

PROCESSO TRIBUTARIO

CONTRASTI GIURISPRUDENZIALI IN TEMA DI COSTITUZIONE DELLE PARTI

In tema di costituzione delle parti nel processo tributario si è creato un insanabile contrasto giurisprudenziale all'interno della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione per cui, molto opportunamente, è stato richiesto l'intervento delle Sezioni Unite.

Infatti:

- a)** secondo il prevalente orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione – Sez. Tributaria -, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente/appellante, previsto nelle norme processuali, decorre non dalla data di spedizione postale del ricorso ma da quella della sua ricezione da parte del destinatario;
- b)** la funzione del deposito della ricevuta di spedizione è, quindi, solo quella di consentire la verifica della tempestività dell'impugnazione, con la conseguenza che il suo mancato deposito al momento della costituzione, alla stregua dei principi di proporzionalità e ragionevolezza delle sanzioni di inammissibilità, non può giustificare una tale pronuncia, che può conseguire soltanto al fatto che il ricorso non risulti effettivamente proposto nei termini;
- c)** la presenza in atti della ricevuta di spedizione è influente qualora sia stato prodotto tempestivamente l'avviso di ricevimento del plico che, in base ai vigenti regolamenti postali, ne riproduce il contenuto essenziale.

La questione da esaminare concerne, dunque, in generale, l'interpretazione delle due disposizioni: l'art. 53, comma 2, del D. Lgs. n. 546 del 1992, che stabilisce che «il ricorso in appello deve essere depositato a norma dell'articolo 22, commi 1, 2 e 3»; e l'art. 22, commi 1 e 2, del medesimo D. Lgs. n. 546 del 1992 di diretta applicazione nel giudizio tributario di primo grado, secondo cui il ricorrente deve, «entro trenta

giorni dalla proposizione del ricorso», depositare nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmettere ad essa a mezzo di plico raccomandata, «copia del ricorso spedito per posta, con fotocopia della ricevuta della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale»; tale deposito è previsto «a pena d'inammissibilità», «rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce».

La giurisprudenza della Corte di Cassazione – Sez. Tributaria -, al fine di cogliere la portata di dette disposizioni, non ha mancato anzitutto di individuarne la ratio.

Si è sottolineato al riguardo che il deposito presso la segreteria della commissione tributaria adita non solo della copia del ricorso spedito per posta, ma anche della fotocopia della ricevuta attestante la data della spedizione per raccomandata del ricorso (introduttivo o in appello), assolve una duplice funzione:

- a)** da un lato, consente la verifica dell'osservanza nel giudizio di primo grado del termine di decadenza dalla proposizione del ricorso ex art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, ai fini dell'eventuale definitività del provvedimento dell'amministrazione finanziaria oggetto di doglianza, ovvero nel giudizio di appello del termine di decadenza dall'impugnazione, previsto dall'art. 51 del D. Lgs. cit., ai fini del passaggio in giudicato della sentenza gravata;
- b)** dall'altro lato, consente la verifica della tempestiva costituzione in giudizio del ricorrente/appellante, in quanto la decorrenza del termine di trenta giorni per tale costituzione è normativamente ancorata alla spedizione e non alla ricezione del ricorso da parte del resistente, come si evince dal fatto che l'art. 22, comma 1, cit. prevede modalità di deposito che presupporrebbero solo la spedizione del ricorso, e non la sua ricezione, sottraendo, in tal modo, detto adempimento alla regola di cui all'art. 16, comma 5, del medesimo D. Lgs. n. 546/92, a tenore del quale «i termini che hanno inizio dalla notificazione o comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto» (Cass. n. 20787 del 2013 e precedenti).

Deve a questo punto sottolinearsi, con specifico riguardo alla seconda ratio della disposizione dell'art. 22 cit., relativa alla verifica della tempestività della costituzione del ricorrente/appellante, che la stessa è suscettibile di venir meno ove si segua come fa un secondo filone giurisprudenziale più recente la diversa interpretazione, secondo cui la previsione per la quale la costituzione del ricorrente debba avvenire «entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso» andrebbe letta facendo decorrere il termine non dalla spedizione, ma dalla ricezione del plico postale raccomandato.

