

L'appello nelle controversie tributarie tra nuove prove, controdeduzioni ed eccezioni

 a cura di **Alessandra Spiri e Maurizio Villani**

L'appello, nel processo tributario è regolato dagli articoli da 52 a 61 del Dlgs 546/1992 e costituisce un rimedio finalizzato a ottenere il riesame della controversia davanti a un giudice di grado superiore. Per impugnare una sentenza, innanzitutto, occorre avere concreto interesse a farlo, in base al generale principio, contenuto nell'articolo 100 del Cpc, dell'interesse ad agire (e a contraddire) che deve presidiare tutti i gradi e fasi del giudizio. Tale interesse, nella fase dell'impugnazione, si ravvisa nella soccombenza, totale o parziale, nel giudizio di primo grado, dal momento che soltanto la parte cui la sentenza reca pregiudizio ha il diritto di censurarla.

Non è, pertanto, tenuto a proporre impugnazione - che, se proposta, sarebbe inammissibile - la parte, totalmente vittoriosa su un capo della decisione, al solo fine di vedere mutate le ragioni di fatto o di diritto poste a sostegno della decisione medesima e di sentire accogliere, così, eccezioni o difese rigettate o assorbite nella pronuncia favorevole^[1].

CONDIZIONI PER RICORRERE

Diversi termini. L'articolo 51 del Dlgs 546/1992 stabilisce che, se la legge non dispone altrimenti, il termine per impugnare la sentenza della Commissione

tributaria è di 60 giorni, decorrenti dalla sua notificazione a istanza di parte (cosiddetto "termine breve"). Nell'ipotesi in cui nessuna parte provveda a notificare la sentenza comincia a decorrere dalla data di deposi-

ni per proporre impugnazione sono perentori (posti, quindi, a pena di decadenza); la tardività dell'impugnazione è, dunque, rilevabile anche d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado del processo.

GIUDICE COMPETENTE

Vale il principio territoriale.

L'articolo 52 del Dlgs 546/1992 individua il giudice, competente a decidere sulle impugnazioni, nella Commissione tributaria regionale presso la cui circoscrizione ha sede la Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza da impugnare^[2]. La competenza territoriale è funzionale e inderogabile e la sua eventuale violazione potrà essere rilevata anche d'ufficio, ma soltanto nel corso del giudizio di secondo grado. Il comma 2 dell'articolo 52 pone, poi, delle condizioni all'esercizio del potere d'appello delle sentenze di primo grado per gli uffici finanziari, laddove prevede che gli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate e gli uffici del Territorio debbano essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale, rispettivamente, dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione regionale delle Entrate e dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione compartimentale del Terri-

«GUIDA NORMATIVA»
CONTINUA A PUBBLICARE
UNA SERIE
DI APPROFONDIMENTI
SUL PROCESSO TRIBUTARIO.
LA PRIMA PUNTATA
SI TROVA SUL NUMERO 32,
LA SECONDA SUL 34,
LA TERZA SUL 35
E LA QUARTA SUL 36

to della sentenza il cosiddetto "termine lungo" (un anno), trascorso il quale senza che sia proposta impugnazione la sentenza passa in giudicato, a meno che la parte non costituita non dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza. In entrambi i casi (termine lungo o termine breve), occorre tenere conto della sospensione feriale dei termini processuali (1° agosto-15 settembre). I termi-

[1] Corte di cassazione, sentenza 7194/90.

[2] L'articolo 35 della legge 28/1999, aggiungendo il comma 1-bis all'articolo 1 del Dlgs 545/1992, ha previsto che, nei Comuni sedi di Corte d'appello o di sezioni staccate di Corti d'appello o di tribunali amministrativi regionali o, comunque, di capoluoghi di Provincia con oltre 120mila abitanti e distanti almeno 100 Km dal Comune capoluogo di Regione, vengano istituite sezioni staccate delle Commissioni tributarie regionali.

