

IL GIUDIZIO D'APPELLO DAVANTI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

Relatore:

Dott. Enrico PAPA

Consigliere presso la Sez. Tributaria della Corte di Cassazione

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Questioni trattate: a) *conseguenze della mancata autorizzazione alla proposizione dell'appello da parte degli Uffici periferici dell'Agenzia Generale delle Entrate*; b) *forma dell'appello*; c) *controdeduzioni dell'appellato e appello incidentale*; d) *decadenza dall'impugnazione*; e) *questioni rilevabili d'ufficio e su istanza di parte*; f) *non riproponibilità dell'appello dichiarato inammissibile*. – 3. Spunti conclusivi.

1. – *Premessa*

Il titolo della relazione supera in realtà l'ambito delle questioni che, con essa, sono state previamente assegnate. Ci si limita perciò, in premessa, a significare, in positivo, che l'intento è di fornire spunti di approfondimento per chi non è operatore del diritto in senso stretto, ed, in negativo, che appare doveroso non invadere – anche per ragioni di ordine negli argomenti da affrontare – il campo riservato agli altri relatori.

L'appello alla **Commissione Regionale** costituisce un **rimedio necessario** in ordine alle sentenze delle Commissioni provinciali, non essendo previsto il ricorso immediato per cassazione 'ex' art. 360, comma 2, c.p.c. (art. 52, comma 1, in relazione al 62, comma 1, del d.lgs. 546/1992: indicazione in seguito omessa, dovendosi intendere gli articoli, senza ulteriore specificazione, riferiti al decreto contenente le disposizioni sul processo tributario).

Simmetricamente, il provvedimento conclusivo della Commissione regionale è destinato al vaglio della Corte di cassazione, per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, comma 1, c.p.c., in esso compreso, in particolare, il **vizio di motivazione** (su cui si rinvia alle relazioni MELONCELLI e SABATINI).

2. – *Questioni trattate:*

a) *Conseguenze della mancata autorizzazione alla proposizione dell'appello da parte degli Uffici periferici dell'Agenzia Generale delle Entrate.*

La prima questione, relativa unicamente all'**appello principale** proposto dall'Amministrazione finanziaria attraverso gli **uffici periferici** della Agenzia delle Entrate, è di agevole soluzione sul piano teorico.

L'art. 52, comma 2, dispone che *“gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente sezione regionale delle entrate; gli uffici del territorio devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio”*.

Al riguardo, Cass. 11321/2001 afferma doversi interpretare la disposizione – conformemente alla espressa previsione contenuta nella legge di delegazione 413/1991, art. 30, comma 1, lett. g), n. 5 – nel senso che la mancata autorizzazione ‘de qua’ è causa di **inammissibilità** dell'appello, rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio, perché determina la mancanza di un presupposto processuale.

Nella stessa ottica si collocano:

– Cass. 10239/2001, secondo cui la mera affermazione da parte dell'Ufficio dell'esistenza dell'autorizzazione, non supportata dalla produzione della relativa prova, non è sufficiente a far ritenere la sussistenza della ‘legitimatō ad processum’;

– Cass. 7023/2001, che – in dipendenza della necessità di dimostrazione documentale del presupposto processuale in questione – ha dichiarato l'irrelevanza della (asserita) “materiale redazione” del gravame da parte dell'organo competente, fermo restando che l'autorizzazione deve intervenire anteriormente alla notifica dell'appello;

– Cass. 10242/2001, da condividere dove ammette la produzione anche nel corso del giudizio dell'autorizzazione intervenuta prima della notifica dell'appello, è forse da rivedere nella più ampia affermazione secondo cui l'autorizzazione medesima “può intervenire od essere prodotta con effetto retroattivo nel corso del giudizio”: non pare infatti casuale che la disposizione richieda non solo che gli uffici periferici siano autorizzati, ma statuisca anche che lo siano **previamente**.

Potrebbe rivestire ancora carattere di attualità la disciplina intertemporale della disposizione esaminata.

