

CORSO n. 21

di **Maurizio Villani**
e **Daniela Lorenzo**
Avvocati tributaristi
in Lecce

Il ricorso alla Commissione tributaria regionale: aspetti generali

Il presente lavoro riprende quanto già trattato nel corso n. 18 pubblicato in questa Rivista n. 10/2005, pag. 25, rappresentandone la seconda parte dove verrà illustrato l'appello alla Commissione tributaria regionale.

Nelle regole applicative sarà descritta la proposizione dell'appello, i requisiti, l'appello incidentale nonché la disciplina della tutela cautelare nei diversi gradi di giudizio.

PREMESSA

L'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, introduttivo della sezione sulle impugnazioni in generale, richiama espressamente le disposizioni del titolo III, capo I, del libro secondo del codice di procedura civile escludendo l'art. 337 c.p.c., relativo alla immediata esecutività della sentenza resa nel giudizio di primo grado ed alla sospensione del processo per il caso di impugnazione di altre sentenze su questioni pregiudiziali, stante l'evidente incompatibilità dell'una e dell'altra disposizione con la disciplina contenuta nel decreto che, come detto, prevale su quella del codice di procedura civile. Il sistema delle impugnazioni così delineato vede come fonte normativa primaria gli articoli da 49 a 67 del D.Lgs. n. 546/1992, quindi gli articoli da 323 a 403 del c.p.c. (con esclusione, come detto, dell'art. 337 c.p.c.), in quanto compatibili (secondo il disposto dell'art. 1 richiamato dall'ultima parte dell'art. 49). In via sussidiaria, e sempre in quanto compatibili, sono applicabili le norme previste del codice di procedura civile per il procedimento di primo grado.

L'appello è un rimedio sperimentabile in via normale per ottenere il riesame della controversia davanti ad un giudice di grado superiore. Carattere naturale dell'appello è l'effetto devolutivo, in virtù del quale la controversia viene riesaminata dal giudice del gravame. Il riesame deve però essere contenuto nei limiti dell'impugnazione sicché l'effetto devolutivo ne risulta molto circoscritto.

Come previsto per l'introduzione del giudizio di primo grado, anche per il giudizio di appello, la fase processuale inizia con la notificazione, consegna o spedizione (in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento) dell'atto di appello.

LEGITTIMAZIONE AD APPELLARE DEGLI UFFICI FINANZIARI

Il secondo comma dell'art. 52, D.Lgs. n. 546/1992 pone delle condizioni all'esercizio del potere d'appello delle sentenze di primo grado per gli uffici finanziari. Gli Uffici periferici del Dipartimento delle Entrate devono essere previamente autorizzati dal responsabile della competente direzione regionale delle entrate; gli uffici del territorio dal responsabile del servizio contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio.

zione regionale delle entrate; gli uffici del territorio dal responsabile del servizio contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio.

CONSEGUENZE IN CASO DI DIFETTO DI AUTORIZZAZIONE

Con riferimento all'ipotesi di proposizione dell'appello da parte degli Uffici finanziari pur in mancanza di autorizzazione, si riscontrano opinioni diverse.

Alcuni propendono per considerare ammissibile un appello proposto senza autorizzazione, dal momento che l'art. 52, secondo comma, non sanziona espressamente con l'inammissibilità il ricorso in secondo grado proposto senza la debita autorizzazione. Altri, al contrario, sostengono l'inammissibilità dell'appello proposto in difetto di autorizzazione, in quanto presentata da un soggetto privo della dovuta legittimazione. Sul punto anche la Suprema Corte nelle sentenze n. 4040 del 27 febbraio 2004 e n. 4770 del 9 marzo 2004, configura l'autorizzazione come presupposto processuale, la cui mancanza determina l'inammissibilità del gravame rilevabile in ogni stato e grado del giudizio.

COMPETENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

L'appello deve essere proposto dinanzi alla Commissione tributaria Regionale presso la cui circoscrizione ha sede la Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza da impugnare.

Legislazione

- D.Lgs. n. 546/1992, artt. 49 - 67
- C.P.C., artt. 323 - 403

Giurisprudenza

- Corte di Cassazione, sentenza n. 4040 del 27 febbraio 2004
- Corte di Cassazione, sentenza n. 4770 del 9 marzo 2004


RIFERIMENTI NORMATIVI

**I DOCUMENTI INTEGRALI
SI POSSONO CONSULTARE
ON-LINE ALL'INDIRIZZO:**

www.ipsoa.it/corsidipratica

Nelle pagine seguenti della Rivista, nella sezione REGOLE APPLICATIVE, sarà descritta la proposizione dell'appello, i requisiti, l'appello incidentale nonché la disciplina della tutela cautelare nei diversi gradi di giudizio (pag. 7); nei CASI DI STUDIO verranno invece esaminati alcuni casi particolari quali la sospensione del processo, la riduzione della pretesa impositiva nel corso del giudizio di appello, l'appello sintetico e la inesistenza giuridica della notifica dell'atto di appello per mancata allegazione dell'avviso di ricevimento del plico (pag. 14). Conclude il corso la check list di autoapprendimento (pag. 17) con le risposte corrette.



COME SI ARTICOLERÀ IL CORSO

Per quanto riguarda la competenza del Giudice di secondo grado si rileva che:

- la competenza della Commissione tributaria Regionale è oltreché funzionale, anche inderogabile;
- l'eccezione d'incompetenza può essere sollevata – anche d'ufficio – solo nel giudizio in corso dinanzi alla Commissione tributaria regionale ritenuta priva di competenza;
- l'incompetenza è dichiarata con sentenza recante l'indicazione della Commissione tributaria Regionale competente.

Il giudizio di appello comporta una revisione della sentenza di primo grado piuttosto che un nuovo giudizio e può essere introdotto dalla parte che abbia un interesse giuridico in tal senso.

A tal proposito è necessario che la parte non abbia prestato **acquiescenza alla sentenza**. L'art. 329 c.p.c. prevede, infatti, il venir meno dell'interesse ad agire qualora anteriormente alla proposizione del gravame, vi sia stata una manifestazione di volontà, anche tacita, del soccombente di non impugnare, estrinsecandosi tale manifestazione in atti e comportamenti dai quali sia possibile desumere il proposito di non contrastare gli effetti giuridici della pronuncia.

TERMINI PER IMPUGNARE (ART. 51 D.LGS. N. 546/1992)

L'impugnazione deve essere effettuata entro il termine perentorio di sessanta giorni decorrenti dalla data in cui la sentenza è stata notificata ad istanza di una delle parti; in caso di omessa notificazione della sentenza il termine per la tempestiva impugnazione della stessa è quello di cui all'art. 327 c.p.c., comma 1, vale a dire un anno dalla pubblicazione della sentenza. In entrambi i casi, inoltre, si applica la sospensione feriale dei termini processuali prevista dall'art. 1, comma 1, Legge 7 ottobre 1969, n. 742.

Il Collegio rende pubblica la sentenza depositandola presso la segreteria della Commissione tributaria in forma integrale, datata e munita della sottoscrizione del Segretario.