▶ DUE CHANCE NEL TEMPO



torio. Con riferimento all'ipotesi di proposizione dell'appello da parte degli uffici finanziari in mancanza di autorizzazione, la Corte di cassazione^[3] configura l'autorizzazione come presupposto processuale, la cui mancanza determina l'inammissibilità del gravame rilevabile in ogni stato e grado del giudizio. Secondo i Supremi giudici, infatti, non può attribuirsi all'autorizzazione semplice rilevanza interna perché la norma che la prescrive non è inserita in una disciplina regolatrice dei soli rapporti tra uffici finanziari, ma è collocata nel codice di rito processuale tributario che regola, soprattutto, i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria. L'articolo 52 è, quindi, norma di garanzia *erga omnes*, finalizzata a consentire al contribuente di verificare che l'iniziativa processuale dell'ufficio sia stata preceduta da una specifica scelta dell'amministrazione. In questo contesto, si realizza la finalità che la scelta sia ispirata ai criteri di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione e l'amministrazione finanziaria si assuma, fondatamente, la responsabilità dell'azione processuale portata nella ulteriore sede di gravame. Secondo una cor-

retta e coerente ricostruzione (Cassazione 29 agosto 2001 n. 11321), l'autorizzazione assolve a questa triplice funzione: la funzione interna, intesa a garantire il controllo gerarchico, anche di convenienza economica, sulla opportunità di proseguire un giudizio; una funzione esterna, mirante a consentire al contribuente l'individuazione del contraddittore nell'amministrazione finanziaria, nel suo insieme e personalmente; una funzione deflattiva, diretta a evitare la protrazione di un contenzioso, dallo scontato esito negativo o, comunque, oggettivamente antieconomico^[4].

FORMA DELL'APPELLO

Elementi essenziali. L'atto d'appello deve contenere, a pena di inammissibilità dello stesso, gli elementi essenziali indicati dall'articolo 53 del Dlgs 546/1992:

- l'indicazione della Commissione tributaria regionale cui è diretto;
- l'indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto;
- gli estremi della sentenza impugnata;
- l'esposizione sommaria dei fatti;

- l'oggetto della domanda;
- i motivi specifici dell'impugnazione;
- la sottoscrizione del difensore dell'appellante o dell'appellante (per le controversie di valore inferiore a 2.582,28 euro).

L'inammissibilità dell'appello si verifica, oltre che in caso di mancanza, anche in caso di assoluta incertezza di uno degli elementi sopra indicati.

Con particolare riferimento ai «motivi specifici di impugnazione», secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, l'indicazione richiesta dall'articolo 53, pur non dovendo necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara e univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza^[5], costituisce, tuttavia, un requisito essenziale dell'atto d'appello, posto che la sua funzione consiste esattamente nell'indicare i limiti della devoluzione, così consentendo al giudice di secondo grado d'individuare l'oggetto e l'ambito del riesame, essendo posti in evidenza gli errori commessi dal primo giudice e la relativa

[3] *Da ultimo, sentenze 15469/05, 1209/05, 4040/04 e 4770/04.*

[4] *Corte di cassazione, sentenza 15225/04.*

[5] *Corte di cassazione, sentenze 1224/07 e 1574/05.*

connessione causale con il provvedimento impugnato, del quale s'invoca la riforma^[6].

In particolare, la Cassazione ha ritenuto inammissibile:

- l'appello che non contenga l'enunciazione dei motivi, ma si limiti a rinviare per analogia all'appello separatamente proposto allo stesso giudice contro la decisione assunta in altra causa collegata da vincolo di connessione per pregiudizialità, deducendo il carattere pregiudiziale della risoluzione dell'appello su quest'ultima^[7], ovvero si limiti a chiedere che, stante la connessione fra gli accertamenti notificati ai soci e quelli diretti alle società, la decisione sui primi si adegui a quelle assunte nelle cause in cui erano parti le società^[8];
- l'appello in cui non sono stati esposti i motivi di impugnazione o lo sono in modo tale da renderne assolutamente incerta l'identificazione. L'enunciazione di tali motivi deve essere articolata con un tasso di specificità tale da consentire sia l'individuazione dei capi del provvedimento contestato revocati in discussione, sia le ragioni, di fatto e di diritto, addotte per chiedere la relativa eliminazione, senza che possa bastare, a tal fine, il mero richiamo alle difese e alle argomentazioni già svolte nel precedente grado di giudizio ed essendo, del pari, da escludere la successiva integrazione dei motivi stessi^[9].