Si rammenta che il d.lgs. 546/1992 è entrato in vigore il 15 gennaio 1993, ma con effetto dalla data di insediamento delle nuove commissioni tributarie, vale a dire dal 1° aprile 1996 (art. 80, comma 2, modificato dall'art. 69 del d.l. 331/1993, come convertito dalla legge 427/1993). La norma del comma 2

del cit. art. 52, destinata ad acquistare efficacia da quella data, era stata, tuttavia, frattanto soppressa dai dd.ll., tutti non convertiti, 123/1996, 259/1996, 329/1996; anche il successivo d.l. 437/1996, con l'art. 12, comma 1, lett. e), aveva confermato la soppressione, ma la legge di conversione, n. 556/1996, nel ripristinare la disciplina del previgente comma 2, ha fatto salvo l'effetto abrogativo dei precedenti decreti; deve quindi affermarsi (in applicazione dell'art. 15, comma 5, della legge 400/1988) che la disposizione è stata ripristinata a partire dal 26 ottobre 1996 (giorno successivo a quello della pubblicazione della stessa legge 556/1996). In conclusione, l'art. 52, comma 2, cit. deve considerarsi abrogato con effetto dal 1° aprile 1996 e fino al 25 ottobre 1996 (in tali sensi, Cass. 4213 e 14293/2000).

b) *Forma dell'appello.*

Pure se il tema corrisponde al tenore della rubrica dell'art. 53, si osserva che in esso le forme propriamente dette sono regolate nei commi 2 e 3 – quest'ultimo riguardante però le modalità di acquisizione del fascicolo di ufficio di primo grado con la copia autentica della sentenza impugnata, ed in realtà estraneo all'ambito di questo incontro –, mentre il comma 1 attiene al contenuto (formale) minimo del ricorso in appello: l'esame riguarderà quindi, in ordine successivo, il comma 2 ed il comma 1.

Il comma 2 stabilisce che: “*Il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell'art. 22, commi 1, 2 e 3*”.

Da ciò deriva che esso va proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 dell'art. 16 (comma 1 art. 20), e che la spedizione a mezzo posta dev'essere fatta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, ed, in tal caso, esso s'intende proposto al momento della **spedizione** “nelle forme sopra indicate” (comma 2 art. 20; v. anche, espressamente, Cass. 9947/2000). Mentre sia in ordine alle modalità di notifica che a quelle di costituzione (‘deposito’), si impone il rinvio alla relazione SANTORO, è opportuno segnalare – in corrispondenza con la questione ‘sub’ d) – che il momento della verifica di tempestività dell'impugnazione coincide, nel caso di proposizione a mezzo posta, con quello della spedizione, quale indispensabile corollario “dell'impiego più largo possibile del servizio postale”, disposto dalla già citata legge di delegazione 413/1991, art. 30, comma 1, lett. g), n. 4.

Dalla univoca formulazione del testo dell'art. 20 comma 2 – più sopra evidenziata o virgolettata – emerge la necessità della spedizione in plico raccomandato e senza busta, con avviso di ricevimento. Poiché la notifica si perfeziona con la ricezione dell'atto da parte del destinatario, il giudice partirà

necessariamente da tale ultima verifica; ai fini, poi, della ‘anticipazione’ degli effetti giuridici in capo al notificante al momento della spedizione, sarà altrettanto necessario, per la salvaguardia della certezza della relativa data, che l’attestazione di spedizione (in pratica, il timbro dell’ufficio postale) rimanga impressa sull’atto, e non su una qualsiasi busta (che, come ben s’intende, potrebbe essere stata spedita senza alcun contenuto ovvero con contenuto diverso dall’atto di appello).