N.B.: Ai sensi del combinato disposto degli artt. 51, comma 2, 38 comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992 c.p.c., la decadenza dall'impugnazione non opera nei casi in cui la parte contumace (rectius: non costituita) “dimostrò di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza”.



di **Maurizio Villani**
e **Daniela Lorenzo**
Avvocati tributaristi
in Lecce

La proposizione dell'appello in Commissione regionale

Il giudizio dinanzi alla Commissione tributaria Regionale prende avvio con la notificazione alla controparte del ricorso in appello, il quale deve essere proposto negli stessi termini e con le medesime modalità previste per la proposizione del ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

La **notifica del ricorso** in appello deve essere effettuata a tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado al fine di ottenere una corretta instaurazione del contraddittorio anche in sede di giudizio di impugnazione.

Tuttavia, in caso di procedimenti con **pluralità di parti**, occorrerà distinguere i casi in cui vi siano **cause scindibili** e quelli in cui vi siano **cause inscindibili**, al fine di individuare l'eventuale procedimento che il giudice deve attivare per sanare il vizio del contraddittorio.

Nel primo caso, il giudice ordinerà la notifica dell'appello alle altre parti, per le quali non sia preclusa o esclusa l'impugnazione, entro un termine perentorio; in caso di inottemperanza all'ordine del giudice, il processo resta sospeso in attesa della decorrenza dei termini di impugnazione.

Nel secondo caso, il giudice ordinerà l'integrazione del contraddittorio, fissando un termine per l'effettuazione della notifica. In caso di inottemperanza al predetto ordine il giudizio prosegue normalmente; se, invece, nessuna delle parti già costituite provvede ad effettuare la detta integrazione entro il termine perentorio assegnato, l'appello sarà dichiarato inammissibile.

Entro il termine perentorio di **trenta giorni** dall'effettuazione dell'ultima notifica, l'originale del ricorso notificato a norma degli artt. 137 ss. c.p.c., ovvero la copia del ricorso consegnato o spedito per posta, deve essere depositato, unitamente al fascicolo, presso la segreteria della Commissione tributaria regionale adita.

Subito dopo il deposito del ricorso in appello la segreteria della Commissione tributaria regionale chiede a quella della Commissione tributaria provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere **copia autentica della sentenza**.

NOVITÀ

L'art. 3-bis, settimo comma, rubricato "*Disposizioni in materia di giustizia tributaria*", della Legge n. 248 del 02/12/2005, ha aggiunto all'art. 53 (Forma dell'appello), comma 2, del D. Lgs. n. 546/92, il seguente periodo: "Ove il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena di inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata".

REQUISITI DELL'APPELLO

I requisiti richiesti dall'art. 53 per quanto concerne il contenuto del ricorso in appello, sono:

- l'indicazione della commissione tributaria a cui è diretto;
- l'indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto;
- gli estremi della sentenza impugnata;

Per quanto attiene alla identificazione della sentenza impugnata, la Corte di Cassazione ha affermato che l'erronea indicazione nel ricorso in appello degli estremi della sentenza impugnata non comporta l'inammissibilità dell'impugnazione allorché sia possibile, attraverso l'esame del contenuto del ricorso, individuare con certezza il provvedimento oggetto dell'impugnazione (Cass., sez. trib., 26 aprile 2001, n. 6084).

- l'esposizione sommaria dei fatti;
- l'oggetto della domanda;
- i motivi specifici dell'impugnazione.

Con riferimento alla specificità dell'impugnazione, il Ministero delle Finanze nella Circolare 23 aprile 1996 n. 98/E, ha precisato che l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione costituisce un requisito essenziale dell'atto di appello e che, pertanto, non è assolutamente consentito che l'appello contenga una richiesta generica di riforma della sentenza impugnata oppure un mero rinvio alle difese approntate in primo grado.

N.B.

Per distinguere l'**oggetto della domanda** dai motivi di impugnazione a tal proposito si rileva che, mentre il primo vale ad individuare le singole pronunce – di cui è composta la sentenza – delle quali viene chiesta la riforma, i motivi di gravame consistono nelle censure che la parte soccombente muove alla sentenza impugnata. E' proprio mediante queste ultime che è possibile ravvisare le diverse questioni, in fatto ed in diritto, sottoposte all'esame del secondo Giudice, suscettibili di condurre all'auspicata revisione della decisione medesima.

La stessa norma precisa, altresì, che il ricorso in appello è **inammissibile** se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi sopra menzionati o se non è sottoscritto a norma dell'art. 18, comma 3, D. Lgs. n. 546/1992.

L'appello avverso la sentenza della Commissione tributaria deve essere proposto entro **sessanta giorni** a decorrere dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte.

L'innovazione sostanziale della disciplina contenuta negli artt. 51 comma primo e 38 comma terzo D.Lgs. 546/1992 è costituita dalla introduzione anche nel processo tributario del **doppio termine di impugnazione**: quello **breve** di sessanta giorni in caso di notifica della sentenza, e quello **lungo** di un anno dal deposito della sentenza nella segreteria che si applica nel caso di mancata notifica. Scaduto il termine annuale la sentenza passa in giudicato anche se, essendo stata notificata verso lo spirare del detto termine, è ancora in corso il termine breve di sessanta giorni dalla notifica. Per effetto del disposto dell'art. 1 della Legge 7 ottobre 1969 n. 742 i termini processuali sono sospesi dal **primo agosto** al **quindici settembre** di ogni anno, quindi i termini di impugnazione che inizierebbero il loro decorso in detto periodo, cominciano a decorrere dalla fine di esso e cioè dal sedici settembre.

N.B.

In tema di notificazione, la Cassazione, sez. V, sent. 22 aprile 2005 n. 8465, ha affermato che la speciale disciplina di cui all'art. 16, quarto comma, D.Lgs. n. 546/1992, trova applicazione, oltre che nel giudizio di primo grado anche per la notificazione dell'atto di appello, in quanto l'art. 49 del citato decreto, nel richiamare, per la disciplina delle impugnazioni del processo tributario, soltanto alcune disposizione del c.p.c., ha reso applicabile a detta disciplina anche l'art. 16, che regola in generale le modalità delle notificazioni degli atti nel processo tributario.

IMPORTANTE!

Anche se la segreteria ha l'obbligo di comunicare il dispositivo della sentenza entro dieci giorni dal deposito (art. 37 comma secondo), l'omissione di tale adempimento non produce alcun effetto processuale per cui le parti devono diligentemente controllare quando è stata depositata la sentenza per non rischiare di decadere dal diritto di impugnarla.

Unico effetto del mancato avviso è l'eventuale responsabilità amministrativa e disciplinare della segreteria che potrà rispondere anche civilmente in caso di dolo o colpa grave.

APPELLO INCIDENTALE

L'art. 54, primo comma D.Lgs. n. 546/1992, dispone che le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e termini di cui all'art. 23 depositando apposito **atto di controdeduzioni** nei modi e termini di cui all'art. 23. Nel medesimo atto può essere proposto, a pena d'inammissibilità, appello incidentale.

L'**appello incidentale** non va notificato all'appellante principale e a tutte le parti che hanno partecipato al processo di primo grado, ma va solo depositato, entro il termine perentorio di sessanta giorni, decorrente dalla notifica dell'appello principale presso la segreteria della Commissione Tributaria Regionale in tanti esemplari, pari alle parti in giudizio, corredati dai documenti offerti in comunicazione.

