

TEMATICHE RICORRENTI IN GRADO D'APPELLO

Relatore:

Dott. Giuseppe SANTORO

Presidente di Sezione della Corte d'Appello di ROMA - Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del LAZIO

Sommario: 1) Premessa. – 2) L'appello: generalità. – 3) segue: costituzione in giudizio delle parti; forme e termini. Il problema della successione degli uffici a seguito della riforma del Ministero dell'Economia e Finanze: la istituzione delle agenzie fiscali. – 4) segue: luogo di notifica delle impugnazioni. – 5) segue: integrazione del contraddittorio nel processo con pluralità di parti. Cause scindibili e inscindibili. Intervento in appello. Rimessione della causa alla Commissione provinciale (art. 59 lett. b). – 6) segue: altri casi di rimessione alla Commissione provinciale (art. 59 lett. a, c, d, e). – 7) L'appello: impugnazioni incidentali.

1) Premessa

Il decreto legislativo 31 dicembre 1992 n° 546 ha sostituito alla norma integrativa di rinvio contenuta nel primo comma dell'art. 39 del d.p.r. 26 ottobre 1972 n° 636 una norma di maggiore apertura che impone ai giudici tributari il dovere di applicare, per quanto non disposto dal decreto stesso e nei limiti di compatibilità con la sua normativa, le norme del codice di procedura civile. Queste si pongono, dunque, come fonte primaria e diretta della disciplina del processo tributario al pari di quelle contenute nel decreto legislativo 546/92: entrano così nel processo tributario tutti i principi generali che contraddistinguono il processo civile in quanto compatibili con la normativa speciale.

Per esaminare i singoli temi oggetto della relazione, dunque, va anzitutto tenuto presente il decreto legislativo 546/92 e, quindi, in quanto compatibile ed applicabile, la normativa del codice di procedura civile.

Il capo terzo del d.lgs. 31 dicembre 1992 n° 546 (articoli da 49 a 67) è interamente dedicato alle impugnazioni ed è articolato in quattro sezioni riguardanti la prima “le impugnazioni in generale”, la seconda “il giudizio di appello”, la terza “il ricorso per cassazione”, la quarta infine “la revocazione”.

La normativa del decreto integra la disciplina contenuta nel codice di procedura civile con alcune particolarità dovute alla struttura ed all'oggetto del processo tributario.

L'art. 49, 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. 546/92, 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'art. 50 del d.lgs. individua i mezzi di impugnazione delle sentenze delle Commissioni tributarie ricalcando l'art. 323 del codice di procedura civile. I mezzi previsti sono l'appello, il ricorso per cassazione, la revocazione.

In virtù del disposto del quarto comma dell'art. 5 del d.lgs. 546/92 non è ammesso il regolamento di competenza.

Controversa è, in difetto di una specifica norma di richiamo, l'ammissibilità dell'opposizione di terzo di cui all'art. 404 c.p.c. essendo in verità venute meno molte pregresse resistenze soprattutto dopo che lo stesso istituto è stato ammesso dalla Corte Costituzionale con la sentenza n° 177/95 nel giudizio innanzi al giudice amministrativo.

2) L'appello: generalità.

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 sì che l'effetto devolutivo ne risulta molto circoscritto.

Con il giudizio di appello si chiude la trattazione del merito della causa e la sentenza non può più venire impugnata se non per vizi fissati dal legislatore che possono determinare, non il riesame della causa come nel giudizio di appello, ma l'annullamento della sentenza impugnata.

L'appello è trattato negli articoli da 52 a 61 del d.lgs. 546/92. Nell'art. 52 è anzitutto individuato il giudice competente a conoscere dell'appello. La

competenza è fissata in base al criterio territoriale: le Commissioni tributarie regionali sono competenti a conoscere delle impugnazioni proposte avverso le sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie provinciali aventi sede entro il territorio della regione. Sulle eventuali questioni di competenza decide la stessa Commissione tributaria regionale.

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 rinunciate.

L'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge per proporlo.