Se del primo orientamento sono espressive Cass. nn. 20262 del 2004, 14246 del 2007, 7373 e 8664 del 2011 e 20787 del 2013 cit., il secondo orientamento è accolto, ad esempio, da Cass. nn. 12185 del 2008, 9173 del 2011, 18373 del 2012, 12027 del 2014.

Mentre il primo orientamento si basa, come detto, sul fatto che l'art. 22, comma 1, del D. Lgs. cit. prevede modalità di deposito che presupporrebbero solo la spedizione del ricorso, e non la sua ricezione, sottraendo, in tal modo, detto adempimento alla regola di cui all'art. 16, comma 5, del D. Lgs. medesimo, **il secondo indirizzo** ispirato dal progressivo affermarsi nell'ordinamento del principio di scissione degli effetti delle notificazioni, in una logica unitaria tra notificazioni a mezzo di P.U. notificatore e del servizio postale, oltre all'invio postale diretto nel settore tributario valorizza proprio l'appena citato art. 16, comma 5, per affermare, in sostanza, che lo stesso non conosce deroghe.

Del resto, l'art. 20, comma 2 («il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione») riprodurrebbe l'esordio dell'art. 16, comma 5 («qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data di spedizione»), ma sarebbe significativo che quest'ultima norma proseguiva stabilendo che «i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto».

Ne discenderebbe che, siccome il termine di trenta giorni fissato dall'art. 22 per la costituzione in giudizio del ricorrente ha inizio dalla «proposizione» vale a dire dalla notificazione del ricorso, esso non potrebbe che decorrere dalla data di recapito postale dell'atto al destinatario.

Fermo restando dunque che, al fine di cogliere la effettiva portata dell'art. 22, comma 1, cit., si rivela necessario il definitivo intervento chiarificatore delle Sezioni Unite sulla predetta questione, va osservato che, anche a voler ipotizzare che in conformità al secondo degli orientamenti giurisprudenziali esposti il termine di trenta giorni per la costituzione del ricorrente debba decorrere dalla ricezione del plico in raccomandazione, resterebbe ferma la prima *ratio* della previsione di deposito della fotocopia della ricevuta di spedizione, connessa, come detto, alla verifica della tempestività del ricorso.

E' importante rilevare, al riguardo, che il procedimento innanzi alle commissioni tributarie, al fine di soddisfare esigenze di speditezza e deflazione, contempla una specifica fase processuale dedicata all'«esame preliminare del ricorso» (artt. 27 ss D. Lgs. cit.), nell'ambito del quale è affidata al presidente, quale organo monocratico, la dichiarazione di inammissibilità nei casi espressamente previsti, «se manifesta», con decreto reclamabile innanzi alla commissione.

Tale esame avviene una volta «scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti» (art. 27), in alternativa alla fissazione della trattazione con nomina del relatore innanzi alla commissione (art. 30).

Va ora affrontato il tema della "sanabilità" del vizio di inammissibilità per mancato deposito nei trenta giorni dall'invio (o dalla ricezione, a seconda della soluzione della predetta prima questione) del ricorso a mezzo posta della fotocopia della ricevuta di spedizione.

Sul tema si riscontra un secondo contrasto giurisprudenziale, più direttamente influente sulla soluzione della controversia in esame (e di numerose altre pendenti, relative ad analoghe decisioni di merito).

Secondo un primo indirizzo in cui si annoverano Cass. nn. 24182 del 2006, 1025 del 2008, 7373, 8664, 10312 del 2011, 20787 del 2013, 23234 del 2014, 12932 e 18121 del 2015 la rituale costituzione in giudizio del ricorrente richiede il deposito, entro trenta giorni dalla proposizione, nella segreteria della commissione tributaria adita, di copia del ricorso spedito per posta, unitamente a fotocopia della ricevuta della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale; in difetto il ricorso è inammissibile né il vizio è sanabile per via della costituzione del convenuto.

