



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



IL PROCESSO TRIBUTARIO

IL CONTRADDITTORIO

Dott. Maurizio Pietro Piovani

Milano, 6 ottobre 2014



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



Cosa ci proponiamo oggi

Sintesi della giornata

- Definire cosa si intende per “contraddittorio”.
- Esplicitare il “principio del contraddittorio”.
- Esaminare il litisconsorzio necessario.
- Esaminare il litisconsorzio facoltativo.
- Esaminare il ricorso cumulativo ed il ricorso collettivo.
- Esaminare l’art. 101 c.p.c. e esaminare l’ipotesi di qualificazione *ex officio* dell’abuso del diritto.
- Esplicitare il contraddittorio in senso “sostanziale”.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



Definiamo il contraddittorio

I vari significati

- A) Letterale.
- B) Giuridico Formale.
- C) Procedimentale.
- D) Processuale.
- E) Dialettico.

Il contraddittorio: una definizione istituzionale

... la **garanzia** di giustizia secondo la quale **nessuno può subire gli effetti di una sentenza, senza avere avuto la possibilità di essere parte del processo** da cui la stessa proviene, ossia senza aver avuto la possibilità di **un'effettiva partecipazione** alla formazione del provvedimento giurisdizionale (diritto di difesa) ...

Alcuni articoli sul contraddittorio nel c.p.c. ...

- 1) Art. 101 c.p.c.;
- 2) Art. 102 c.p.c.;
- 3) Art. 103 c.p.c.;
- 4) Art. 117 c.p.c.;
- 5) Art. 183 c.p.c.;
- 6) Art. 268 c.p.c.;
- 7) Art. 334 c.p.c.;
- 8) Art. 371 c.p.c.;

... e tutti quelli nel d.lgs. 546/1992 ...

- 1) Art. 14 (in tema di litisconsorzio).
- 2) Art. 59 (in tema di rimessione del giudizio).
- 3) Art. 70 (in tema di ottemperanza).

La diretta applicabilità dei principi civilistici

-Gli artt. 101 e 156 e ss. c.p.c. sono interamente applicabili nel processo tributario in quanto indispensabili per assicurare, anche nel processo tributario, il rispetto del principio del contraddittorio e del diritto di difesa (Cass., sez. trib., 6 marzo 2000, n. 2509).

L'art. 101 c.p.c.

1. **Il giudice**, salvo che la legge disponga altrimenti, **non può statuire** sopra alcuna domanda, **se la parte** contro la quale è proposta **non è stata regolarmente citata e non è comparsa**.
2. Se ritiene di porre a fondamento della decisione una **questione rilevata d'ufficio**, il giudice riserva la decisione, **assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine**, non inferiore a venti giorni e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione. (1)

(1) Aggiunto dall'art. 45, co. 13, della L. 18 giugno 2009, n. 69

L'art. 102 c.p.c.

Se la decisione non puo' pronunciarsi che in confronto di piu' parti, queste **debbono** agire o essere convenute nello stesso processo. Se questo e' promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, **il giudice ordina l'integrazione** del contraddittorio in un **termine perentorio** da lui stabilito.

L'art. 103 c.p.c.

Piu' parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono, oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni.

Il giudice puo' disporre, nel corso della istruzione o nella decisione, la separazione delle cause, se vi e' istanza di tutte le parti, ovvero quando la continuazione della loro riunione ritarderebbe o renderebbe piu' gravoso il processo, e puo' rimettere al giudice inferiore le cause di sua competenza.

L'art. 14 del d.lgs. 546/1992

1. 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.

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

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

(... omissis ...)

6. 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.

Art. 102 c.p.c.

Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste **debbono** agire o essere convenute nello stesso processo.

Se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, **il giudice ordina l'integrazione** del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito.

Art. 14 d.lgs.546/92

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 e' **ordinata l'integrazione del contraddittorio** mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.

L'art. 59 del d.lgs. 546/1992

La commissione tributaria regionale rimette la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata nei seguenti casi:

a) quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;

b) **quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non e' stato regolarmente costituito o integrato;**

.... Omissis ...

L'art. 70 del d.lgs. 546/1992

(... omissis ...).

7. Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale che li ha omessi

Il litisconsorzio necessario



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

Il litisconsorzio necessario

Art. 14, co. 1, d.lgs. 546/1992

- Causa inscindibile.
- Completezza delle parti chiamate in causa.
- Rilevabile *ex officio*.
- Permane in ogni fase e grado del giudizio (obbligo di mantenere esteso il contraddittorio a tutte le parti del processo di primo grado, cfr. art. 331 c.p.c.).

Il litisconsorzio necessario: forme

A) INIZIALE

- Quando tutti i soggetti che debbono essere parte necessaria del processo vi partecipano sin dall'inizio (art. 14, co. 1).

B) SUCCESSIVO

- Quando nella fase introduttiva manchi una o più parti necessaria ed il contraddittorio viene integrato (art. 14, co. 3)

C) EVENTUALE SUCCESSIVO

- Quando il contraddittore pretermesso interviene volontariamente nel giudizio.

Conseguenze di un contraddittorio imperfetto

- In C.T.P. → integrazione del contraddittorio (art. 14 d.lgs. 546/1992);
- In C.T.R. → rimessione della controversia in primo grado (art. 52 d.lgs. 546/1992);
- In CASS. → rimessione al giudice di primo grado (salvo il caso in cui i litisconsorti abbiano instaurato distinti processi giunti in parallelo in Cassazione, cfr. Cass. 18 febbraio 2010 n. 3830).

Inosservanza dell'ordine di integrazione

- E' onere della parte dare esecuzione all'ordine di integrazione del contraddittorio.
- Il termine è a pena di decadenza.
- Si assolve con la notifica del ricorso e dell'ordine di integrazione (ordinanza).
- Termine da uno a tre mesi (applicazione art. 307 c.p.c.: cfr. Circ. 17/E del 31 marzo 2010).
- Mancata integrazione = estinzione (art. 45 d.lgs. 564/1992) = definitività della pretesa tributaria.

Integrazione del contraddittorio e gravame

- La prosecuzione del processo a seguito di rimessione della Regionale avviene d'Ufficio (art. 59 d.lgs. 546/1992).
- La prosecuzione del processo a seguito di rinvio della Cassazione presuppone la riassunzione ad opera della parte, pena l'estinzione dell'intero giudizio (art. 63 d.lgs. 546/1992).

Quando far valere l'inscindibilità (parte)

- Con il ricorso (notifica del ricorso ai contraddittori necessari).
- In un momento successivo alla stesura del ricorso (memoria, udienza di discussione).
- Con i motivi di appello.

Il litisconsorzio necessario e la riunione

Art. 29 del d.lgs. 546/1992

1. 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.
2. 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.

Riunione: obbligo o facoltà?

Cass. 4 giugno 2008 n. 14815.

Nel caso di cause inscindibili “... *la facoltà di disporre la riunione si trasforma in obbligo in considerazione del vicolo di litisconsorzio necessario* ...”.

Riunione di procedimenti pendenti presso C.T.P. diverse: criticità

L'art. 29 del d.lgs. 546/1992 consente la riunione solo se i ricorsi pendono davanti alla stessa Commissione Tributaria.

Questa norma sembrerebbe precludere l'applicazione dell'art. 40 c.p.c. secondo cui qualora siano proposte cause connesse dinanzi a giudici diversi la competenza si radica in base al giudice preventivamente adito (competenza per connessione).

Riunione di procedimenti pendenti presso C.T.P. diverse: soluzione

Con la sentenza n. 14815 del 4 giugno 2008 (soci-società), la Corte di Cassazione ha specificato che:

- Le norme civilistiche non si possono trasferire acriticamente al processo tributario poiché non ci sono i medesimi criteri discretivi e distributivi della competenza (materia e valore).
- L'art. 40 c.p.c. non disciplina l'ipotesi della causa inscindibile.
- Nelle ipotesi di litisconsorzio necessario la controversia deve essere riunita e riassunta presso la commissione preventivamente adita.

Integrazione necessaria e intervento volontario

- E' fatta salva la volontà del litisconsorte necessario ad intervenire nel giudizio.
- Mediante atto di intervento.
- Da notificare alle parti.
- Da depositare entro 60 giorni dall'ultima notifica.

Profili processuali del litisconsorzio

A) LA COSTITUZIONE PER IL LITISCONSORTE CHIAMATO.

-Si costituisce con le forme e le modalità della parte resistente (deposito in segreteria di controdeduzioni e fascicolo documenti: art. 14, co. 4 e art. 23).

-Termine per la costituzione tempestiva: 60 giorni dalla notifica.