La conseguenza di un eventuale invio in busta non è, tuttavia, la inammissibilità del ricorso, poiché tale sanzione non risulta da alcuna disposizione di legge. Le questioni che possono insorgere riguardano prevalentemente (per l’incompleta conoscenza delle regole processuali, soprattutto in ordine alle impugnazioni proposte anteriormente al 1° aprile 1996) gli appelli del contribuente. Gli uffici (prima, di segreteria, ed ora, territoriali) più diligenti sono soliti apporre il timbro-protocollo in arrivo sia sulla busta che sull’atto, per tale via certificando la ricezione in unico contesto (dimostrata dalla identità del numero) e consentendo di dar valore al timbro di spedizione risultante dalla busta. La soluzione non risulta espressamente avallata da precedenti di legittimità noti.

Ove l’apposizione avvenga solo sull’atto, non sorgerà questione unicamente se il termine risulti comunque rispettato; diversamente, non sarà dato all’appellante evitare **la inammissibilità** del gravame.

La regola risulta da Cass. 9599/2000, secondo cui, quando non sia stata rispettata la modalità di spedizione in plico senza busta (fermo l’invio con raccomandata a.r.), la tempestività del ricorso non potrà rilevarsi dalla data della sua spedizione – quand’anche il giorno di quest’ultima possa essere desunto da altro atto o fatto – ma solamente dalla certificazione eseguita dalla segreteria della commissione tributaria circa la data di ricezione del ricorso. Tale regola, riferita agli artt. 22 e 17 del D.P.R. 636/1972 (in conformità a Cass. 9616/1993), vale anche nel vigore degli artt. 53 e 20, per l’identità tra i modi della notifica a mezzo posta, sostituito – ove occorra – il riferimento agli uffici di segreteria con quello agli uffici territoriali, attualmente diretti destinatari del gravame.

Espressione dello stesso principio è Cass. 12336/2001: in caso di appello consegnato a mano (alla segreteria del giudice ‘a quo’, secondo il previgente sistema), è necessario che la data e l’ufficio che ha ricevuto l’atto emergano con chiarezza e senza possibilità di dubbio dal ‘registro delle raccomandate a mano’; altrimenti, non essendovi prova idonea ed utilizzabile sul punto, diventa determinante la data di deposito emergente dal protocollo, quale registro idoneo ad attestare l’avvenuto deposito di un atto non spedito per posta (soluzione non destinata a mutare, per quanto già detto, sotto il regime del d.lgs. 546 cit., ferme le precisazioni circa i diversi uffici destinatari della notifica).

Come questione di diritto intertemporale, si segnala infine il caso del gravame proposto sotto il previgente regime, mediante spedizione o consegna alla segreteria della Commissione di primo grado, non seguita dalla notifica alla parte appellata, per l'imminenza dell'entrata in vigore del nuovo processo tributario (1° aprile 1996). Cass. 3112 e 8467/2000 hanno naturalmente ritenuto indispensabile la notifica – ad opera della segreteria della Commissione regionale –, e non sufficiente la (sola) comunicazione della data di trattazione 'ex' art. 31, comma 1. La seconda decisione, in particolare, critica il contrario orientamento manifestato dall'Amministrazione finanziaria (con circolare del 23 aprile 1996, n. 98/E/II-3-1011), necessariamente individuando nella segreteria della Commissione regionale l'ufficio che deve provvedervi.

Per l'esame del comma 1 del cit. art. 53 (sul 'contenuto formale minimo' dell'atto), si premette il tenore della disposizione: *“Il ricorso in appello contiene l'indicazione della commissione tributaria a cui è diretto, 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 ed i motivi specifici dell'impugnazione. Il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati o se non è sottoscritto a norma dell'art. 18, comma 3”*.

I limiti della relazione inducono a tralasciare i dati circa la individuazione del giudice, delle parti e della sentenza impugnata: sull'ultimo, si ricorda che Cass. 6084/2001 ha escluso l'inammissibilità dell'appello quando la sentenza impugnata, erroneamente indicata, risulti tuttavia individuabile con certezza attraverso l'esame del contenuto del ricorso.