Nel procedimento di appello si osservano, come detto in quanto applicabili, le norme dettate per il procedimento di primo grado.

La sentenza che accoglie l'appello, in sostituzione totale o parziale di quella appellata, contiene il giudicato sostanziale (art. 2909 c.c.); quella di rigetto, invece, alla scadenza dei termini per impugnarla, determinerà il giudicato sostanziale di quella di primo grado rimanendo quello suo proprio un giudicato meramente formale.

3) segue: costituzione in giudizio delle parti; forme e termini. Il problema della successione degli uffici a seguito della riforma del Ministero dell'Economia e Finanze: la istituzione delle agenzie fiscali.

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. 546/92 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 ter-

mini 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.

Va richiamata l'attenzione sul fatto che, 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.

Per quanto attiene al giudice innanzi al quale deve essere proposto l'appello, l'art. 52 del d.lgs.546/92 non prevede nulla di particolare e non crea problemi di alcun tipo limitandosi a designare "la Commissione regionale competente a norma dell'art. 4 comma secondo" quale giudice innanzi al quale deve essere proposto l'appello avverso una sentenza della Commissione provinciale.

L'art. 53 d.lgs. 546/92 regola il contenuto dell'appello e le modalità di proposizione dello stesso. Il primo comma elenca gli elementi che devono essere indicati nell'atto di appello e che sono: 1) l'indicazione della Commissione tributaria cui il ricorso è rivolto; 2) le generalità dell'appellante (alle quali va aggiunto il codice fiscale); 3) l'indicazione delle altre parti del processo; 4) l'indicazione degli estremi della sentenza impugnata; 5) l'esposizione sommaria dei fatti; 6) l'oggetto della domanda; 7) i motivi specifici dell'impugnazione. L'appello deve essere sottoscritto dal difensore munito di mandato (che può anche essere quello conferito in primo grado purché esplicitamente esteso al - o ai - gradi successivi), o personalmente dalla parte per le controversie di valore inferiore ai cinque milioni, a pena di inammissibilità. Va sottolineato che la formulazione dell'ultima parte del primo comma dell'art. 53 del d.lgs. 546/92 è diversa da quella adottata nell'art. 18 dello stesso decreto a proposito del ricorso introduttivo senza che sia possibile ravvisare una qualche ratio nella utilizzazione di locuzioni diverse, e di contenuto diverso (quella dell'art. 18 accentua il profilo formale - deve esistere l'indicazione dell'elemento ignoto o incerto - mentre quella dell'art. 53 esalta il dato sostanziale - deve esistere l'elemento ignoto o incerto) per regolare fattispecie del tutto identiche.

L'appello deve essere notificato a cura dell'appellante a tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado. La notifica può essere in concreto effettuata o a mezzo ufficiale giudiziario, a norma degli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, oppure mediante spedizione in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Eseguita la notifica nei termini anzidetti, la parte appellante deve costituirsi in giudizio entro i successivi trenta giorni, a pena d'inammissibilità, depositando nella segreteria della Commissione tributaria adita l'originale del ricorso notificato.

Con l'istituzione delle agenzie fiscali ad opera del d.lgs. 30 luglio 1999 n° 300 e con la entrata in funzione di esse il 1° gennaio 2001 (a seguito del d.m. 28 dicembre 2000), sono sorti alcuni problemi di carattere processuale derivanti dal trasferimento di funzioni dal Ministero alle agenzie.

Va premesso che le agenzie fiscali devono essere ritenute enti pubblici. Ed infatti, da un lato, l'art. 61 del d.lgs. 300/99 riconosce ad esse personalità di diritto pubblico, e, dall'altro, gli artt. 56 e 60 del detto decreto operano una ripartizione di competenze fra Ministero ed agenzie e l'art. 57 del medesimo trasferisce una serie di rapporti giuridici, poteri e competenze dall'uno alle altre. E ciò a tacere dell'attribuzione alla agenzia delle entrate di tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali non assegnate alle altre agenzie, e del riconoscimento alla stessa della competenza relativa alla amministrazione, alla riscossione **ed al contenzioso** relativi ai tributi diretti, all'Iva, e a tutte le imposte, i diritti e le entrate erariali o locali già di competenza del dipartimento delle entrate, ed a tacere, infine, dell'espresso riconoscimento alle agenzie, ad opera dell'art. 72 del d.lgs. 300/99, della facoltà di valersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato.