-E' ammessa la costituzione tardiva (fino alla pubblica udienza, ovvero fino a 10 giorni prima della camera di consiglio).

-Non si applicano le preclusioni dell'art. 14, co. 6 (Cass. 26 ottobre 2007 n. 22523; contra Cass. 14815/2008).

... (segue) ...

Profili processuali del litisconsorzio

B) LA COSTITUZIONE PER L'INTERVENIENTE.

- Mediante atto di intervento con i medesimi requisiti formali e minimi tipici del ricorso (patrocinio, difesa, conclusioni).
- Da notificare a tutte le parti.
- Da depositare entro 60 giorni dall'ultima notifica.

- Criticità sulla possibilità di costituzione tardiva dell'interveniente.
- Criticità sulla possibilità dell'interveniente di estendere il contraddittorio ad altri litisconsorti pretermessi.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



Il litisconsorzio facoltativo

Il litisconsorzio facoltativo

Il litisconsorzio facoltativo ricorre *"... quando l'impugnazione proposta da uno dei soggetti coobbligati non è fondata su elementi impositivi comuni a tutti i destinatari dell'atto ..."* (Cass. 26 ottobre 2007 n. 22523).

Ipotesi di litisconsorzio facoltativo

- Liti di riscossione. Controversie nelle quali si impugna la riscossione del tributo (Ufficio fino alla formazione del Ruolo, Agente dall'emissione della cartella-
- Liti catastali. (Classamento Agenzia delle Entrate – ex Territorio, imposizione Comune).
- Ricorsi collettivi e/o cumulativi (rinvio).

Profili processuali del litisconsorzio (reprise)

B) LA COSTITUZIONE PER L'INTERVENIENTE VOLONTARIO.

- Mediante di atto di intervento.
 - Da notificare a tutte le parti.
 - Da depositare entro 60 giorni dall'ultima notifica.
-
- Criticità sulla possibilità di costituzione tardiva dell'interveniente.
 - Criticità sulla possibilità dell'interveniente di estendere il contraddittorio ad altri litisconsorti pretermessi.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



Il ricorso collettivo o cumulativo

Il ricorso collettivo

E' collettivo il ricorso promosso da una pluralità di parti nei confronti del medesimo atto.

Il ricorso cumulativo

E' cumulativo il ricorso promosso da una o più parti nei confronti di una pluralità di atti.

Ammissibilità del ricorsi collettivi/cumulativi

Con sentenza Cass. 30 aprile 2010, n. 10578, la Cassazione ha affermato il principio in forza del quale nel processo tributario è ammissibile la proposizione di un ricorso al tempo stesso collettivo (proposto da una pluralità di contribuenti avverso il medesimo atto) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili).

Limiti

Secondo la Cassazione tra le cause devono intercorrere questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto e che le medesime questioni devono essere non soltanto uguali in astratto ma consistere in un identico fatto storico da cui siano determinate le impugnazioni dei contribuenti.

Si tratta di una applicazione “*temperata*” della norma contenuta nell’articolo 103 del codice di procedura civile in forza del rinvio dell’articolo 1, co. 2, d.lgs. 546/1992.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



Il litisconsorzio nell'ambito del consolidato

La norma di riferimento

Il nuovo articolo 40-bis del d.p.r. 600/73, introdotto dal d.l. 78/10, sostituisce il precedente sistema di accertamento del consolidato fiscale (basato su due distinti atti: primo e secondo livello) con una procedura che prevede l'emissione di un atto unico da parte dell'ufficio competente a rettificare la dichiarazione della singola società.

L'articolo 40-bis espressamente dispone che “la società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari”.

Si tratta, quindi, di un litisconsorzio necessario attivo, con più attori.

L'inquadramento dogmatico della norma

La norma configura un litisconsorzio necessario attivo, con più attori (consolidata e consolidante) avverso un solo convenuto.

Il litisconsorzio necessario si pone come conseguenza processuale dell'unicità dell'atto di accertamento, in cui consolidata e consolidante sono solidalmente responsabili delle obbligazioni da questo derivanti.

Scopo della norma è quello di evitare decisioni fra loro contrastanti sulla medesima pretesa impositiva.