L'esposizione sommaria dei fatti e l'oggetto della domanda sono requisiti, difficilmente carenti, ove si consideri che la vicenda si è già svolta lungo un grado di giudizio, risultando peraltro normalmente agevole per il ricorrente desumere i dati necessari dallo stesso provvedimento impugnato. Può in concreto accadere che la non chiara esposizione dei fatti di causa si riverberi negativamente sulla comprensione dei motivi.

Certo, l'elemento sostanziale di maggior rilievo è quello della **specificità dei motivi**. Senza possibilità di approfondimenti dottrinali in ordine alla natura ed ai caratteri del giudizio di appello nel processo tributario, si ricordano le più recenti decisioni di legittimità in materia, sulla premessa che l'ambito dei motivi ammissibili è circoscritto a quelli ritualmente acquisiti al contraddittorio, i quali consentano al giudice del gravame un intervento effettivo in relazione al provvedimento impugnato:

– Cass. 11369/2001, nel circoscrivere l'ammissibilità dei motivi, per così dire, 'a monte' (cfr. divieto di 'ius novorum' in appello), ha precisato che i

motivi di appello, i quali denuncino vizi dell'atto impositivo impugnato diversi da quelli del giudizio di primo grado, non devono essere esaminati dal giudice di appello, atteso che il dovere di pronunciarsi su tutti i motivi posti a fondamento del gravame trova il proprio limite nella ammissibilità dei motivi, con la conseguenza che essi, non potendo essere proposti, neppure devono essere esaminati (v. già Cass. 4835/1983);

– Cass. 3128/2001 – anche se resa con riguardo al precedente sistema di contenzioso tributario; negli stessi termini, v. già Cass. 12037/1995 – può assumersi come paradigmatica in materia di specificità dei motivi: è inammissibile l'appello in cui non sono esposti motivi di impugnazione o lo sono in modo tale da renderne assolutamente incerta la identificazione (così pure Cass. 11252/2001). **L'enunciazione dei 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** (così anche Cass. 11273/2001), senza che possa bastare, a tal fine, il mero richiamo alle difese ed alle argomentazioni già svolte nel precedente grado di giudizio, ed essendo del pari da escludere la facoltà di successiva integrazione dei motivi stessi;

– va infine segnalata Cass. 2455/2001, per avere – uniformandosi a Cass., Sez. un., 12541/1998 – affermato che l'appello proposto alla Commissione tributaria regionale, col quale l'appellante si limiti a dedurre vizi di rito, è ammissibile solo se i vizi denunciati, risultando fondati, comportino la rimessione alla commissione provinciale ai sensi dell'art. 59, comma 1; nelle ipotesi in cui, invece, il vizio denunciato non rientri in uno dei casi in detta norma tassativamente fissati, è necessario che l'appellante deduca anche le questioni di merito, dovendo altrimenti l'appello ritenersi inammissibile, oltre che per difetto di interesse, per la non rispondenza al modello legale di impugnazione.

La mancanza o l'assoluta incertezza di uno degli elementi indicati rende **inammissibile** il ricorso, sanzione prevista anche se l'atto non risulti sottoscritto a norma dell'art. 18, comma 3.

Circa la **sottoscrizione**, è palese che la mancanza di essa rende l'atto inesistente, e, quindi, radicalmente nullo il gravame, situazione che ne implica l'inammissibilità. Questioni possono sorgere in ordine alla persona stessa del sottoscrittore. Per quanto riguarda l'ufficio territoriale, già nel precedente regime (art. 22 del D.P.R. 636/1972) si è affermata la necessità di una espresa delega del titolare, anche se intervenuta in via generale, con la preposizione ad un settore o reparto con competenze specifiche (Cass. 2432/2001, 9486/1999, 2099/1992). La soluzione è rimasta valida nel regime vigente (art. 11), in relazione a cui si segnala Cass. 1820/2001, la quale ha affermato l'ammissibilità dell'appello sottoscritto dal direttore di una Sezione staccata

della Direzione generale delle entrate (art. 79, comma 5, del D.P.R. 287/1992).