Secondo un altro indirizzo inaugurato da Cass. n. 4615 del 2008 il deposito, all'atto della costituzione, della ricevuta di spedizione è surrogabile mediante il deposito, sempre all'atto della costituzione, della ricevuta di ritorno: si è argomentato in tal senso "atteso che anche l'avviso di ricevimento del plico raccomandato riporta la data della spedizione", per cui "il relativo deposito deve ritenersi perfettamente idoneo ad assolvere la funzione probatoria che la norma assegna all'incombente".

Nello stesso senso si sono espresse Cass. nn. 27991 del 2011, 23593 del 2012, 7645 del 2014, 5376, 14183 e 18296 del 2015, con le quali si è in sostanza affermato che la presenza o meno in atti della ricevuta di spedizione postale del ricorso è ininfluenza ove sia comunque prodotto (tempestivamente) l'avviso di ricevimento del plico.

Va premesso che dai precedenti da ultimo citati si evince, con sufficiente chiarezza, anche se non sempre in modo esplicito, che il deposito dell'atto ritenuto equipollente (cioè dell'avviso di ricevimento) debba comunque avvenire entro il termine perentorio di trenta giorni previsto dalla più volte citata disposizione.

Del resto, la soluzione opposta non appare ipotizzabile, stante la predetta sanzione di inammissibilità espressamente comminata per il deposito tardivo, e considerato

che analoga statuizione non potrebbe non essere estesa anche al deposito tardivo della fotocopia della ricevuta di spedizione.

Viene a questo punto in rilievo, in relazione al secondo orientamento, la questione relativa all'idoneità dimostrativa e probatoria dell'avviso di ricevimento rispetto alla data di spedizione del ricorso.

Il punto cruciale, infatti, concerne l'efficacia fidefacente dell'avviso di ricezione non già relativamente alla data di consegna del plico al destinatario, bensì alla data di spedizione.

Va rilevato che la notifica dei ricorsi innanzi alle commissioni tributarie avviene, in gran parte dei casi (come in quello in esame), secondo le modalità alternative contemplate dall'art. 16, commi 2 e 3, del D. Lgs. n. 546 cit., richiamate dall'art. 20, ossia essenzialmente «direttamente a mezzo del servizio postale», senza intermediazione di pubblici ufficiali diversi dagli agenti postali.

Con riguardo a tale tipologia di notifica, Cass. n. 12932 del 2015 (in conformità a Cass. n. 20786 del 2014), dopo aver ribadito che la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale può essere effettuata la notifica senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, è quella dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quella di cui alla legge n. 890 del 1982, regolante le notificazioni degli atti giudiziari a mezzo del servizio postale, ha considerato priva di alcun valore probatorio la data di spedizione della raccomandata risultante dall'avviso di ricevimento "in quanto priva di fede privilegiata e non accompagnata da alcuna attestazione da parte dell'ufficiale postale", confermando una declaratoria di inammissibilità dell'appello, ciò poiché l'apposizione di tale indicazione sull'avviso di ricevimento non è riconducibile all'agente postale, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 655 del 1982 («Approvazione del regolamento di esecuzione dei libri I e II del codice postale e delle telecomunicazioni»).

L'applicazione agli avvisi di ricevimento della disciplina di cui al citato D.P.R. n. 655 del 1982, in una con il decreto del Ministro delle Comunicazioni del 9 aprile 2001 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 24 aprile 2001, n. 95), recante «Approvazione delle condizioni generali del servizio postale», ha effettivamente un rilievo essenziale sull'interpretazione da fornire per risolvere il contrasto illustrato.