N.B.

Il tempo costituisce il solo criterio per distinguere tra appello principale ed appello incidentale. Ciò che rileva è il solo fattore temporale e non già le denominazioni che possono avere impiegato le parti. Deve considerarsi **principale** l'impugnazione proposta per prima.

L'impugnazione incidentale, ovviamente, **può essere proposta soltanto da chi vi abbia interesse e tale interesse sussiste se e nei limiti in cui la parte sia rimasta soccombente**. Di conseguenza non deve proporre appello incidentale la parte che abbia interesse non alla riforma, ma alla conferma della sentenza impugnata.

Pluralità di appelli principali. Qualora siano state prodotte più impugnazioni distinte contemporaneamente avverso la medesima sentenza, ritenendo ognuna di costituire l'appello principale, si ricorre all'istituto della riunione dei diversi processi in uno solo, anche d'ufficio. Il presidente della Commissione tributaria Regionale cui sono stati prodotti i detti appelli provvede ad effettuare la riunione dei procedimenti mutuando la normativa prevista nel giudizio di primo grado.

GIUDICATO INTERNO

L'istituto processuale del c.d. giudicato interno o endoprocesuale è espressamente disciplinato dall'art. 56 del D.Lgs. n. 546/1992, che così recita: «Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate».

Giurisprudenza. Secondo la Suprema Corte, in tema di contenzioso tributario, la disposizione di cui all'art. 56 del D.Lgs. n. 546/1992, va interpretata nel senso che il termine "questioni", in essa adottato, non ha un'eccezione più ampia di quella contenuta nell'art. 346 c.p.c., il quale si riferisce alle "domande", e non comprende quindi, per l'effetto, anche le mere argomentazioni giuridiche (Cass., sez. V, sent. 13 marzo 2001 n. 03653).

DIVIETO DELLO IUS NOVORUM

Il legislatore tributario ha introdotto il divieto dello "ius novorum" nel disposto dell'art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, analogamente a quanto già previsto dagli articoli 345 c.p.c. in ambito civile e 437 c.p.c. nel rito del lavoro. La norma costituisce una radicale innovazione rispetto ad una disciplina, quale quella dettata dal D.P.R. n. 636/1972, che difettava totalmente di una tale previsione.

Il testo del citato art. 57 recita, al **primo comma**, che nel giudizio di appello non possono proporsi **domande nuove** e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili.

Il **secondo comma** prevede che non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio.

L'unica eccezione prevista è quella relativa alla richiesta di interessi maturati in seguito alla sentenza impugnata.

Per poter qualificare una **domanda come nuova**, è necessario fare riferimento agli elementi costitutivi di essa, ovve-

ro ai **soggetti**, al **petitum** e alla **causa petendi**. Nel giudizio dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale è preclusa la formulazione di domande che comportino un mutamento dell'oggetto rispetto a quelle dedotte in primo grado ovvero che abbiano un nuovo petitum.

L'**eccezione**, invece, è il mezzo mediante il quale una parte processuale è in grado di contrastare le domande della controparte, ampliando l'oggetto del giudizio, e, quindi, del *thema decidendum*.

Possono definirsi eccezioni in senso "proprio":

- l'eccezione di prescrizione estintiva;
- l'eccezione di sussistenza di atti interruttivi della prescrizione;
- l'eccezione di giudicato interno;
- l'eccezione di compensazione;
- l'eccezione di rinuncia al diritto;
- l'eccezione di difetto di titolarità passiva del diritto fatto valere in giudizio;
- l'eccezione di disconoscimento di scrittura privata autenticata prodotta in primo grado;
- l'eccezione di incompetenza territoriale;
- l'eccezione d'inadempimento.

Esemplificazioni. In tema di contenzioso tributario, la **nullità dell'avviso d'accertamento** non è rilevabile d'ufficio e la relativa eccezione, se non formulata nel giudizio di primo grado, non è ammissibile qualora sia proposta per la prima volta nelle successive fasi del giudizio (V. Corte di Cassazione sentenza 8 settembre 2003 n. 13087).

N.B.

Il divieto di proposizione di nuove eccezioni nel giudizio di appello è una novità introdotta con l'art. 52, Legge 26 novembre 1990, n. 353, perché in precedenza, secondo l'art. 345 c.p.c. nel testo introdotto dall'art. 36 Legge 14 luglio 1950, n. 581, il divieto della novità riguardava le domande, ma non le eccezioni.

I divieti contemplati nell'art. 57 hanno **carattere assoluto** e possono essere rilevati d'ufficio anche in caso di accettazione del nuovo contraddittorio da parte dell'avversario.

ECCEZIONI PROPONIBILI PER LA PRIMA VOLTA IN APPELLO

Non costituiscono eccezioni in senso proprio, ma **mere argomentazioni difensive** e, 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 deduzione di adempimento dell'obbligazione;
- la contestazione del valore probatorio dei mezzi istruttori utilizzati in primo grado;
- la critica al risultato di consulenza tecnica esperita in primo grado;
- la contestazione relativa agli elementi costitutivi della domanda e ai suoi requisiti di fondatezza.

Sono, inoltre, da ritenere sicuramente ammesse:

- le **eccezioni** rimesse all'iniziativa di parte come l'inammissibilità o l'improcedibilità dell'appello,
- il **difetto di legittimazione** processuale,
- l'eccezione di **compensazione**,
- l'eccezione di **prescrizione**,
- l'eccezione di **giudicato esterno**, "se risulti da atti comunque prodotti nel corso del **giudizio di merito**".

Sono, infine, proponibili anche in appello:

- il **difetto di giurisdizione non rilevato in primo grado**;
- l'**eccezione di giudicato esterno**, per avanzare la quale il contribuente non è nemmeno tenuto a dimostrare di non essere stato precedentemente a conoscenza della sentenza invocata per causa a lui non imputabile;
- **decadenza** dell'Amministrazione Finanziaria dall'**esercizio di un potere nei confronti del contribuente**.

Esempio.

La **decadenza del contribuente dal diritto al rimborso** per non aver presentato la relativa istanza nel termine previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973. Tale decadenza è rilevabile d'ufficio, 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.

La filosofia dell'art. 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., o più specificamente, come una "revisio prioris" "instantiae" e non come un "novum iudicium".

DIVIETO DI INTRODUZIONE DI NUOVE PROVE IN APPELLO

A norma dell'art. 58 del D.Lgs. 546/1992 "il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo 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 ad essa non imputabile.

È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti".

La *ratio* dell'art. 58 risponde alla generale esigenza legislativa di introdurre nel contenzioso tributario un giudizio di secondo grado ad istruttoria c.d. "chiusa", parimenti al processo civile.

L'intento di evitare ampliamenti del "thema decidendum", già espresso nel precedente art. 57 in ordine alle domande e alle eccezioni, nell'art. 58 viene applicato all'ambito squisitamente probatorio.

Per **prova nuova in appello** si intende quella **non dedotta in primo grado**, ovvero che, prescindendo dal fatto che il giudice di primo grado l'abbia ammessa oppure no, non sia stata ritualmente richiesta dalla parte.