L'atto di appello deve essere proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, nelle forme previste per la proposizio-

ne del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

Nei successivi 30 giorni dalla proposizione dell'appello, a pena di inammissibilità dello stesso (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte appellata si costituisce), l'appellante deve costituirsi in giudizio, depositando, presso la segreteria della Commissione tributaria regionale adita, l'originale dell'appello, notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del Codice di procedura civile ovvero la copia dell'appello consegnato o spedito per posta, unitamente alla fotocopia della ricevuta di deposito o di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. L'articolo 22 del Dlgs 546/1992, come modificato dall'articolo 3-bis, comma 6, del Dl 203/2005, convertito dalla legge 248/2005, prevede ora la possibilità, sia per il ricorrente sia per l'appellante (per l'espresso richiamo contenuto nell'articolo 53 del Dlgs 546/1992), di costituirsi in giudizio anche a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. Il Legislatore, pertanto, ha recepito i principi fissati dalla Corte costituzionale che, con la sentenza 6 dicembre 2002 n. 520, aveva dichiarato incostituzionale l'articolo 22 citato, nella parte in cui non consentiva, per il deposito degli atti, ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, l'utilizzo del servizio postale.

Anche per l'appello, come per il ricorso introduttivo, in caso di consegna o spedizione a mezzo di servizio postale, l'appellante deve attestare che l'atto depositato è conforme a quello consegnato o spedito. Se l'atto depositato

nella segreteria della Commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti l'appello è proposto, l'appello è inammissibile.

Al riguardo, la Corte di cassazione si è più volte espressa affermando che una sanzione così grave, qual è l'inammissibilità del ricorso (o dell'appello), richiede una non conformità effettiva tra l'atto depositato e quello consegnato o spedito, nel senso che la sanzione dell'inammissibilità del ricorso è prevista dall'articolo 22 esclusivamente in caso di non conformità della copia del ricorso all'originale, non già di mancata attestazione di tale conformità. Costituisce causa di inammissibilità, pertanto, non la mancanza di attestazione, da parte del ricorrente (o dell'appellante) della conformità tra il documento depositato e il documento notificato, ma solo la loro effettiva difformità^[10].

NUOVI ADEMPIMENTI

Deposito in segreteria. L'articolo 3-bis, comma 7, del Dl 203/2005, convertito, con modificazioni, dalla legge 248/2005, ha modificato l'articolo 53, comma 2, del Dlgs 546/1992, introducendo un nuovo adempimento, previsto a pena di inammissibilità dell'appello. L'appellante che non si sia avvalso della notifica tramite ufficiale giudiziario (dato che, in questo caso, è proprio l'ufficiale giudiziario a darne avviso alla segreteria), infatti, ha ora l'obbligo, previsto, appunto, a pena di inammissibilità, di depositare copia dell'appello presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale che ha pronunciato la sentenza impugnata.

[6] Corte di cassazione, sentenze 18006/06, 12589/04, 9270/99.

[7] Corte di cassazione, sentenza 6965/99.

[8] Corte di cassazione, sentenza 18006/06.

[9] Corte di cassazione, sentenze 27610/05, 11252/01 e 11273/01.

[10] Corte di cassazione, sentenze 27608/05 e 17180/04.

La nuova norma, però, non fissa un termine entro il quale effettuare il suddetto deposito. Tuttavia, si ritiene sia opportuno (e prudente) assolvere a tale obbligo nei termini previsti per la costituzione in giudizio e, dunque, entro 30 giorni dalla proposizione dell'impugnazione.

CONTRODEDUZIONI E APPELLO INCIDENTALE

Modalità e termini. L'articolo 54 del Dlgs 546/1992 dispone che le parti diverse dall'appellante devono costituirsi nei modi e termini di cui all'articolo 23 dello stesso decreto, ossia entro 60 giorni dal giorno in cui l'appello è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale, depositando, presso la segreteria della Commissione tributaria regionale, le controdeduzioni (in tante copie quante sono le parti in giudizio) unitamente al fascicolo e ai documenti che si offrono in comunicazione.