In particolare, rilevano le seguenti disposizioni del D.P.R. n. 655/82:

- a) **il già richiamato art. 6**, che dispone che «gli avvisi di ricevimento, di cui all'art. 37 del codice postale, sono predisposti dagli interessati», che possono essere anche autorizzati a stamparli in conformità al modello;
- b) **l'art. 7**, che stabilisce che l'avviso di ricevimento, precompilato dunque dal mittente in tutte le possibili dizioni diverse da quelle di competenza dell'agente di distribuzione, «è avviato», cioè inoltrato nell'ambito della spedizione postale, «insieme con l'oggetto cui si riferisce», in genere ad esso materialmente congiunto;
- c) **l'art. 8** (riprodotto sostanzialmente nell'art. 33 del citato D.M.), che dispone che «l'agente postale che consegna un oggetto con avviso di ricevimento fa firmare quest'ultimo dal destinatario; se il destinatario rifiuta di firmare, è sufficiente, ai fini della prova dell'avvenuta consegna, che l'agente postale apponga sull'avviso stesso la relativa dichiarazione».

Inoltre, l'avviso, nel modello approvato, consiste in una cartolina costituita da un "fronte" (comprendente una zona in cui il mittente deve inserire i dati della persona a cui va restituita la cartolina) e ciò che più interessa da un "retro", ove, sotto l'intitolazione "avviso di ricevimento", sono a disposizione alcune caselle da barrare o compilare, per specificare la natura dell'oggetto spedito e il numero della raccomandata, e alcuni spazi in bianco da completare, tra i quali quello relativo alla "data di spedizione".

Infine, in calce, si collocano gli altri spazi che il mittente deve lasciare in bianco ("firma per esteso del ricevente", "data", "firma dell'incaricato alla distribuzione", "bollo dell'ufficio di distribuzione").

Ne deriva, in conclusione, che l'avviso è precompilato dal mittente, ad eccezione della firma del ricevente e delle ulteriori asseverazioni che, come detto, seguono, anche topograficamente, l'apposizione di tale firma.

Tale ricostruzione consente di affermare che:

- a) l'avviso contiene "l'attestazione" di "fatti avvenuti" innanzi all'agente postale di distribuzione (secondo le formule che l'art. 2700 cod. civ. utilizza per definire l'efficacia probatoria dell'atto pubblico), limitata all'avvenuta apposizione della firma da parte del destinatario (con la relativa data);
- b) l'avviso non contiene, almeno in base al modello standardizzato, alcuna attestazione di fatti avvenuti innanzi all'agente postale di "accettazione", tra i quali l'attestazione della data dell'invio.

Benché sia presumibile che l'agente postale di distribuzione possa accedere ad evidenze interne, o al limite verificare eventuali bollature sul plico, al fine di accertare la data di spedizione, il relativo spazio non è quindi da lui compilato, né le evidenze indirette anzidette potrebbero far ritenere la spedizione avvenuta dinanzi al medesimo.

Conclusivamente, la Corte di Cassazione – Sez. Tributaria -ha rilevato che sussistono contrasti giurisprudenziali rilevanti ai fini della decisione dei ricorsi (e di altri analoghi pendenti presso la sezione), in ordine non solo alla portata ed alle modalità applicative (anche quanto al computo del termine) della sanzione di inammissibilità per la costituzione del ricorrente/appellante nel processo tributario di merito senza il deposito della copia della ricevuta della spedizione del ricorso per posta raccomandata, ma anche, e soprattutto, nel caso di ritenuta equipollenza rispetto a detto documento dell'avviso di ricevimento, in ordine

all'ambito delle indicazioni fornite di fede privilegiata, tra quelle riportate sull'avviso stesso, con particolare riguardo alla data di spedizione (questione quest'ultima di interesse generale per tutto il contenzioso in cui rilevi la prova della data di spedizione di lettere raccomandate, e per questo qualificabile come questione di massima di particolare importanza).

Pertanto, si spera che le Sezioni Unite diano in breve tempo risposte definitive per non lasciare nel dubbio i contribuenti ed i loro difensori.

Lecce, 01 ottobre 2016

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it