N.B.

Non incorre, invece, nella preclusione di prova nuova la parte che reiteri, in sede di appello, la richiesta della prova non ammessa in primo grado. Un eventuale rifiuto del giudice di accogliere la medesima, giustificato da un rinvio all'art. 345 c.p.c., è motivo di ricorso per Cassazione per violazione di legge.

La disposizione del **secondo comma** dell'art. 58, fa espressamente salva la facoltà delle parti di **produrre in appello nuovi documenti**, indipendentemente dall'impossibilità dell'interessato di produrlo in prima istanza per causa a lui non imputabile, requisito richiesto dall'art. 345 ultimo comma c.p.c..

Produzione di documenti

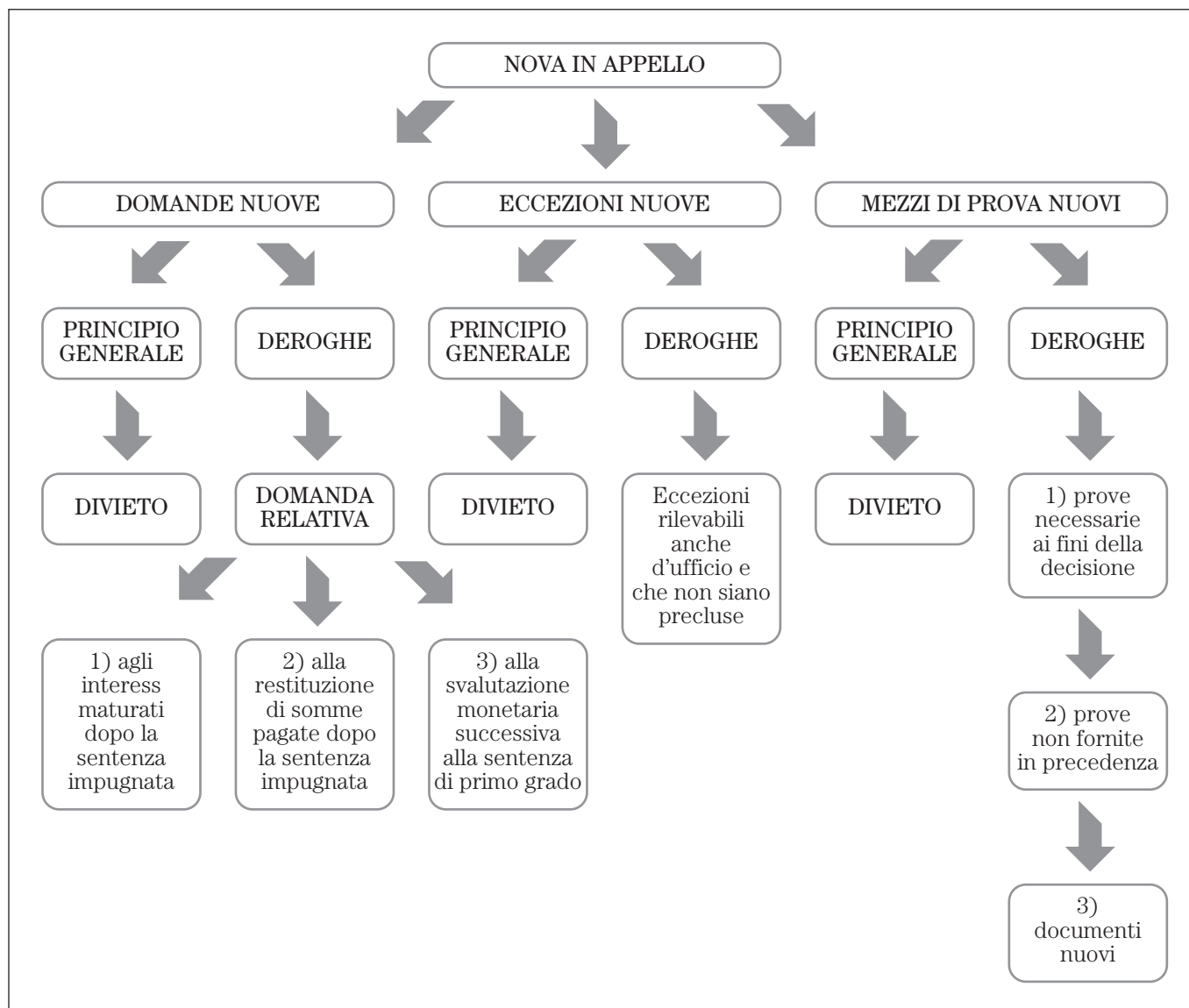
La facoltà di produzione di documenti **non può essere esercitata all'udienza di trattazione**. Diversamente, ne risulterebbe

leso il diritto alla difesa della controparte, la quale si troverebbe a dover conoscere di tali nuovi elementi per la prima volta e a dover prendere posizione su di essi tardivamente.

L'allegazione di documenti nuovi è, invece, possibile oltre che nell'atto introduttivo del giudizio di secondo grado, anche a mezzo memorie illustrative, in quanto, in tal caso, la controparte ha la possibilità di esaminare i nuovi documenti e di esercitare correttamente il proprio diritto di difesa. Tale diritto viene riconosciuto esclusivamente al contribuente, al quale la dottrina ritiene vada attribuita la facoltà di integrazione dei motivi spesi in primo grado, laddove l'Amministrazione Finanziaria produca nuovi documenti in appello. Fino ad oggi si è sempre ritenuta un'assoluta libertà di deposito dei documenti, mentre, alla luce delle recenti sentenze della Cassazione tributaria, il discorso va rivisto.

Infatti l'art. 32 primo comma del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 stabilisce che le parti possono depositare documen-

Tabella 1



ti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione. Sulla scorta di tale disposizione, la Cassazione ha ritenuto di poter ritenere tale termine perentorio, e non ordinatorio come in passato.

N.B.

La sentenza di appello non tende all'annullamento della sentenza di primo grado, bensì a sostituirla mediante il riesame della controversia decisa: si ha, con esso, un gravame che opera una revisione della precedente istanza e non un nuovo giudizio il ché spiega, da un lato, il motivo per cui in appello **non si possono proporre domande nuove né nuove prove** (salvo che il giudice stesso non ritenga le prove domandate necessarie o la parte non provi di non averle potute produrre in primo grado) e, dall'altro, perché le questioni ed eccezioni, che non sono specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciare.

RIMESSIONE DELLA CAUSA AL GIUDICE DEL PRIMO GRADO DI MERITO

Il giudice d'appello non può decidere la controversia nel merito, ma è tenuto ad **annullare la sentenza impugnata** e rimettere il processo al giudizio della Commissione tributaria provinciale, allorquando:

- dichiari erroneamente declinata la competenza o negata la giurisdizione del Giudice di primo grado;
- riconosca che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non sia stato regolarmente costituito o integrato;

N.B.

