta.*

Il presidente, ove ne sussistano i presupposti, dichiara inoltre la sospensione, l'interruzione e l'estinzione del processo.

I provvedimenti di cui ai commi precedenti hanno forma di decreto e sono soggetti a reclamo innanzi alla commissione”.

Pertanto, in primis, l'esame preliminare del ricorso, da parte del presidente della sezione cui il medesimo sia stato assegnato, ha lo scopo di verificare la presenza di cause d'inammissibilità espressamente previste e manifeste³⁵. L'opinione prevalente propende per un'interpretazione strettamente letterale della disposizione, ritenendo che l'oggetto dell'esame preliminare coincida con i casi di inammissibilità del ricorso espressamente previsti dal legislatore.

Tra le ipotesi d'inammissibilità espressamente previste dal legislatore e rilevabili dal presidente in sede di esame preliminare, si ricordano:

³⁵ Per espressa previsione, l'inammissibilità deve rivelarsi manifesta, ossia deve risultare da un semplice esame degli atti, senza necessità di ricorrere ad alcuna altra indagine, dovendo in caso contrario, il Presidente astenersi dal dichiararla, rimettendo al collegio l'esame della relativa questione.

- a) l'inottemperanza all'ordine rivolto alla parte che agisca personalmente, di munirsi di assistenza tecnica mediante conferimento d'incarico ad un difensore abilitato;
- b) la mancanza, o assoluta incertezza, in ordine ad uno degli elementi di cui all'art. 18, comma 2, nonché l'omessa o irregolare sottoscrizione del ricorso ad opera del difensore o della parte che stia in giudizio personalmente;
- c) la proposizione del ricorso oltre il termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnato o nel più ampio termine previsto dal legislatore;
- d) la mancata costituzione in giudizio ad opera del ricorrente, nel termine di trenta giorni dalla proposizione del ricorso;
- e) la mancanza di conformità fra la copia del ricorso depositata dal ricorrente e l'esemplare che risulta consegnato o spedito per posta.

L'ultima ipotesi di inammissibilità ha dato adito ad orientamenti diversi, in quanto parte della dottrina ha ritenuto non possa essere sollevata in sede di esame preliminare. Tuttavia la dottrina maggioritaria, nell'eventualità in cui il raffronto dei due documenti sia possibile, per aver la parte resistente allegato copia del ricorso ricevuto, il vizio ben potrebbe essere rilevato anche dal Presidente.

Alla stregua di quanto statuisce la disposizione sopra citata, l'esame preliminare *de quo* costituisce fase del processo tributario suscettibile di concludersi con una pronuncia (di mero rito) astrattamente idonea a definire il giudizio; pertanto, potrebbe disporsi la definizione del giudizio

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

sulla base di un provvedimento emanato *inaudita altera parte* e in forma monocratica.

Per quanto la deroga al principio della collegialità della decisione e del contraddittorio sia, ovviamente, non assoluta – essendo il decreto in parola suscettibile di reclamo e, quindi, di un esame, nello stesso grado di giudizio, da parte del collegio e in contraddittorio fra le parti – l’indicata peculiarità impone necessariamente d’interpretare in termini restrittivi le condizioni che legittimano la dichiarazione d’inammissibilità del ricorso; in particolare, come già visto, è richiesto che si versi in ipotesi di inammissibilità che siano espressamente previste e manifeste.

Oltre alle ipotesi di inammissibilità, l’esame preliminare concerne anche il riscontro sull’esistenza di eventuali ragioni di sospensione, ovvero d’interruzione o d’estinzione del giudizio, benché ne ricorrano i presupposti.

Pare opportuno osservare che le cause d’interruzione, sospensione ed estinzione possono insorgere nel corso dell’intero giudizio e che, laddove siano rilevate in sede di esame preliminare, vengono, pertanto, dichiarate con decreto del presidente di sezione, reclamabile innanzi al collegio.

La competenza ad adottare i provvedimenti in merito all’interruzione o alla sospensione del processo è diversamente disciplinata a seconda della fase in cui si avverano i relativi presupposti, spettando al Presidente della sezione o della commissione, a seconda che sia stata o meno fissata la data di trattazione del ricorso.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Problemi peculiari sono rinvenibili, poi, in ordine alla forma del provvedimento presidenziale.

Il provvedimento assume la forma del decreto ed è soggetto, secondo l'opinione prevalente, alle regole disposte dall'art. 135 c.p.c., secondo cui *“Il decreto è pronunciato d'ufficio o su istanza anche verbale della parte.*

Se è pronunciato su ricorso è scritto in calce al medesimo.

Quando l'istanza è proposta verbalmente, se ne redige processo verbale e il decreto è inserito nello stesso.