Dal riconoscimento alle agenzie della titolarità delle posizioni giuridiche sostanziali suddette non può non derivare alle agenzie medesime altresì il riconoscimento della legittimatio ad causam in relazione ad esse e deve, parallelamente, essere escluso che gli uffici del Ministero possano svolgere una funzione di sostituti processuali delle agenzie.

Si pone il problema se le agenzie debbano anche ritenersi legittimate ad processum.

Il dubbio si pone perché il d.lgs. 300/99 non reca una disposizione espressa che modifichi l'art. 10 del d.lgs. 546/92 che dispone che parte del processo tributario è il Ministero delle Finanze.

Le soluzioni astrattamente prospettabili sono tre: 1) che le agenzie abbiano legittimazione processuale concorrente con quella degli uffici del Ministero; 2) che la legittimazione processuale spetti solo al Ministero; 3) che la legittimazione processuale spetti solo alle agenzie. La prima e la seconda soluzione si pongono, a sommeso giudizio di chi scrive, in contrasto con i principi base della riforma che, sul piano sostanziale, ha inteso realizzare uno spostamento radicale di competenze dal Ministero alle agenzie, e, sul piano processuale, ha, coll'art. 62 del d.lgs. 300/99, attribuito alle agenzie, oltre alle dette posizioni di diritto sostanziale, anche in particolare i servizi relativi al contenzioso, sì che, su un piano meramente testuale, manca un qualsivoglia

elemento sul quale si possa fondare una legittimazione processuale concorrente, e tantomeno esclusiva, del Ministero. Non resta dunque che concludere che la legittimazione processuale spetta solo alle agenzie. Del resto non occorre un particolare sforzo ermeneutico per affermare che, essendo il d.lgs. 300/99 successivo al d.lgs. 546/92, il primo ha implicitamente modificato il secondo nel senso di inserire nel testo dell'art. 10 di questo, al posto della locuzione originaria, quella "l'ufficio dell'agenzia fiscale".

Il problema di diritto intertemporale è quello di identificare quale sia il soggetto legittimato a stare in giudizio successivamente al 1° gennaio 2001: se l'agenzia o il soggetto che era inizialmente in giudizio (il Ministero). Se si accoglie, come si deve accogliere, la prima eventualità, si pone l'ulteriore problema se per i giudizi incardinati prima del 1° gennaio 2001 il giudice tributario debba o meno disporre l'integrazione del contraddittorio nei confronti del nuovo ente. In proposito non si può non rilevare come, da un lato, la sostituzione del nuovo ente "agenzia", dotato di personalità pubblica, alla struttura del Ministero si è, di fatto, concretata nel dato che gli stessi uffici periferici che in precedenza avevano emesso gli atti di imposizione, si trovano ora a far parte, sempre come uffici periferici, del nuovo soggetto agenzia, e, dall'altro, come il Ministero delle Finanze risulti in concreto svuotato, oltre che di attribuzioni, anche di strutture essendo gli uffici residui deputati a svolgere altre funzioni di natura prettamente politica. Il detto rilievo, in uno alla già evidenziata considerazione che l'art. 62 del d.lgs. 300/99 ha trasferito alle agenzie i servizi relativi al contenzioso, e la considerazione inoltre che l'art. 40 del d.lgs. 546/92 sancisce, se pure ai soli fini di escludere l'interruzione del processo, l'irrilevanza processuale delle vicende della parte pubblica, depongono, a nostro giudizio, nel senso della non necessità di disporre la integrazione del contraddittorio stante la evidente immedesimazione del nuovo soggetto al vecchio. Si deve concludere, in definitiva, che, per i giudizi pendenti alla data del 1° gennaio 2001, si sia verificata una sorta di successione automatica degli uffici periferici dell'agenzia delle entrate agli uffici periferici del Ministero delle Finanze.