Modalità di introduzione del contenzioso

- a) Con un unico ricorso proposto dalla consolidante e dalla consolidata → verifica dell'ammissibilità e del mancato superamento di limiti al ricorso collettivo (cfr. impugnazione di sole rettifiche per redditi propri della consolidante)
- b) Con autonomi e distinti ricorsi → riunione dei giudizi;
- c) Con ricorso presentato da solo un ente → integrazione del contraddittorio.

Effetti

- a) Verifica dell'ammissibilità, richiesta di estromissione o di c.m.c. o di definitività dei rilievi a carico della consolidata;
- b) Deposito istanza di riunione (se non d'Ufficio).
- c) Integrazione del contraddittorio nel termine fissato, pena la definitività dell'accertamento.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



Il litisconsorzio soci-società

Cassazione 4 giugno 2008 n. 14815

- a) Se tutte le parti hanno proposto autonomamente ricorso, il giudice deve disporre la riunione ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 29, se sono tutti pendenti dinanzi alla stessa Commissione (la facoltà si trasforma in obbligo).
- b) Altrimenti la riunione va disposta dinanzi al giudice preventivamente adito, in forza del criterio stabilito dall'art. 39 c.p.c., anche perchè con la proposizione del primo ricorso sorge la necessità di integrare il contraddittorio.

... segue ...

Cassazione 4 giugno 2008 n. 14815

- c) se uno o più parti non abbiano ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, o avendola ricevuta non l'abbiano impugnato, il giudice adito per primo deve disporre l'integrazione del contraddittorio, mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.
- d) la mancata integrazione del contraddittorio comporta la nullità di tutte le attività processuali conseguenti (artt. 156 e 159 c.p.c.) ed il regresso del processo in primo grado" e che "il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio.

Cassazione 4 giugno 2008 n. 14815

e) senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio.

Cassazione del 28 gennaio 2010, n. 1832

- a) Sulle questioni di carattere personale trattandosi di eccezione personale relativa alla posizione del socio, contribuente, che non pone in discussione nè l'esistenza nè la quantificazione del maggior reddito della società personale, non è operante nella specie il principio affermato nella sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n. 14815 del 4 giugno 2008

L'applicazione dell'art. 101 c.p.c. ed il contraddittorio nella qualificazione ex officio dell'abuso del diritto



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

L'art. 101 c.p.c.

1. **Il giudice**, salvo che la legge disponga altrimenti, **non può statuire** sopra alcuna domanda, **se la parte** contro la quale è proposta **non è stata regolarmente citata e non è comparsa**.
2. Se ritiene di porre a fondamento della decisione una **questione rilevata d'ufficio**, il giudice riserva la decisione, **assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine**, non inferiore a venti giorni e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione. (1)

(1) Aggiunto dall'art. 45, co. 13, della L. 18 giugno 2009, n. 69

Una definizione di abuso del diritto

L'abuso del diritto è il frutto di una elaborazione giurisprudenziale di carattere comunitario e nazionale secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale (Cass. n. 30057 del 23 dicembre 2008)

Funzione del novellato art. 101 c.p.c.

- Evitare le sentenze a sorpresa o «della terza via».
- Necessità della rimessione al contraddittorio tra le parti di quelle questioni, fondamentali per la decisione, rilevate dal giudice in virtù dei suoi poteri d'ufficio.

Adempimenti in caso di contestazione abusiva *ex officio*

- Assegnare alla parti un termine non inferiore a 20 giorni per il deposito di memorie sulla questione rilevata (i.e. la contestazione abusiva).

Criticità:

- Deposito documentazione e repliche alle memorie.
- Fissazione di nuova pubblica udienza.
- *Quid iuris* in caso di sentenza della terza via e specifico motivo di appello: in appello decisione sostitutiva o rimessione in primo grado.

Il contraddittorio in senso sostanziale



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

La definizione

Per contraddittorio in senso “sostanziale” si intende la necessità e l’aspirazione dell’ordinamento che il processo si svolga nel confronto (contraddittorio) tra le parti.

Applicazioni pratiche del principio

- Art. 24. Motivi aggiunti a seguito di presentazione di documenti.
- Art. 32. Nel caso di trattazione della controversia in camera di consiglio, è previsto alle parti (proprio per l'assenza di discussione orale della controversia) di depositare brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio.
- Art. 34. Discussione in pubblica udienza.

... segue ...