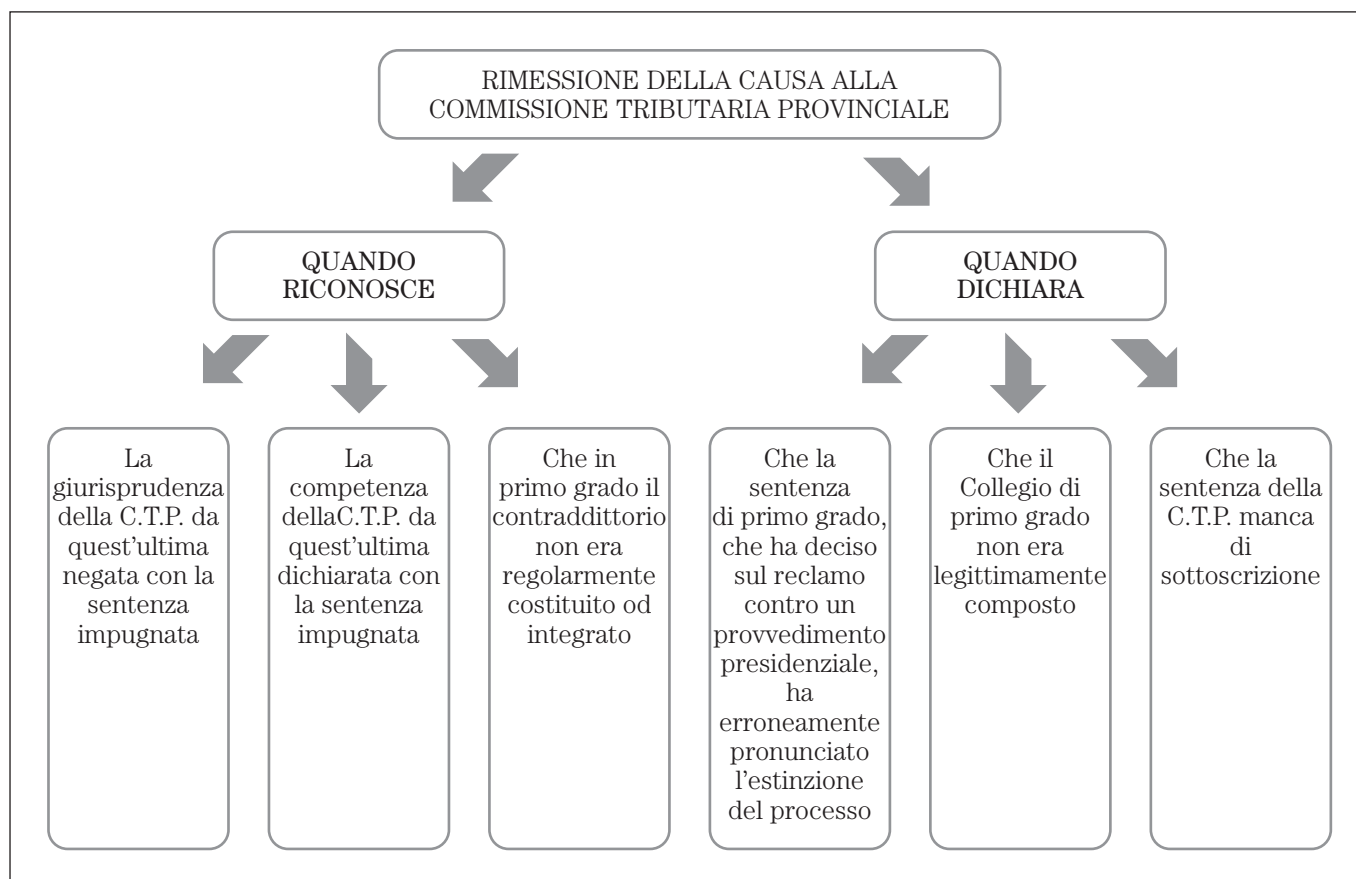
L'omessa partecipazione al giudizio di primo grado di un "litis" consorte necessario determina la nullità radicale della sentenza appellata, che viene a tutti gli effetti considerata come "inutiliter data".

- riconosca che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;

In altri termini, se la Commissione tributaria Regionale rileva che quella provinciale, in occasione del reclamo proposto avverso il provvedimento presidenziale dichiarativo dell'estinzione del giudizio, lo ha erroneamente confermato, deve rimettere la causa dinanzi al Collegio del primo grado di giudizio, altrimenti, se il Giudice d'Appello si pronunciasse nel merito della causa si produrrebbe l'effetto di omettere un grado di giurisdizione.

- riconosca che il Collegio della Commissione Tributaria provinciale non era legittimamente composto;

Tabella 2



IMPORTANTE!

Casi di illegittima composizione del Collegio sono:

- la presenza di un numero superiore ovvero inferiore di Giudici;
- la mancata partecipazione alla deliberazione del Presidente, ovvero del vicepresidente;
- la presenza nel Collegio di un membro decaduto;
- la partecipazione alla deliberazione di un membro di altra Sezione non autorizzato dal Presidente della Commissione;
- la partecipazione alla deliberazione di un soggetto del tutto estraneo all'Organo giurisdizionale.

- rilevi l'omessa sottoscrizione della sentenza impugnata in appello da parte del Giudice di primo grado;

N.B.

L'omessa sottoscrizione della sentenza impugnata in appello da parte del Presidente o dell'estensore, costituendo causa di nullità che invalida in radice la pronuncia e la fase processuale che l'ha preceduta, impone il rinvio della vertenza alla Commissione tributaria provinciale per il rinnovo della trattazione).

Dopo che la sentenza di rimessione della causa al primo grado è formalmente passata in giudicato, la segreteria della Commissione tributaria Regionale, nei successivi trenta giorni, trasmette d'ufficio il fascicolo del processo alla se-

greteria della Commissione tributaria provinciale, senza necessità di riassunzione ad istanza di parte.

NON RIPROPONIBILITÀ DELL'APPELLO DICHIARATO INAMMISSIBILE

Parimenti a quanto previsto dall'art. 358 c.p.c., l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine decadenziale stabilito dalla legge. Tale divieto introduce anche nel processo tributario il principio della cd. **consumazione dell'impugnazione**, il quale si traduce, nella regola che preclude la riproposizione dell'appello dichiarato inammissibile.

Il principio opera esclusivamente rispetto al medesimo mezzo di gravame e solo nei confronti delle parti che lo hanno proposto.