La successione delle agenzie agli uffici delle imposte ha creato poi qualche perplessità in sede di gravame. In particolare, è stata rilevata la difficoltà per il contribuente, che aveva proposto, a suo tempo, un ricorso nei confronti di un atto degli uffici periferici, di individuare e localizzare l'agenzia competente alla quale notificare l'atto di appello. Sono emersi, infatti, alcuni casi di ricorsi proposti sotto la vigenza del d.p.r. n° 636/72 nel cui giudizio l'ufficio non si era mai costituito, oppure, si era costituito nella vigenza del d.lgs. 546/92, in un periodo precedente al 31 dicembre 2000, indicando l'indirizzo della sede.

Nell'ipotesi di appello proposto avverso una sentenza depositata nel

2001, sono emerse le implicazioni problematiche della nuova suddivisione degli uffici dell'amministrazione finanziaria, con la contestuale ristrutturazione, sia delle sedi, che degli stessi uffici. Per l'effetto, nella maggior parte dei casi è risultata variata la sede dell'ufficio – agenzia competente per la controversia e, quindi, è sorta la perplessità sulla legittimità della notifica dell'atto di appello effettuata presso la sede originaria dell'ufficio, qualora lo stesso non si sia curato di comunicare la variazione del proprio domicilio processuale ai sensi dell'art. 17 d.lgs. 546/92. Va ricordato, infatti, che quest'ultimo articolo prevede che le variazioni del domicilio, della residenza o della sede, hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della Commissione ed alle parti costituite la denuncia di variazione. Questa norma sembra avere una valenza generale e, quindi, essere riferibile anche all'amministrazione finanziaria. L'omissione di detto adempimento dovrebbe comportare il persistere del domicilio eletto, o quanto meno indicato nell'originario avviso di accertamento, oppure, nell'atto di costituzione, ove quest'ultimo vi sia stato. Detto adempimento non potrebbe essere sostituito da una assunta notorietà della nuova suddivisione del Ministero delle Finanze, ora Ministero della Economia e Finanze, anche se pubblicata sulla gazzetta ufficiale: questa pubblicazione, infatti, sembra destinata a fini extraprocessuali e, comunque, non sembra rientrare nella previsione di cui all'art. 150 c.p.c., ovvero nella così detta notificazione per pubblici proclami.

4) L'appello: luogo delle notificazioni.

La disciplina delle forme di conoscenza legale degli atti processuali nel processo tributario è fissata nell'art. 16 del d.lgs. 546/92: esse sono le comunicazioni e le notificazioni.

Le comunicazioni sono atti la cui esecuzione è affidata alla segreteria delle Commissioni tributarie. Esse sono effettuate, o mediante consegna materiale dell'avviso alle parti, o mediante spedizione di plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. Quando la comunicazione ha per destinatario l'Ufficio, alle dette forme può sostituirsi, nel caso di pluralità di comunicazioni da farsi allo stesso ufficio, la trasmissione di un elenco in duplice esemplare di cui uno viene restituito sottoscritto per ricevuta. La segreteria può affidare l'esecuzione della comunicazione all'ufficiale giudiziario nel qual caso le forme per l'esecuzione della comunicazione sono quelle previste per la notificazione. Sono ammesse altre forme di comunicazione purché risulti la certezza della concreta conoscenza da parte del destinatario (cfr., Cass., 27 maggio 1994 n° 5230).

Le notificazioni sono effettuate nelle forme previste dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile. E' prevista nel giudizio tributario (terzo comma dell'art. 16 d.lgs. 546/92) la notifica diretta la cui esecuzione non è affidata all'ufficiale giudiziario, ma direttamente alle parti che la realizzano, o mediante la consegna materiale dell'atto al destinatario, che rilascia ricevuta della ricezione, o mediante spedizione postale con plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento.