La sottoscrizione del contribuente non dà luogo a problematiche peculiari al processo tributario, all'infuori di quella risultante dallo stesso richiamo all'art. 18, comma 3, che richiede la sottoscrizione del difensore, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, il che è consentito nelle controversie di valore inferiore a cinque milioni di lire, cui la disposizione allude con la precisazione "nel qual caso vale quanto disposto dall'art. 12, comma 5". La giurisprudenza di legittimità non pare condividere l'intervento reso, in chiave adeguatrice, da Corte Cost. 189/2000, e mostra di aderire alla diversa soluzione offerta – più o meno coeivamente – da Cass. 10133/2000.

Il giudice delle leggi ha escluso l'illegittimità costituzionale – per contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. – del combinato disposto degli artt. 12, comma 5, e 18, commi 3 e 4, con l'affermare che, nelle cause eccedenti il valore di cinque milioni di lire, l'inammissibilità non deriva automaticamente dalla sottoscrizione del ricorso da parte del contribuente, ma "scatta solo a seguito dell'ordine ineseguito, nei termini fissati dal presidente della commissione o della sezione o del collegio, di munirsi di assistenza tecnica tramite il conferimento dell'incarico ad un professionista abilitato". Il giudice di legittimità ha invece ritenuto che "soltanto nel caso in cui la controversia abbia un valore inferiore ai cinque milioni, il contribuente può stare in giudizio personalmente, salvo il diverso avviso dell'organo giudicante, che può imporre l'assistenza tecnica".

Premesso che la prima interpretazione non ha carattere vincolante, la seconda soluzione appare – allo stato attuale delle fonti – da seguire, ove si consideri che: a) da un lato, sarebbe difficilmente spiegabile la disciplina transitoria dell'art. 79, comma 2, che, per i ricorsi relativi a giudizi già pendenti; dispone la regolarizzazione secondo le nuove norme "ove necessario", e, quindi, per quelle cause che non consentono al contribuente di (continuare a) stare in giudizio di persona (Cass. 1781/1999, 3851/2000, 8564/2001); b) dall'altro, non risulterebbe coerente affidare l'ammissibilità del ricorso alla inosservanza di un ordine del giudice, in realtà rimesso ad un apprezzamento discrezionale: l'impiego del verbo "potere", nell'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 12 va, in realtà, posto in relazione all'avversativa "tuttavia", locuzioni entrambe spiegabili nell'ambito delle cause di valore inferiore a cinque milioni (cui l'intero comma si riferisce).

c) Controdeduzioni dell'appellato e appello incidentale.

Cercando ancora – per quanto possibile – di evitare invasioni di campo rispetto alla relazione che segue, si sottolinea l'unicità del motivo conduttore

dell'argomento presente e dei due successivi, col conclusivo suggello della decadenza dall'impugnazione.

A mente dell'art. 54, *“Le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e nei termini di cui all'art. 23 depositando apposito atto di controdeduzioni.*

Nello stesso atto depositato nei modi e termini di cui al precedente comma può essere proposto a pena d'inammissibilità appello incidentale”.

Le difese dell'appellato sono affidate pertanto ad un atto apposito, con onere di riproporre le questioni ed eccezioni non accolte in primo grado comma 1). Si tratta di un atto processuale mutuato dalla comparsa di risposta nel giudizio civile (art. 343 c.p.c.). In particolare, per quanto direttamente interessa, **la parte totalmente vittoriosa** non è tenuta a proporre gravame incidentale (che risulterebbe anzi inammissibile), essendole sufficiente richiamare le precedenti censure e ribadire tutti i motivi già esposti in prime cure (Cass. 5495/1999, 14196/2000).