In caso di soccombenza parziale (in presenza, quindi, di un effettivo interesse a impugnare la pronuncia) e ove l'appellato lo ritenga opportuno, nel medesimo atto può essere proposto, a pena d'inammissibilità, appello incidentale. L'appellato, cioè, può impugnare capi autonomi della sentenza che sono risultati a lui sfavorevoli, al fine di evitare che su quei capi si formi il giudicato. Il tempo costituisce il solo criterio ai fini della distinzione tra appello principale e appello incidentale: si considera principale l'impugnazione proposta per prima, mentre incidentale è quella proposta successivamente. Anche nel processo tributario, infine, è ammesso l'appello inci-

dentale tardivo, proposto, cioè, oltre i termini decadenziali previsti dalla legge per l'impugnazione incidentale^[11]. L'articolo 49 del Dlgs 546/1992, infatti, rende applicabili, tra le altre disposizioni, anche l'articolo 334 del Cpc, che disciplina proprio le impugnazioni incidentali tardive, disponendo che «le parti, contro le quali è stata proposta impugnazione... possono proporre impugnazione incidentale tardiva anche quando per esse è decorso il termine o hanno fatto acquiscenza alla sentenza». Lo stesso articolo, però, precisa che, in tal caso, se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, anche l'impugnazione incidentale perde efficacia. L'impugnazione incidentale tardiva, pertanto, non è autonoma, ma resta condizionata all'ammissibilità dell'impugnazione principale.

QUESTIONI NON RIPROPOSTE

Quando si intendono rinunciate. Ai sensi dell'articolo 56 del Dlgs 546/1992, le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate.

La riproposizione delle questioni ed eccezioni non accolte non richiede, però, la presentazione di un'impugnazione in via incidentale, rendendosi sufficiente la chiara e inequivoca enunciazione delle questioni ed eccezioni in esame^[12]. Peraltro, non può ritenersi consentito un generico richiamo alle difese svolte nel precedente grado del giudizio, occorrendo comunque la specifica riproposizione delle questioni ed eccezioni non accolte.

Secondo l'orientamento della Corte di cassazione, in tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'articolo 56 del Dlgs 546/1992, non solo le questioni e le eccezioni respinte, ma anche quelle non esaminate, perché ritenute assorbite dal primo giudice, debbono intendersi rinunciate, quando in appello non siano specificamente riproposte dalla parte che non si sia costituita in appello^[13].

La regola posta dall'articolo 56, inoltre, deve essere coordinata con il principio regolatore del processo tributario, che è un processo di impugnazione degli atti autoritativi dell'amministrazione finanziaria indicati nell'articolo 19. Poiché l'atto impugnato contiene l'enunciazione della pretesa tributaria e dei suoi presupposti e stabilisce, allo stesso tempo, i limiti dell'oggetto del giudizio, le ragioni poste a base dell'atto impositivo impugnato si intendono acquisite al giudizio e l'amministrazione finanziaria, che non sia impugnante, non ha l'onere di riproporre tali ragioni, che devono ritenersi sottratte al dibattito processuale solo a seguito di precisa volontà manifestata dalla stessa amministrazione^[14]. Per quanto riguarda gli effetti della mancata riproposizione delle questioni ed eccezioni assorbite, essi devono ravvisarsi nella formazione del giudicato cosiddetto "interno", che preclude qualsiasi esame successivo in ordine alle questioni ed eccezioni predette.

DOMANDE ED ECCEZIONI NUOVE

Esclusione. Il Legislatore tributario ha introdotto il divieto dello *ius novorum* nel disposto dell'articolo 57 del Dlgs 546/1992. La nor-

[11] Corte di cassazione, sentenza 11349/05.

[12] Corte di cassazione, sentenza 12696/01.

[13] Corte di cassazione, sentenze 2544/03 e 11272/00.

[14] Corte di cassazione, sentenza 16049/05.

► CONTENUTO DELL'ATTO DI APPELLO

- Indicazione della Commissione tributaria regionale cui è diretto;
- indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto;
- estremi della sentenza impugnata;
- esposizione sommaria dei fatti;
- oggetto della domanda;
- motivi specifici dell'impugnazione;
- sottoscrizione del difensore dell'appellante o dell'appellante (per le controversie di valore inferiore a 2.582,28 euro).

ma, che costituisce una radicale innovazione rispetto alla disciplina precedente (Dpr 636/1972), che difettava totalmente di una tale previsione, stabilisce, al comma 1, che nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili, anche d'ufficio dal giudice. L'unica deroga esplicitamente prevista è quella relativa alla richiesta di interessi maturati dopo la sentenza impugnata.