Il decreto non è motivato salvo che la motivazione sia prescritta espressamente dalla legge; è datato ed è sottoscritto dal giudice o, quando questo è collegiale, dal presidente”.

Infatti, la norma succitata, non dispone nulla circa la forma del decreto, si ritiene che, il provvedimento, debba necessariamente assumere la forma scritta. Inoltre deve essere datato e sottoscritto dal Presidente.

Per espressa previsione normativa il decreto non necessita di motivazione. Tuttavia, è opinione prevalente che, in applicazione dell'art. 111 Cost., nel caso in esame la necessità di una motivazione, ancorché succinta, del provvedimento assunto in sede di esame preliminare del ricorso discende dalla natura «decisoria» dello stesso e, anzi, si rende indispensabile e ciò, tanto nei casi in cui venga dichiarata l'inammissibilità, quanto in quelli nei quali sia disposta la sospensione, l'interruzione o l'estinzione del processo. Nonostante la forma di decreto, il provvedimento, ove affetto da omissioni o errori materiali, può essere corretto, a norma degli art. 287-288 c.p.c.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Inoltre, si discute se, una volta fissata la data di trattazione del ricorso, il presidente conservi la propria competenza ad emanare i provvedimenti di cui alla disposizione in commento o se, al contrario, questa risulti trasferita in capo alla commissione.

La dottrina prevalente propende per la soluzione negativa, ritenendo i poteri attribuiti al Presidente dall'art. 27, ormai esauriti.

Infine, si evidenzia che, laddove il decreto presidenziale dichiara l'inammissibilità del ricorso, non può disporre nulla circa le spese della lite, le quali vengono liquidate ai sensi dell'art. 15, co. 1, D.Lgs. 546/1992, con la sentenza che definisce il giudizio.

4. RECLAMO CONTRO IL DECRETO PRESIDENZIALE

Il decreto presidenziale con cui si conclude l'esame preliminare è sempre suscettibile di reclamo al collegio, proposto dalle parti ritualmente costituite in giudizio, ai sensi del sopra richiamato comma terzo dell'art. 27.

Si ritiene che l'istituto integri un mezzo di impugnazione da proporsi all'organo giurisdizionale entro il quale è assorbito quello individuale che ha emesso il provvedimento.

Le forme e le modalità di tale reclamo sono disciplinate dall'art. 28 D.Lgs. 546/1992.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

In particolare, l'art. 28 D.Lgs. n. 546/1992³⁶ dispone che: *“Contro i provvedimenti del presidente è ammesso reclamo da notificare alle altre parti costituite nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2, entro il termine perentorio di giorni trenta dalla loro comunicazione da parte della segreteria.*

Il reclamante, nel termine perentorio di quindici giorni dall'ultima notificazione, a pena d'inammissibilità, rilevabile d'ufficio, effettua il deposito secondo quanto disposto dall'art. 22, comma 1, osservato anche il comma 3 dell'articolo richiamato.

Nei successivi quindici giorni dalla notifica del reclamo le altre parti possono presentare memorie.

Scaduti i termini, la commissione decide immediatamente il reclamo in camera di consiglio.

La commissione pronuncia sentenza se dichiara l'inammissibilità del ricorso o l'estinzione del processo; negli altri casi pronuncia ordinanza non impugnabile nella quale sono dati i provvedimenti per la prosecuzione del processo”.

Pertanto il reclamo al collegio si propone mediante notificazione alle sole parti costituite nelle forme previste per la notificazione del ricorso (art. 20, comma 1 e 2), entro il termine perentorio di trenta giorni dalla data di comunicazione del provvedimento da parte della segreteria.

³⁶ L'istituto rappresenta una novità introdotta con il D.Lgs. 546/1992, seppure, in vigenza del d.p.r. 636/1972, erano ritenute soggette a reclamo al collegio le ordinanze presidenziali declaratorie dell'estinzione.

Il mancato rispetto del termine è causa di inammissibilità del reclamo, con conseguente definitività del provvedimento presidenziale.

La notificazione deve avvenire:

a) secondo le forme previste dagli artt. 137 s.s. c.p.c., salvo quanto disposto dall'art. 17;

b) direttamente, a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'atto in plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento.

Se non vi sono altre parti costituite, oltre il reclamante, il reclamo deve essere depositato presso la segreteria della commissione.

Per quanto riguarda il luogo della notificazione, trova applicazione l'art. 17, considerando che, essendo già scaduto il termine per la costituzione in giudizio, le parti private dovrebbero aver assolto anche l'onere di elezione di domicilio o di dichiarazione della residenza o della sede, provvedendosi, in difetto, presso la segreteria della Commissione.