Norme applicabili al procedimento d'appello

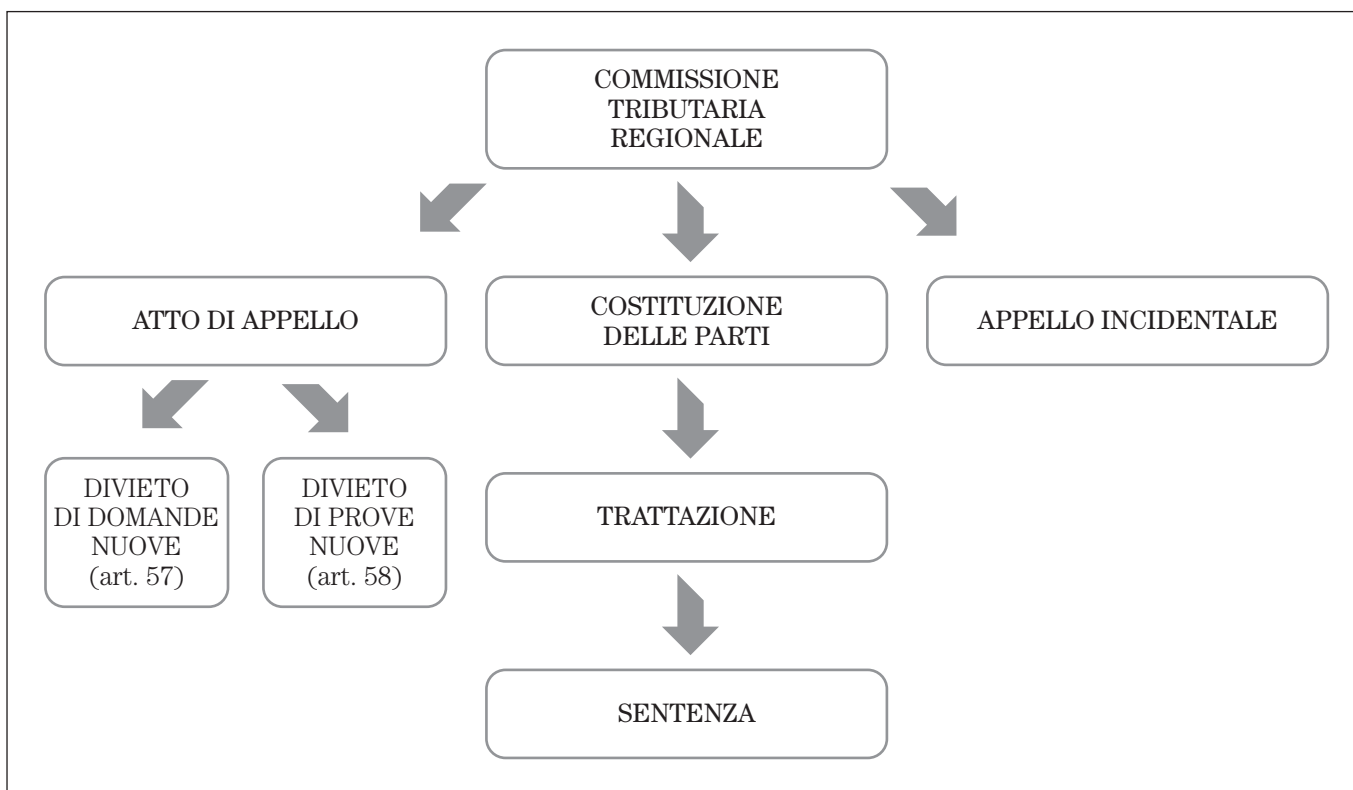
Nel secondo grado di giudizio si osservano, in quanto applicabili, le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni dettate per il giudizio d'appello.

In altri termini, parimenti a quanto previsto per il procedimento dinanzi la Commissione tributaria provinciale:

- l'appello si propone secondo i termini e con le modalità previste per la proposizione del ricorso di primo grado;
- i termini previsti per la costituzione della parte resistente valgono anche per la costituzione in giudizio della parte appellata;
- i termini e le condizioni previste per l'esercizio delle prerogative defensionali, dopo la costituzione in giudizio

12

Tabella 3



(produzione documentale, deposito memorie illustrative e repliche) sono disciplinati in modo identico a quanto previsto per il giudizio di primo grado;

- la trattazione in appello avviene, di regola, nella forma camerale, salvo richiesta di discussione in pubblica udienza formulata, ex art. 34, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, da una delle parti.

TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO ED ESECUZIONE DELLE SENTENZE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Verrà di seguito analizzata l'applicabilità o meno, nel processo tributario, del **potere di sospensiva** disciplinato dall'art. 373 c.p.c., sul presupposto della **manca di disciplina**, nel decreto sul contenzioso tributario, **della tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo**.

Più esattamente, le perplessità sarebbero alimentate da quanto statuito dall'art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992 che, al comma due, recita: «i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile». Da ciò, considerata l'assenza nel suddetto decreto di una specifica disposizione per quanto concerne la tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo, sarebbero sorti dubbi interpretativi, anche di legittimità costituzionale, sulla portata del divieto espresso di rinvio di cui all'ultima parte dell'art. 49 del decreto citato.

A tal proposito, la **circolare 23 aprile 1996, n. 98/E**, precisa che il rinvio alle norme del codice di procedura civile, di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, è subordinato alle seguenti condizioni:

- che nessuna norma del D.Lgs. n. 546/1992 disciplini la fattispecie sia pure mediante interpretazione estensiva;
- che la norma processual-civilistica, astrattamente applicabile alla fattispecie, sia compatibile con quelle del decreto legislativo medesimo.

Con riferimento alla questione in esame, appare evidente la preclusione di cui al punto 2), posto che l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, statuendo, al comma 7, che «gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado», limita espressamente la tutela cautelare al primo grado di giudizio, fatta eccezione, come detto, per le sole sanzioni pecuniarie. Inoltre, l'art. 49 del decreto in esame **esclude inequivocabilmente l'applicabilità del-**

l'art. 337 del codice di procedura civile e, quindi, anche delle norme da quest'ultimo richiamate, tra cui lo stesso art. 373 citato. Infatti, la anzidetta disciplina, con particolare riferimento agli artt. 47 e 49 del D.Lgs. n. 546/1992, è stata di recente sottoposta al vaglio della Consulta, a seguito dei sollevati dubbi di legittimità costituzionale con riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, nella parte in cui non consente nel processo tributario, contrariamente a quanto previsto nell'ambito processual-civilistico con l'art. 373, la sospensione «ope iudicis» della esecutività della sentenza di secondo grado, in pendenza di ricorso per Cassazione o di ricorso alla Commissione tributaria centrale.

La **Corte Costituzionale**, con **sentenza 25 maggio 2000, n. 165**, depositata il 31 maggio 2000, nel confermare che la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione, ha statuito che, nel processo tributario, «la tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito che accolga, con efficacia esecutiva, la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela».

Giurisprudenza. Del resto, la particolarità innanzi evidenziata rientra nella discrezionalità del legislatore costantemente ammessa dalla giurisprudenza della Corte che ha escluso l'esistenza di un principio, costituzionalmente rilevante, di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo (sent. 21 gennaio 2000, n. 18).

Infine, si segnala l'**ordinanza 15 giugno 2005, n. 708** della Commissione Tributaria Regionale della Puglia – sez. di Bari – sez. 28 – con la quale **in sede di appello è stata concessa la sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado impugnata**.

Medesime conclusioni confermate sull'applicabilità, si rinvengono nelle decisioni della Commissione Regionale di Campobasso 29 luglio 1998, Commissione Tributaria Regionale Lecce 11 luglio 2001 e ancora Roma 22 settembre 1990 – Bologna 28 giugno 1996 – Trieste 16 dicembre 1999 – Bolzano 4 marzo 2003. Contra Commissione Regionale Ancona 24 febbraio 1997.



di **Maurizio Villani**
e **Daniela Lorenzo**
Avvocati tributaristi
in Lecce

Il ricorso in C.T.R.: casi particolari di studio

1. SOSPENSIONE DEL PROCESSO SOLO NEI CASI TASSATIVAMENTE PREVISTI DALLA LEGGE

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza 26 maggio 2005, n. 11140, ha precisato che il processo tributario può essere sospeso solo nei casi tassativamente previsti dalla legge, ben potendo il giudice adito risolvere tutte le questioni pregiudiziali, anche se un'autonoma vertenza dinanzi ad altro giudice è pendente.