Il comma 2 prevede, invece, che non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio.

Il Legislatore, quindi, ha voluto delimitare il più possibile l'ambito oggettivo del giudizio di appello rispetto alle domande avanzate dalle parti o rispetto al contenuto della sentenza di primo grado.

La filosofia dell'articolo 57 risponde, infatti, all'esigenza di evitare un indebito ampliamento del *thema decidendum* nel processo di seconda istanza, che si configura come mera ripetizione del giudizio di primo grado.

Con riferimento alle domande nuove, la Corte di cassazione ha più volte chiarito che si ha domanda nuova, improponibile nel giudizio di appello, quando il contribuente, nell'atto di appello, introduce, al fine di ottenere l'eliminazione - o la riduzione delle conseguenze - dell'atto impu-

gnato, una *causa petendi* diversa, fondata su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, sicché risulti inserito nel processo un nuovo tema di indagine. I Supremi giudici, ad esempio, hanno considerato domanda nuova quella con cui il contribuente, che nel giudizio di primo grado si era limitato a eccepire l'illegittimità costituzionale della disciplina sostanziale sull'Irap, in grado d'appello ha invece posto la questione riguardante la non debenza dell'imposta in ragione del difetto del requisito dell'autonoma organizzazione^[15].

Di contro, non costituisce domanda nuova la specificazione della domanda effettuata dalla parte con l'attribuzione, in appello, di un diverso *nomen iuris*, basata sui medesimi fatti dedotti in primo grado, o la richiesta di applicazione di norme diverse rispetto a quelle invocate in primo grado, essendo rimesso al giudice di merito, anche in appello se investito del gravame, il potere-dovere di qualificazione delle richieste delle parti^[16].

Il divieto di proporre domande nuove in appello ha carattere assoluto e risponde al principio di ordine pubblico di garantire l'esigenza del rispetto del doppio grado di giurisdizione, che resterebbe inapplicato ammettendo l'ingresso di nuove domande nel giudizio di appello, le quali non

potrebbero poi essere suscettibili di riesame.

Per quanto concerne, invece, il divieto di proporre in appello nuove eccezioni, lo stesso articolo 57 stabilisce che il divieto non riguarda le eccezioni rilevabili d'ufficio. Sono rilevabili d'ufficio, ad esempio, l'eccezione di decadenza del contribuente dal diritto al rimborso, per aver presentato la relativa istanza oltre i termini di legge; l'eccezione di giurisdizione e l'eccezione di giudicato esterno.

Con riferimento all'eccezione di decadenza, la Corte di cassazione^[17] distingue l'ipotesi di decadenza dell'amministrazione finanziaria dall'esercizio di un potere nei confronti del contribuente, dall'ipotesi di decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Nel primo caso, la decadenza (in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo del contribuente, in materia di diritti da questo disponibili) non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, ma deve essere dedotta dal contribuente in sede giudiziale. Nel secondo caso, invece, la decadenza, in quanto stabilita in favore dell'amministrazione finanziaria e attinente a situazioni da questa non disponibili (perché disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile o modificabile dalle parti), è rilevabile anche d'ufficio. Corollari di tale impostazione sono:

a. l'inammissibilità della deduzione - effettuata per la prima volta in appello - della violazione di un termine di decadenza sostanziale stabilito in favore del contribuente;

b. la deducibilità per la prima volta in appello della decadenza stabilita dalla legge fiscale in favore dell'amministrazione finanziaria, come nel caso di deca-

[15] Corte di cassazione, sentenza 16 febbraio 2007 n. 3681; nello stesso senso, sentenza 10864/05.

[16] Corte di cassazione, Sezione tributaria, sentenze 13 ottobre 2006 n. 22010 e 3 maggio 2002 n. 6347.