Il reclamante, nel termine perentorio di quindici giorni dalla data dell'ultima notificazione, ha l'onere di depositare il reclamo presso la segreteria della commissione secondo le forme previste dall'art. 22, 1° comma, per la costituzione del ricorrente, a pena d'inammissibilità rilevabile d'ufficio.

Salvo il rispetto delle formalità di cui all'art. 22, comma 1 e 3, si esclude che in sede di reclamo sia necessaria una nuova costituzione in giudizio del ricorrente.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Per effetto delle circolari 1.2.2006 n. 7927 e 27.2.2006 n. 14995, del Dipartimento delle politiche fiscali, del MEF, anche il reclamo deve essere accompagnato dalla nota di deposito.

La decisione sul reclamo è assunta in camera di consiglio dalla Commissione, senza la presenza delle parti, alla quale è preclusa la possibilità di formulare istanza di pubblica udienza.

Il reclamo è devoluto alla stessa sezione presieduta dal Presidente che ha adottato i provvedimenti in sede di esame preliminare del ricorso.

Il collegio deve essere formato dai componenti della stessa sezione cui è stato assegnato il ricorso, non essendovi indicazioni normative esplicite circa la composizione dell'organo giudicante.

Si discute altresì se del collegio possa fare parte anche il Presidente che ha emanato il provvedimento reclamato. La dottrina maggioritaria è favorevole alla predetta tesi, poiché, in tali casi, non si verserebbe in ipotesi di astensione o di ricusazione ex art. 6 D.Lgs. n. 546/1992.

Tuttavia, parte della dottrina ritiene che, per ragioni di opportunità, il Presidente debba comunque evitare di concorrere alla decisione in sede di reclamo.

Il Collegio, prima di procedere alla decisione, valuta l'ammissibilità del reclamo e quindi decide in merito alla sua fondatezza.

Il contenuto e le forme della decisione variano a seconda del tipo di provvedimento oggetto di reclamo.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

In tutti i casi in cui dichiara l'inammissibilità del ricorso o l'estinzione del processo, il collegio pronuncia sentenza, soggetta agli ordinari mezzi d'impugnazione,.

Nelle altre ipotesi, invece, pronuncia ordinanza non impugnabile.

Si discute invece circa la forma del provvedimento da adottare nelle ipotesi in cui si dichiara l'inammissibilità del reclamo, conseguente alla tardiva proposizione o al tardivo deposito. Parte della dottrina ritiene che debba adottarsi la forma dell'ordinanza. Altra opinione ritiene, invece, debba adottarsi la forma della sentenza, considerando che il provvedimento, in tal caso, sarebbe idoneo a definire il giudizio dinanzi alla commissione.

Nelle ipotesi in cui il reclamo non venga proposto tempestivamente, il decreto presidenziale che dichiara l'inammissibilità del ricorso o l'estinzione del processo, non può più essere messo in discussione, anche se si accertasse la sua illegittima emanazione per difetto dei presupposti.

Stesso dicasi nei casi in cui, con decreto presidenziale, sia stata disposta l'interruzione o la sospensione del processo, ove non tempestivamente reclamato.

5. RIUNIONE DEI RICORSI

L'art. 29 del D.Lgs. 546/1992 sancisce che *“In qualunque momento il presidente della sezione dispone con decreto la riunione dei ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi.*

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Se i processi pendono dinanzi a sezioni diverse della stessa commissione il presidente di questa, di ufficio o su istanza di parte o su segnalazione dei presidenti delle sezioni, determina con decreto la sezione davanti alla quale i processi devono proseguire, riservando a tale sezione di provvedere ai sensi del comma precedente.

Il collegio, se rileva che la riunione dei processi connessi ritarda o rende più gravosa la loro trattazione, può, con ordinanza motivata, disporre la separazione”.

La norma riproduce, nella sostanza, quanto precedentemente sancito dall’art. 34 d.p.r. n. 636/1972, e trova corrispondenza, per quanto attiene al processo civile, nelle disposizioni di cui agli artt. 272 e 274 c.p.c.

Il “*simultaneus processus*” con cui si realizza la riunione dei processi, assolve a due funzioni: permette di favorire **l’economia processuale** e di evitare che si creino giudicati contrastanti.

Pertanto, vista la finalità perseguita, laddove la riunione dei ricorsi renda più gravoso il procedimento, il giudice può, con ordinanza, disporre la separazione³⁷.

La disposizione succitata, prevede esclusivamente l’eventualità di riunione dei ricorsi che abbiano medesimo oggetto o che siano fra loro connessi, i quali pendono davanti alla medesima sezione o a sezioni diverse della stessa commissione.

Se i ricorsi pendono davanti a commissioni diverse, stante l’art. 29, non sono soggetti a riunione.

³⁷ La separazione è disposta con ordinanza dal Collegio.