Il contribuente aveva impugnato dinanzi al Tribunale Amministrativo regionale del Piemonte gli inviti di pagamento notificati dall'Agenzia delle Dogane. Successivamente, aveva contestato, innanzi al Giudice tributario, la cartella di pagamento che gli era stata notificata dal concessionario della riscossione.

La Commissione tributaria aveva sospeso il processo per evitare un possibile conflitto delle decisioni in ordine alla stessa questione.

La Corte, invece, ha ritenuto che il provvedimento di sospensione violava l'art. 39 del D.Lgs. n. 546/1992. Tale norma prevede che il processo tributario sia sospeso quando sia presentata querela di falso o debba essere decisa, in via pregiudiziale, una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio. Ne consegue che **i casi di sospensione del processo tributario sono tassativi**.

La sospensione è disposta dal Presidente della Sezione con decreto oppure dalla Commissione con ordinanza, a seconda del momento in cui l'evento che è in grado di determinarla viene rilevato. Quando la sospensione è disposta dal Presidente della Sezione con decreto, è ammesso reclamo contro il provvedimento. Il reclamo deve essere notificato (nelle forme previste per la proposizione del ricorso) alle parti costituite, alle quali è consentito presentare delle memorie. Sul reclamo la Commissione decide immediatamente in camera di consiglio. Durante la sospensione non possono essere compiute attività processuali e, in questo lasso di tempo, sono da considerare inefficaci tutti gli eventuali atti.

Il processo continua se, entro sei mesi dalla data in cui è cessata la causa determinante la sospensione, viene presentata da una delle parti istanza di trattazione al Presidente di Sezione della Commissione. Il Presidente provvede, poi, a fissare la data di trattazione. In questo caso, i termini in corso, che erano stati interrotti, ricominciano a decorrere dalla data di presentazione dell'istanza di trattazione.

2. RIDUZIONE DELLA PRETESA IMPOSITIVA NEL CORSO DEL GIUDIZIO DI APPELLO

Con la sentenza 18 luglio 2003, n. 11265 la Suprema Corte

ha riconosciuto all'Amministrazione finanziaria la facoltà di ridurre nel corso del giudizio la pretesa erariale nei confronti del contribuente, allorché si avveda della fondatezza dell'eccezione avanzata dallo stesso, sia pure per la **prima volta in grado di appello**.

Il principio affermato dai giudici di legittimità induce a trattare l'istituto dell'**autotutela**.

L'**autotutela** si sostanzia nel potere-dovere dell'Amministrazione Finanziaria, che ha emesso un atto illegittimo, di annullarlo, indipendentemente dal fatto che l'atto stesso sia divenuto definitivo, sia stato presentato ricorso a suo tempo respinto per motivi diversi dal merito, vi sia pendenza di giudizio, ovvero non sia stata prodotta alcuna istanza di parte. In altri termini, agli Uffici finanziari, oltre al potere istituzionalmente riconosciuto di inoltrare la rettifica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o quando non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta, è **stato riconosciuto** dal legislatore il potere di procedere, in qualsiasi istante, al riesame degli avvisi di accertamento, di liquidazione o di irrogazione delle sanzioni, dal momento che l'attività di autotutela non presenta limiti temporali di decadenza.

Nella fattispecie all'esame dei giudici di legittimità, a seguito di avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio finanziario per ricavi non contabilizzati, la società ha proposto ricorso che era parzialmente accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale. Nel corso del giudizio di secondo grado, lo stesso Ufficio, poiché erano emerse novità in tema di movimentazione dei conti bancari facenti capo alla società che hanno determinato un ricalcolo degli interessi, ha chiesto l'abbandono dei precedenti accertamenti a carico della società, mantenendo fermi quelli a carico dei soci.

La Commissione Tributaria Regionale, nel dichiarare inammissibile l'appello proposto dall'Ufficio, ha annullato gli accertamenti eseguiti sui ricavi dedotti dai movimenti dei conti bancari dei soci rilevando che erano fondati su una presunzione legale non adducibile per difetto di contraddittorio e non avvalorati da una prova di un collegamento tra la movimentazione di tali conti con l'attività svolta dalla società.

In particolare, la Suprema Corte ha stabilito che l'eccezione relativa all'erroneo computo dei crediti d'imposta indicati negli emessi avvisi di accertamento non ha determinato l'emissione di un diverso e autonomo accertamento di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, ma soltanto una mera riduzione del credito fiscale che deve ritenersi ammissibile anche se compiuta per la prima volta in appello. Il tutto ha comportato il potere-dovere dei giudici di valutare ogni elemento, in fatto e in diritto, sostenuto dal contribuente.



Da quanto sopra esposto, è doveroso rilevare che, ai fini della trasparenza dei rapporti tra fisco e cittadino, l'Amministrazione finanziaria può procedere in autotutela, fino a quando non interviene il termine del giudizio con sentenza passata in giudicato, sia nel caso della presentazione di una specifica istanza del contribuente sia nella situazione in cui intende rettificare o annullare un atto già emanato.

A tal proposito i giudici di legittimità hanno riconosciuto un potere-dovere all'Amministrazione di rinunciare a parte del credito fiscale, riducendo la portata della pretesa fiscale originaria contenuta nell'atto amministrativo emanato, allorché sia evidente la fondatezza dell'eccezione fatta rilevare dal contribuente.

Anche nel processo tributario, quindi, è riconosciuto alle parti il diritto di conservare i fatti oggetto del giudizio e, contestualmente, nei poteri di cui dispongono, ex art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, alle Commissioni Tributarie, di considerare nuove richieste formulate dalle parti.

3. L'APPELLO SINTETICO NON BASTA

Con sentenza 10 giugno 2005, n. 63 del la Commissione tributaria Regionale Liguria respingeva un appello con la seguente motivazione: "l'appello di tre righe dimostra la mancanza di argomentazioni da parte dell'Ufficio che non contesta in alcun punto le motivazioni della sentenza appellata. P.Q.M. conferma la sentenza appellata".

La controversia trae origine da un provvedimento di revoca del rimborso ICI relativo ad un immobile adibito a veranda, censito catastalmente in categoria C/1 e dotato di rendita. L'Ufficio motivava i provvedimenti adducendo la sussistenza di un diritto di superficie ex art. 952 c.c., visto l'oggetto della concessione demaniale rilasciata alla società ricorrente. Di converso, il ricorrente affermava l'inesistenza del diritto di superficie, trattandosi, nel caso di specie, di concessione demaniale che permette di mantenere per un periodo prefissato un'area da adibirsi alla posa di tavolini, ecc.. D'altra parte, il concessionario affermava che il ricorrente è considerato soggetto passivo ICI solo con decorrenza dal 1° gennaio 2001.