[17] Corte di cassazione, Sezione tributaria, sentenza 21 giugno 2004 n. 11521.

denza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza nei termini di legge, salvo che sul punto si sia già formato un giudicato interno e senza che rilevi la distinzione tra rimborso di versamenti autonomi e rimborso di versamenti effettuati a seguito di provvedimenti dell'amministrazione. Il divieto di eccezioni nuove, previsto dall'articolo 57, si riferisce esclusivamente alle eccezioni in senso stretto o proprio, rappresentate da quelle ragioni delle parti sulle quali il giudice non può pronunciarsi se ne manchi l'allegazione a opera delle stesse, con la richiesta di pronunciarsi al riguardo; pertanto, non può mai riguardare i fatti dedotti dalle parti medesime a fondamento della domanda. Eventuali preclusioni non riguardano i fatti e le argomentazioni, posti a fondamento della domanda, che costituiscono oggetto di accertamento, di esame e di valutazione da parte del giudice di secondo grado, il quale, per effetto dell'impugnazione, deve, a sua volta, pronunciarsi sulla domanda accolta dal primo giudice, riesaminando, perciò, i fatti, le allegazioni probatorie e le argomentazioni giuridiche che rilevinano per la decisione. Il divieto non riguarda, invece, le semplici argomentazioni difensive poste a fondamento della domanda o le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di un'eccezione^[18].

A titolo esemplificativo, possono definirsi eccezioni in senso proprio e, dunque, inammissibili se dedotte per la prima volta in appello, l'eccezione di prescrizione o quelle di disconoscimento di scrittura privata autenticata prodotta in primo grado. Non costitui-

scono, invece, eccezioni in senso proprio, ma mere argomentazioni difensive (quindi, proponibili per la prima volta anche in sede di appello), qualsivoglia questione di interpretazione normativa, la questione di legittimità costituzionale di una norma, la critica al risultato di consulenza tecnica esperita in primo grado o la richiesta di applicazione di principi enunciati dalla Corte di giustizia delle Comunità europee.

NUOVE PROVE IN APPELLO

Divieto. L'articolo 58 del Dlgs 546/1992 prevede il divieto, per il giudice d'appello, di disporre nuove prove, a meno che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa a essa non imputabile. È fatta salva, invece, la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti. La *ratio* dell'articolo 58 risponde alla generale esigenza legislativa di introdurre, nel contenzioso tributario così come avviene nel processo civile, un giudizio di secondo grado a istruttoria "chiusa". Per prova nuova in appello si intende quella non dedotta in primo grado, ovvero che non sia stata ritualmente richiesta dalla parte. Al contrario, non è nuova la prova che, ritualmente richiesta dalla parte in primo grado, in tale sede non è stata ammessa dal giudice, sicché la parte può chiederne l'ingresso anche in appello. La disposizione del comma 2 dell'articolo 58, poi, fa espressamente salva la facoltà delle parti di produrre in appello nuovi documenti, indipendentemente dall'impossibilità delle parti di produrli in prima istanza per cau-

sa a esse non imputabile^[19], così come richiesto dal comma 1 per le nuove prove.

La preclusione prevista dalla norma, quindi, ha una portata più ristretta di quanto si potrebbe pensare, ove si consideri che in una materia, come quella tributaria, caratterizzata dall'assenza di prove orali, quella documentale è, sicuramente, la prova per eccellenza, ammessa senza limite alcuno.

Secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione^[20], infatti, è sempre ammessa la produzione delle cosiddette "prove precostituite" (quali, appunto, i documenti), fatta salva in ogni caso, nell'ambito del processo tributario, dall'articolo 58 del Dlgs 546/1992.

La possibilità di produrre documenti, tuttavia, incontra un limite, anche in grado di appello, nell'articolo 32 del Dlgs 546/1992, il quale stabilisce che le parti possono depositare documenti fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione.

La Corte di cassazione, infatti, ha più volte ribadito la natura perentoria di tale termine. In particolare, anche di recente^[21], ha stabilito che, in tema di contenzioso tributario, l'articolo 58 fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti consentiti dall'articolo 345 del Cpc, ma tale attività processuale va esercitata - stante il richiamo operato dall'articolo 61 del Dlgs 546/1992 alle norme relative al giudizio di primo grado - entro il termine previsto dall'articolo 32, comma 1, dello stesso decreto, ossia fino a 20 giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'articolo 24, comma 1. Tale termine, anche in assenza di espressa previsione legislativa

[18] Corte di cassazione, sentenze 6865/05, 466/03, 11444/02, 8855/02 e 5895/02.

[19] Corte di cassazione, sentenze 24998/06, 2027/03 e 9604/00.