A proposito dell'uso del servizio postale, occorre distinguere l'ipotesi in cui a provvedervi sia l'ufficiale giudiziario da quella in cui vi provveda direttamente la parte: nel primo caso (disciplinato dalla legge 890/82) la notificazione è infatti un atto complesso che è il risultato della cooperazione dell'attività di due soggetti distinti, l'ufficiale giudiziario e l'ufficiale postale, il primo dei quali esegue la spedizione mentre l'altro ne cura i momenti successivi fino alla ricezione.

Per quanto attiene al luogo delle comunicazioni e delle notificazioni, l'art. 17 del d.lgs. 546/92 statuisce che, salva la consegna a mani proprie, queste sono fatte nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio e che le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della Commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione.

L'elezione di domicilio deve contenere l'indicazione della persona del domiciliatario ed è valida indipendentemente dal suo consenso o dalla sua accettazione.

In caso di cancellazione dall'albo del difensore domiciliatario viene meno la elezione di domicilio e la eventuale notifica nel domicilio già eletto è nulla.

Nel caso di trasferimento del domiciliatario è onere del notificante effettuare apposite ricerche per individuare il nuovo luogo di notificazione.

Nell'ipotesi di decesso del domiciliatario, l'elezione di domicilio diviene inefficace ed ogni ulteriore notifica deve essere effettuata come se l'elezione di domicilio non fosse mai avvenuta.

Se l'appello viene notificato, invece che nel domicilio eletto, nel luogo di residenza della parte, si ha un vizio che è sanabile ex tunc se la conoscenza dell'impugnazione si sia comunque realizzata.

In mancanza di elezione di domicilio le notificazioni e le comunicazioni sono fatte, come detto, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione. La residenza è il luogo dove la persona fisica ha la dimora abituale (art. 43 c.c.). Ove nella residenza non venga rinvenuto il destinatario della notifica, questa può essere eseguita mediante consegna dell'atto a mani di un familiare o di una persona addetta alla casa. Nel caso di discrepanza fra residenza anagrafica e residenza effettiva, l'indicazione della

stessa fatta nell'atto dalla parte prevale su quella anagrafica perché le risultanze anagrafiche hanno un mero valore indiziario.

Ha ritenuto la Cassazione (cfr., Cass., 27 giugno 1997 n° 5761) che la consegna di un atto, in assenza del destinatario, può avvenire anche ad un suo parente od affine, anche se non convivente, né addetto alla casa, che si trovi nel luogo di residenza dichiarata, che accetti di ricevere la copia dell'atto e che sia idoneo a curare la sollecita consegna al destinatario in forza della solidarietà connessa con detti vincoli e del dovere giuridico conseguente alla accettazione della notifica.

Nel caso in cui, oltre ad essere assente il destinatario, manchi altresì la possibilità di eseguire la notifica con la consegna ad un familiare o ad una persona addetta alla casa, la notifica può essere effettuata consegnando l'atto al portiere dello stabile nel quale si trova la residenza dichiarata o, in mancanza, ad un vicino di casa che accetti di riceverla: in tali casi chi riceve l'atto deve sottoscrivere l'originale e l'ufficiale giudiziario deve attestarne nella relata la qualità e quindi comunicare con lettera raccomandata al destinatario l'avvenuta notifica.

La Corte Costituzionale (con la sent. 346/98) ha ritenuto illegittimo, per violazione del diritto della difesa, il terzo comma dell'art. 8 della legge 20 novembre 1982 n° 890 nella parte in cui prevede che il piego raccomandato sia restituito al mittente, in caso di mancato ritiro da parte del destinatario, dopo dieci giorni dal deposito presso l'ufficio postale.

Se destinataria della notifica è una persona giuridica, il luogo della notifica, in mancanza di elezione di domicilio, è la sede sociale. L'atto deve essere consegnato al legale rappresentante o alla persona addetta alla ricezione. Secondo la Cassazione (cfr., Cass., 18 gennaio 1997 n° 497) quando la sede effettiva della società si trovi in luogo diverso da quello legale, è valida la notifica eseguita nella sede effettiva solo se quivi si trovi la preminente attività direttiva ed amministrativa dell'impresa. Nel caso in cui sia stata trasferita la sede legale, la notificazione eseguita nondimeno nella sede precedente non è inesistente, ma affetta da nullità sanabile con la costituzione.