Diversamente avviene nel caso della cd. **soccombenza ripartita**, che si verifica quando le parti contrapposte siano rimaste reciprocamente soccombenti su distinti capi della sentenza. Mentre, in caso di appelli separati (che acquisteranno le qualifiche di principale ed incidentale unicamente 'ratione temporis'), la riunione dei gravami avverso la medesima sentenza è resa obbligatoria dall'art. 335 c.p.c., richiamato dall'art. 49, in ipotesi di proposizione di un primo gravame (principale), l'altra parte dovrà proporre appello incidentale con l'atto di controdeduzione, ancora una volta secondo lo schema regolato dal codice di procedura civile (art. 343, comma 1, con esclusione di quello successivo).

Con riguardo alla possibilità di appello incidentale **tardivo**, già ritenuto ammissibile nel processo tributario sotto il previgente regime (Cass. 6197/1981), non possono sussistere dubbi, in relazione al rinvio contenuto nell'art. 49 cit., che certo ricomprende l'art. 334 c.p.c., non incompatibile con la formulazione dell'art. 54 (Cass. 11349/2001). Va solo ricordato che, in questo caso, l'inammissibilità dell'impugnazione principale fa perdere efficacia a quella incidentale.

d) *Decadenza dall'impaginazione.*

A mente dell'art. 56, *“Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate”.*

La norma ripete la disciplina dettata dall'art. 346 c.p.c., che, col riferire la preclusione alle “domande” ed eccezioni non accolte, si pone come norma

di chiusura rispetto al precedente art. 345, il quale a sua volta dichiara improponibili sia le nuove domande che – nella lettura conseguente alla novella del 1990 – le nuove eccezioni non rilevabili di ufficio (divieto di ‘ius novorum’ in appello). Dal contesto emerge la “griglia” che vale a delimitare i poteri del giudice di appello, in relazione al principio generale contenuto nell’art. 112 c.p.c. (corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato). Tali poteri risultano circoscritti, per così dire ‘ab origine’, dai limiti della impugnativa dell’atto impositivo (in senso ampio: comprensivo quindi del silenzio rifiuto sulla istanza di rimborso) e delle controdeduzioni dell’ufficio (Cass. 11369/2001, citata a p. 6). Essi sono, poi, ulteriormente racchiusi entro l’ambito del ‘devolutum’, vale a dire, in caso di mancato accoglimento in prime cure, nella **specifico riproposizione** in appello, senza la quale, a termini dell’art. 56 cit., **s’intendono rinunciate**.

Nella definizione di tali poteri, si segnala Cass. 7907/2000: il ‘thema decidendum’ sul quale il giudice dell’appello è chiamato, e deve limitarsi, a pronunciare, concerne, oltre alle questioni rilevabili di ufficio, quelle sollevate specificamente dall’appellante coi motivi d’impugnazione, quelle oggetto di eccezioni esaminate e ritenute fondate dal primo giudice, quelle nuove che l’appellato sia tuttora legittimato a sollevare in procedimenti svoltisi in primo grado nella vigenza del D.P.R. 636 del 1972 – si tratta della disciplina intertemporale fissata nell’art. 79, comma 1 –, e, se ed in quanto espressamente riproposte dall’appellato, quelle non esaminate o non accolte da detto giudice.

e) Questioni rilevabili di ufficio e su istanza di Parte.

In stretta correlazione, e simmetricamente, è di tutta evidenza che le “questioni” (la sostituzione del termine “domande” del codice di procedura è giustificata soprattutto dalla peculiarità del processo tributario, in cui l’onere della prova della pretesa impositiva incombe al fisco, ma attore, nel senso di autore della impugnativa dell’atto di imposizione, è il contribuente) non accolte debbono formare oggetto di impugnazione, altrimenti, verificatasi preclusione processuale, non è possibile il loro rilievo di ufficio. Parimenti è esclusa dal rilievo di ufficio l’omissione di pronuncia, che deve, essa pure, costituire materia di gravame.