L'opinione prevalente considera il provvedimento di riunione, un potere discrezionale del giudice, il quale ha anche il compito di verificare, oltre al requisito che giustifica la connessione, anche l'effettiva opportunità della riunione, in considerazione dello stato in cui si trovano i ricorsi.

Tuttavia la Corte di Cassazione, nella sentenza 5.6.2008 n. 14815, ha stabilito che, nelle ipotesi di cause inscindibili, la facoltà di disporre la riunione si trasforma in obbligo, in considerazione del vincolo di litisconsorzio necessario.

Pertanto nelle ipotesi di litisconsorzio necessario la riunione dei ricorsi è obbligatoria.

In tal caso, il giudice è tenuto ad integrare il contraddittorio nei confronti dei litisconsorti che non hanno presentato ricorso.

In tal senso, l'art. 14 D.Lgs. 546/1992 dispone che *“Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.*

Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.

Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio soggetti che, insieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili.

I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente.

Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza”.

L'art. 29 sancisce che la riunione dei ricorsi può essere effettuata in ogni momento. Viene disposta con decreto del presidente, il quale può essere emanato d'ufficio o su istanza di parte.

Come detto, la riunione dei ricorsi può essere disposta solo se i ricorsi hanno lo **stesso oggetto** o siano fra loro **connessi**, nonché laddove pendano dinanzi alla stessa Commissione.

Si ritiene che abbiano lo stesso oggetto i ricorsi con identico *petitum*, anche se proposti separatamente da più soggetti.

Quanto alla connessione, si può trattare tanto di connessione soggettiva od oggettiva in senso proprio, quanto di connessione c.d. impropria, determinata dalla convenienza di trattare e decidere congiuntamente più cause per motivi di opportunità ed economia processuale.

Se le cause pendono dinanzi alla stessa Sezione, il potere di disporre la riunione, è attribuito al presidente della Sezione.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Tuttavia si ritiene che in sede di trattazione del ricorso il relativo provvedimento possa essere adottato anche dal collegio, anche mediante la stessa sentenza con cui si definisce il procedimento.

In ogni caso, il decreto presidenziale con cui si dispone la riunione, non è suscettibile di reclamo al collegio ex art. 28, salva comunque la facoltà del Collegio di disporre la separazione dei ricorsi.

Se i processi pendono dinanzi a Sezioni diverse della stessa Commissione, la riunione viene disposta, o d'ufficio o su istanza di parte o su segnalazione dei presidenti delle sezioni, dal presidente della Commissione, il quale determina la sezione davanti alla quale i processi devono proseguire.

In tal caso il Presidente della sezione designata adotta il provvedimento di riunione dei ricorsi.

La norma non menziona i criteri di individuazione della sezione dinanzi alla quale i ricorsi devono proseguire. Si ritiene che, in applicazione del principio del giudice naturale precostituito per legge (art. 25 cost.), i Presidenti delle commissioni dovrebbero opportunamente adottare criteri obiettivi e uniformi.

L'esclusione dalla disciplina della riunione dei ricorsi, delle cause che pendono davanti a giudici diversi, nella disciplina del processo tributario, è motivata dal rispetto dell'inderogabilità della competenza, contemplata dall'art. 5 del D.Lgs. 546/1992.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it

Per ciò che attiene agli effetti della riunione, ad eccezione del litisconsorzio necessario, la stessa non incide sull'autonomia di ciascuna causa e sulla posizione processuale assunta dalle parti in ciascun ricorso.

In tal senso la Suprema Corte ha precisato che, pur essendo formalmente unica la sentenza che decide simultaneamente le cause, la stessa si risolve in tante pronunce quante sono le cause decise e ognuna può essere soggetta ad autonoma impugnazione³⁸.

Inoltre, la riunione non incide sulle posizioni delle parti.

Inoltre, pare opportuno evidenziare che i ricorsi, dopo essere stati riuniti, possono anche essere separati dal collegio³⁹, con ordinanza motivata, laddove la riunione dei processi ritardi o renda più gravosa la loro trattazione, nonché laddove le parti formulino istanza concorde.

In tali casi, il provvedimento viene reso in sede di trattazione della controversia, prima di ogni decisione di merito.

Lecce, 24 giugno 2013

Avv. Maria Leo

³⁸ V. Cass. 20.7.2001 n. 9906; Cass. 23.5.2000 n. 6733

³⁹ Si tratta di un potere analogo a quello previsto per il rito civile agli artt. 103, co. 2 e 104, co. 2, c.p.c.

Studio Legale Tributario Leo – Leonardo e Maria Leo, Avvocati del Foro di Lecce

P.zza L. Ariosto 30, 73100 - Lecce - Tel./fax: 0832-455433

sito: www.studiotributarioleo.it,

e-mail: info@studiotributarioleo.it