[20] Corte di cassazione, sentenze 24091/06, 3611/06, 16916/05, 16695/04 e 15646/03.

[21] Corte di cassazione 2787/06, 1771/04 e 138/04.



TESTI UNICI ON LINE

www.guidanormativa.ilsole24ore.com

Sulla home page del sito internet di «Guida Normativa-Il Sole 24 Ore», nell'area **DOSSIER**, sono disponibili i Testi unici fiscali su Imposte dirette, Iva e Accertamento (Dpr 917/1986, 633/1972 e 600/1973), nella versione aggiornata con le ultime novità

va, deve ritenersi di natura perentoria e, quindi, sanzionato con la decadenza, per lo scopo che persegue e la funzione che adempie (rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio), con la conseguenza che resta inibito al giudice di appello fondare la propria decisione sul documento tardivamente prodotto, anche nel caso di rinvio meramente "interlocutorio" dell'udienza su richiesta del difensore o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva, essendo la sanatoria a seguito di acquiescenza consentita con riferimento alla forma degli atti processuali e non anche relativamente all'osservanza dei termini perentori.

RIMESIONE ALLA CTP

Quando è possibile. Costituisce principio generale quello secondo il quale la Commissione tributaria regionale decide la causa nel merito, naturalmente nei limiti della devoluzione operata dalle parti e previamente ordinando, ove occorra, la rinnovazione di atti nulli compiuti in primo grado. Il principio suddetto incontra eccezionali e tassative deroghe, specificamente elencate dal comma 1 dell'articolo 59 nelle quali il giudice di appello, anziché decidere la causa nel merito, ne dispone la rimessione alla Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata. La Commissione regionale rimette la causa alla Commissione

provinciale nei seguenti casi:

- quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice. In questi casi, infatti, la prima fase del giudizio non si è svolta, dal momento che il giudice di primo grado si è limitato a dichiarare il proprio difetto di giurisdizione o di competenza;
- quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato (ad esempio, perché è stata omessa o irritualmente effettuata la comunicazione dell'avviso di trattazione o perché al giudizio di primo grado non ha partecipato un litisconsorte necessario).

La Corte di cassazione fa rientrare, tra i casi di non regolare costituzione del contraddittorio, con conseguente rimessione della causa alla Commissione provinciale, anche l'ipotesi in cui i giudici di primo grado hanno dichiarato inammissibile il ricorso relativo a una controversia tributaria di valore superiore a 2.582,28 euro, perché presentato senza l'assistenza di un difensore abilitato. Secondo la Cassazione l'inammissibilità del ricorso presentato senza l'assistenza di un difensore abilitato può essere dichiarata soltanto qualora la parte privata non ottemperi, nel termine all'uopo fissato, all'ordine di munirsi di assistenza tecnica, impartito dal presidente della Commissione tributaria e la mancata fissazione del termine si traduce in un vizio

attinente alla regolare instaurazione del contraddittorio^[22];

- quando riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale. Anche in questo caso, essendo stato dichiarato estinto il giudizio di primo grado con il decreto presidenziale (quindi, in fase di esame preliminare del ricorso), erroneamente confermato dalla Ctp, la prima fase del giudizio non si è svolta, con conseguente violazione del principio del doppio grado di giurisdizione. Se, invece, l'estinzione del giudizio è stata dichiarata direttamente dalla Commissione provinciale con propria sentenza, la Commissione regionale non potrà disporre il rinvio ma dovrà decidere nel merito, essendoci stata, comunque, la trattazione della causa dinanzi al Collegio di primo grado;
- quando riconosce che il Collegio della Ctp non era legittimamente composto;
- quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.

APPELLO INAMMISSIBILE

Atto non riproponibile. Per espressa previsione dell'articolo 60 del Dlgs 546/1992, l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge. Tale divieto costituisce espressione del principio di consumazione dell'impugnazione. Il suddetto principio, tuttavia, non esclude che, fino a quando non intervenga una declaratoria di inammissibilità, possa essere proposto un secondo atto di appello, immune dai vizi del precedente e destinato a sostituirlo^[23]. ■

[22] Corte di cassazione, sentenza 620/06.

[23] Corte di cassazione, sentenza 18821/06.