La Commissione tributaria Provinciale accogliendo le censure mosse dal ricorrente statuiva che solo con la Legge n. 388/2000 e a partire dal 1° gennaio 2001 la materia è stata innovata con l'introduzione, tra i soggetti passivi, del concessionario di immobili oggetto di concessione su aree demaniali. Per i periodi precedenti il concessionario non poteva essere considerato soggetto passivo ai fini ICI. Trattandosi, nel caso di specie, di istanza inerente al 1999, la Commissione condannava il Comune al rimborso.

Successivamente, il Comune proponeva appello adducendo la carenza di motivazione della sentenza di primo grado che non consentirebbe di rilevare le ragioni giuridiche che hanno indotto i Giudici a ritenere l'inesistenza di un diritto di superficie. Portava, inoltre, all'attenzione del Collegio che il fulcro della causa pretendi consiste nell'appurare se la fattispecie concretizzi un diritto di superficie o meno. Contestava, inoltre, il fatto che la parte ricorrente non avesse provato l'inesistenza del diritto di superficie.

Con sentenza n. 63/2005 la Commissione concludeva il giudizio di secondo grado rigettando l'appello e confermando la sentenza appellata con la seguente motivazione: "l'appello di tre righe dimostra la mancanza di argomentazioni da parte dell'Ufficio che non contesta in alcun punto le motivazioni della sentenza appellata".

Nell'emettere la sentenza, i Giudici di secondo grado hanno applicato l'art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992, che disciplina l'innammissibilità del ricorso quando manchino o siano assolutamente incerti i motivi specifici di impugnazione.

Sul punto si è pronunciata la Corte di Cassazione, con sentenza 20 ottobre 2004, n. 20979 la quale, ribadendo l'indirizzo già espresso in altre sentenze, ha statuito che, ai fini dell'integrazione del requisito della specificità dei motivi di appello, è necessario che le ragioni sulle quali si fonda il gravame siano esposte con sufficiente grado di completezza, unendo alla parte volitiva dell'appello una parte argomentativa che contrasti le ragioni addotte dal primo Giudice. Con la conseguenza che se da un lato il grado di specificità dei motivi non può essere stabilito in via generale e assoluta, dall'altro lato esso esige sempre che alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengano contrapposte quelle dell'appellante, aventi il fine di porre nel nulla il fondamento giuridico delle stesse.

4. INESISTENZA GIURIDICA DELLA NOTIFICA DELL'ATTO DI APPELLO PER MANCATA ALLEGAZIONE DELL'AVVISO DI RICEVIMENTO DEL PLICO

Con la sentenza 29 aprile 2005, n. 8931, la Corte di Cassazione ha statuito che "la notifica a mezzo posta del servizio postale, nella forma prevista dall'art. 17 del D.Lgs. n. 546/1992, si perfeziona solo con la sottoscrizione da parte del destinatario della ricevuta di ritorno; pertanto qualora il destinatario dell'atto non si sia costituito e agli atti non sia reperibile detta ricevuta (nel caso di specie in relazione all'atto di appello), ciò determina l'inesistenza e l'innammissibilità della notificazione. In particolare il vizio di notificazione dell'atto di appello, derivante dalla mancata allegazione dell'avviso di ricevimento del plico spedito a mezzo posta, comporta l'inesistenza giuridica della notifica e, quindi, implica la definitività della sentenza di primo grado e l'innammissibilità dell'appello".

In altri termini, secondo l'orientamento della Suprema Corte, l'atto di appello non supportato dalla prova che il procedimento notificatorio ha avuto esito positivo o si è concluso tramite il servizio postale, con la consegna del plico, senza busta, al consegnatario, è da dichiarare inammissibile.

Ai sensi dell'art. 276 c.p.c., la corretta notificazione del ricorso in appello assurge a condizione indispensabile per pervenire ad una sentenza di merito.

L'onere della prova della regolarità e della completezza della notificazione del ricorso in appello incombe sulla parte appellante; è necessario, pertanto, per un'efficace strategia processuale, esibire in giudizio l'avviso di ricevimento ricevuto dal destinatario onde provarne la completezza e il buon esito, atteso che la regolarità deve essere suffragata da elementi probatori.

Sul punto la Circolare 3 marzo 2001, n. 36 del Ministero delle Finanze, prevede che: “gli Uffici appellanti, nel caso in cui la parte resistente non si sia costituita, per assolvere all’obbligo della prova del perfezionamento della procedura di notifica, qualora non sia stato possibile depositare l’avviso di ricevimento contestualmente alla costituzione in giudizio, avranno cura di provvedervi secondo le modalità di cui all’art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992”.

La parte che provvede alla notificazione del ricorso in appello, deve provare la sussistenza degli elementi giustificativi della regolarità della notificazione stessa per evitare che la notificazione sia reputata inesistente per violazione del principio del contraddittorio.

La non idoneità della notificazione all’instaurazione di un corretto contraddittorio, nell’ipotesi di mancata o irregolare sottoscrizione della ricezione dell’avviso di ricevimento, può avere le caratteristiche della nullità e dell’inesistenza.

La Corte di Cassazione nella **sentenza 5 gennaio 2005, n.**

141 ritiene che nel ricorso per Cassazione l’avviso di ricevimento, prescritto dall’art. 149 c.p.c., è il solo documento idoneo a provare sia l’intervenuta consegna, sia la sua data, sia l’identità e l’idoneità della persona da cui è stata eseguita; ne consegue che, laddove tale mezzo sia stato adottato per la notifica del ricorso per cassazione, la mancata produzione dell’avviso di ricevimento comporta non la mera nullità, bensì l’**inesistenza della notificazione** e l’**inammissibilità del ricorso medesimo**, non potendosi accertare l’effettiva e valida costituzione del contraddittorio.

La nullità della notificazione si ravvisa nelle fattispecie in cui la notificazione si è perfezionata con il compimento di tutte le formalità prescritte, ma gli elementi essenziali non sono conformi al modello legale ovvero nelle fattispecie in cui l’atto è notificato in luogo o a persona diversa da quelli stabiliti dall’ordinamento ma esiste un legame o un collegamento con il destinatario.



Test di autoapprendimento sull'appello in commissione regionale

1) La sentenza emessa dalla Commissione tributaria Provinciale può essere appellata dinanzi a quale organo?

- a) Corte di Cassazione
 b) Commissione tributaria Regionale
 c) Commissione tributaria Centrale

2) L'appello proposto dagli Uffici periferici del Dipartimento delle Entrate senza la preventiva autorizzazione determina:

- a) l'improcedibilità dell'appello
 b) l'intempestività dell'appello
 c) l'inammissibilità dell'appello

3) Nel giudizio di appello possono essere proposte domande o prove nuove?

- a) sì
 b) no

4) In sede di appello, la richiesta di prova non ammessa in primo grado è da considerare come prova nuova?

- a) sì
 b) no

5) La Commissione Tributaria Regionale può rimettere la causa alla Commissione tributaria Provinciale?

- a) sì, sempre
 b) sì, solo in alcuni casi tassativi
 c) no

6) Nel giudizio di appello trovano applicazione le norme relative alla sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato?

- a) no
 b) sì

Risposte alla check list

1 b) _____ 4 b) _____
 2 c) _____ 5 b) _____
 3 b) _____ 6 a) _____