Se destinataria della notifica è una società incorporata, le notifiche successive vanno fatte alla sede della società incorporante.

Il terzo comma dell'art. 17 d.lgs. 546/92, che riguarda la notifica all'irreperibile, reca una disciplina diversa da quella prevista per il processo civile (art. 140 c.p.c.) statuendo che gli atti la cui comunicazione o notificazione non è stata possibile sono comunicati o notificati presso la segreteria della Commissione. E' dubbio se tale modalità debba applicarsi solo nei due casi indicati dalla detta norma, o, invece, in ogni caso; vigente analogia disposizione nella disciplina pregressa, la Cassazione la aveva ritenuta di applicazione generale (cfr., Cass., sezz. un., 7 luglio 1994 n° 6375): sembra ragionevole che tale orientamento venga mantenuto.

5) L'appello: integrazione del contraddittorio nel processo con pluralità di parti. Cause scindibili e inscindibili. Intervento in appello. Rimessione alla Commissione provinciale.

Secondo l'art. 14 d.lgs. 546/92, se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuno di essi e, se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti, deve essere ordinata l'integrazione del contraddittorio assegnando un termine a pena di decadenza per la loro chiamata in causa. Inoltre possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato.

Il giudice di appello che rilevi che in primo grado vi è stata violazione del contraddittorio in quanto lo stesso non è stato regolarmente costituito o integrato deve, a mente del disposto della lettera b dell'art. 59 del d.lgs. 546/92, rimettere la causa alla Commissione provinciale. In concreto si può essere verificato o che una o più parti necessarie non siano state convenute affatto in giudizio, o che taluna parte sia stata illegittimamente estromessa dal medesimo, o che la notifica ad una o più parti sia nulla. In questi casi la Commissione regionale non può decidere nel merito, ma deve, come detto, rimettere la causa innanzi alla Commissione provinciale.

La necessità che il giudice disponga l'integrazione del contraddittorio può verificarsi direttamente in grado di appello nel qual caso la Commissione regionale dispone che il contraddittorio venga integrato.

Colui che eccepisce l'irregolare costituzione del contraddittorio deve darne la prova precisando i soggetti che debbono essere ritenuti litisconsorti necessari e provandone l'esistenza.

L'obbligatorietà dell'integrazione del contraddittorio nella fase dell'impugnazione, al fine di evitare giudicati contrastanti nella stessa materia e tra soggetti già parti del giudizio, sorge non solo quando la sentenza di primo grado sia stata pronunciata nei confronti di tutte le parti tra le quali esiste litisconsorzio necessario sostanziale e l'impugnazione non sia stata proposta nei confronti di tutte, ma anche, nel caso del così detto litisconsorzio necessario processuale, quando l'impugnazione non risulti proposta nei confronti di tutti coloro che hanno partecipato al giudizio di primo grado, sebbene non legati tra loro da un rapporto di litisconsorzio necessario, nel qual caso la necessità del litisconsorzio in sede di impugnazione è imposta dal solo fatto che tutte le parti sono state presenti nel giudizio di primo grado. In entrambe le ipotesi la mancata integrazione del contraddittorio nel giudizio di appello determina la nullità dell'intero procedimento di secondo grado e della sentenza che

lo ha concluso, rilevabile d'ufficio in sede di legittimità (cfr., Cass., sez. lav., 21 giugno 1997 n° 5568).

I provvedimenti attinenti al regolare svolgimento del processo, tra i quali rientrano quelli relativi all'integrazione del contraddittorio, sono suscettibili di impugnazione solo sotto il profilo degli "errores in procedendo", quando cioè diano luogo ad una nullità della sentenza, determinando un pregiudizio per gli interessi della parte che può essere rimosso solo attraverso l'impugnazione della pronuncia viziata. Ciò non si verifica nel caso in cui il giudice di appello abbia erroneamente ravvisato una situazione di litisconsorzio necessario pur in presenza di una causa scindibile, poiché l'assunzione della qualità di parte dei non appellanti e l'estensione del giudicato anche nei loro confronti non determina alcun pregiudizio per gli appellanti (cfr., Cass., sez. I, 24 novembre 1995 n° 12172).