Applicazioni pratiche del principio

- Art. 47. Udienza in c.c. sulla sospensiva: “sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata”.
- Art. 70. Ottemperanza. Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza

Una forma di contraddittorio amministrativo in corso di controversia: la conciliazione (cenni)



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



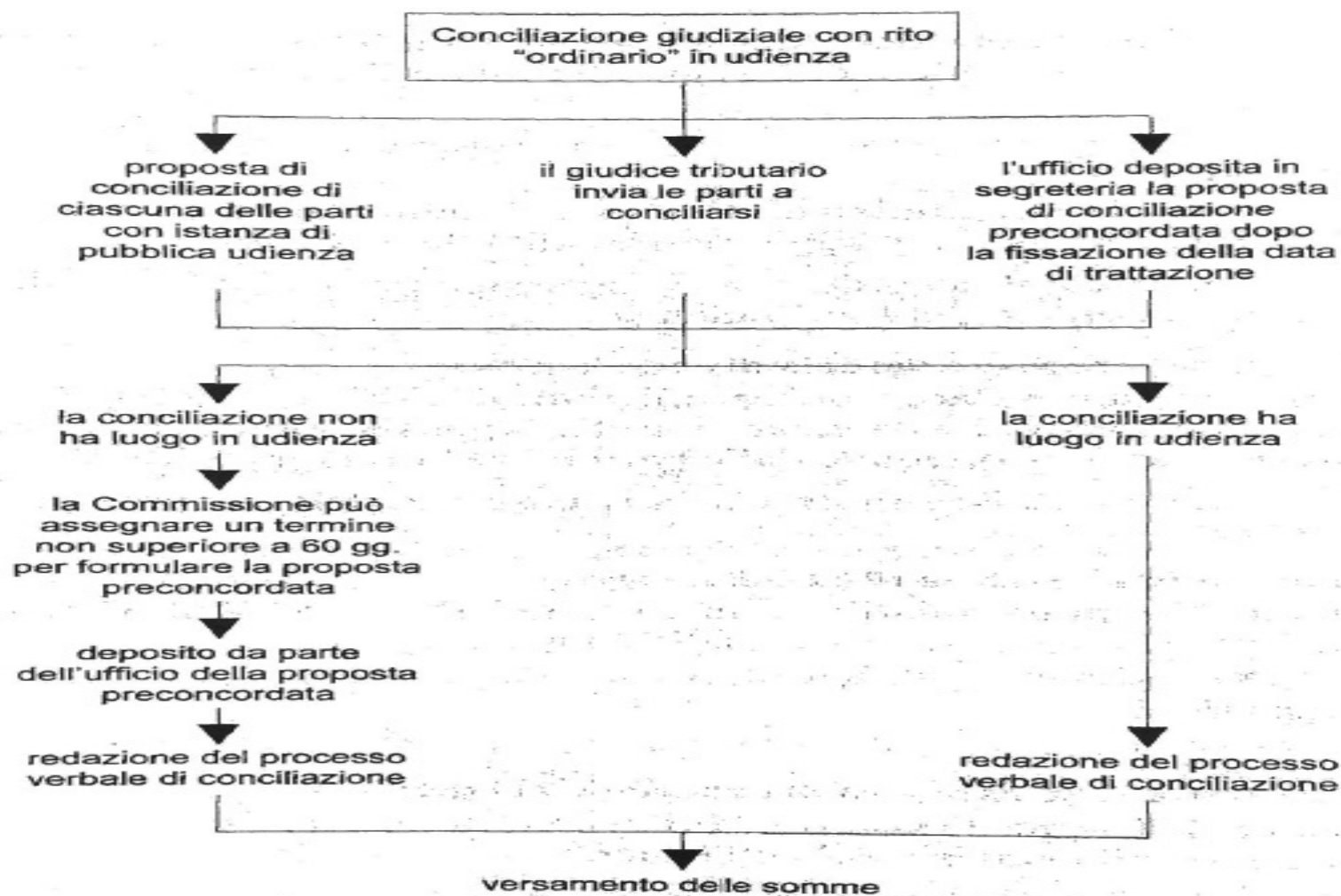
S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

Art. 48, comma 1, D.Lgs. 546/1992

- Strumento deflattivo del contenzioso "universale";
- Iniziativa delle parti;
- Iniziativa d'Ufficio;
- Duplicità della procedura (in udienza / fuori udienza);
- Procedura ordinaria / semplificata;
- Effetto premiale sulle sanzioni (oggi 2/5, prima 1/3);
- Estinzione del giudizio.

La conciliazione in breve



La conciliazione in breve