La rilevabilità di ufficio finirà per riguardare le questioni di ammissibilità del ricorso, di giurisdizione, di nullità di atti, di decadenza in favore della Amministrazione finanziaria (art. 2969 c.c.). Peraltro, fermo il limite del giudicato interno, la più recente disciplina delle eccezioni (art. 57, comma 2, in relaz. al 345, comma 2, c.p.c.), precludendo anche in appello l’esame di

fatti diversi da quelli propriamente costitutivi della pretesa, finisce per restringere lo stesso campo della rilevabilità di ufficio.

In relazione a tanto, si rammenta Cass. 8466/2000, che ha affermato non proponibili per la prima volta in sede di legittimità nuove questioni di diritto, anche se rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, quando esse presuppongano nuovi accertamenti di fatto (è il caso della decadenza, eccepita dall'Amministrazione in sede di legittimità, in assenza di riscontri nella sentenza impugnata). Il principio, infatti, tornerebbe applicabile anche nella nuova prospettiva segnalata.

f) Non riproponibilità dell'appello dichiarato inammissibile.

L'art. 60 dispone che *“L'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge”*.

La disposizione, che riecheggia l'art. 358 c.p.c., si fonda sul principio di **consumazione del potere d'impugnazione**, che l'art. 387 c.p.c. enuncia anche in ordine al ricorso per cassazione, con statuizione applicabile al processo tributario in forza del richiamo contenuto nell'art. 62, comma 2.

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità, formatosi in relazione al processo civile, è nel senso che rimane ferma la possibilità di riproporre la impugnazione, finché non sia intervenuta una **pronuncia giudiziale** di inammissibilità (o di improcedibilità); ma, se la sentenza impugnata non sia stata notificata, la rinnovazione **deve** avvenire – in virtù della cd. efficacia riflessa della notifica in capo allo stesso notificante – entro il **termine breve**, decorrente dalla data della prima impugnazione (Cass., Sez. un., 3111/1982, con indirizzo consolidatosi: v., fra le più recenti, Cass. 9569/2000, 12149 e 9475/1999). Non v'è ragione di discostarsi dall'indicato insegnamento, nel processo tributario, con riguardo al rito vigente, nei quale l'impulso del processo è rimesso esclusivamente alle parti, senza la concorrente attività delle segreterie delle commissioni tributarie, prevista nel previgente rito (D.P.R. 636/1972). Deve peraltro segnalarsi che solo apparentemente in contrasto con tale affermazione risulta Cass. 14693/2000: in essa non si nega infatti la possibilità della rinnovazione se i termini per impugnare non siano ancora decorsi, ma si esclude soltanto – con riferimento al più complesso sistema anteriore, il quale escludeva ogni contatto fra le parti e richiedeva sempre la 'mediazione' delle segreterie – che essa possa intervenire, con efficacia sanante 'ex' art. 156, comma 3, c.p.c., attraverso un'attività equipollente come quella della notifica diretta alla controparte, entro il termine per impugnare. Analogamente, Cass. 3608/1996 aveva escluso efficacia sanante al caso dell'inoltro diretto della copia del ricorso alla controparte ed al giudice della impugnazione.

3. – *Spunti conclusivi.*

L'articolazione dei temi di questo incontro non consente certo di trarre conclusioni dal precedente e solo parziale 'excursus'.

Si avverte tuttavia il bisogno di ricordare come, nel processo – ed in maniera più marcata nel nostro, che ha appena intrapreso la strada dell'affrancazione dal vecchio sistema del “contenzioso tributario” –, le forme, risolvendosi in strumenti di garanzia per le parti, assumono esse stesse carattere sostanziale, non superabile attraverso valutazioni di tipo “ideologico” – che possono incidere solo in sede di liquidazione delle spese, 'ex' art.. 15, comma 1 –.

D'altro canto, la generalizzazione del ricorso per cassazione – con un incremento del carico di lavoro che definire enorme è eufemistico – richiede il massimo impegno da parte dei giudici tributari di secondo grado, nell'ottica di un impegno professionale, per il momento rimesso in via pregnante al loro personale coinvolgimento nella funzione.