6) L'appello: altri casi di rimessione alla Commissione provinciale (art. 59 lett. a, c, d, e).

I vizi della sentenza di primo grado vengono, a seguito dell'impugnazione, emendati con la sentenza di appello. Conseguente che, allorché viene rilevata una nullità, il giudice di appello che la accerta decide senz'altro nel merito ordinando, se del caso, la rinnovazione degli atti nulli. Vi sono però dei vizi che la legge ritiene di una gravità tale da imporre la remissione della causa al giudice di primo grado al fine di evitare che venga di fatto perso un grado di giurisdizione.

I casi in cui la Commissione regionale deve rimettere la causa alla Commissione provinciale sono tassativamente indicati nell'art. 59 d.lgs. 546/92 che si presenta però più ampio rispetto alla normativa previgente ed alla corrispondente norma del codice di procedura civile. Secondo l'art. 59, oltre al caso già esaminato di violazione del contraddittorio, la causa deve essere rimessa alla Commissione provinciale 1) quando vengono affermate la competenza o la giurisdizione negate dalla Commissione provinciale nel qual caso il merito della causa non era stato, ovviamente, affatto esaminato; 2) quando in primo grado era stato erroneamente dichiarato estinto il processo; 3) quando viene accertato che il collegio della Commissione provinciale non era ritualmente costituito; 4) quando manca la sottoscrizione della sentenza di primo grado.

In virtù del terzo comma dell'art. 59 d.lgs. 546/92, ed a differenza di quanto statuito dall'art. 353 c.p.c. per il processo civile, non è necessario che la causa venga riassunta, ma, dopo che la sentenza di rimessione della causa

in primo grado è passata in giudicato, la segreteria della Commissione tributaria regionale nei successivi trenta giorni trasmette di ufficio il fascicolo del processo alla segreteria della Commissione tributaria provinciale. Non si verifica, così, la possibilità che il processo si estingua per inattività delle parti dopo la sentenza di rimessione come avviene, invece, nel processo civile in virtù del disposto del terzo comma dell'art. 307 c.p.c., con conseguente eliminazione di tutti i problemi che ne derivavano e che nel processo civile tuttora permangono a causa della insolita formulazione del quarto comma dell'art. 307 c.p.c..

7) L'appello: impugnazioni incidentali.

Il primo comma dell'art. 54 d.lgs. 546/92 regola l'attività della parte appellata statuendo che questa deve costituirsi, nei modi e termini stabiliti (dall'art. 23 del decreto) per la costituzione della parte resistente, depositando le proprie controdeduzioni. Il secondo comma statuisce che nello stesso atto deve essere proposto, a pena di inammissibilità, l'eventuale appello incidentale.

La norma vuole sostanzialmente adeguare lo svolgimento del procedimento di appello a quello di primo grado, ma va tenuto presente che la situazione in cui versa l'appellato varia a seconda che egli sia stato solo parzialmente ovvero completamente vittorioso in primo grado perché, in quest'ultimo caso non ha alcun interesse ad intervenire nel processo costituendosi perché dalla mancata costituzione non gli deriva alcun pregiudizio potendo egli pur sempre difendersi [producendo i documenti che crede e memorie fino a dieci giorni liberi prima della trattazione della causa (cinque giorni liberi se questa avviene in camera di consiglio)] e ben potendo egli inoltre pur sempre far valere le domande non esaminate in primo grado perché assorbite dalla pronuncia favorevole (non essendo necessario che per questo presenti appello incidentale).

Diverso è il caso in cui la parte appellata sia risultata solo parzialmente vittoriosa in primo grado. In tal caso, se dopo la notifica dell'appello, non sono per essa ancora trascorsi i termini per impugnare, ben potrà a sua volta proporre appello incidentale a mente del disposto dell'art. 333 c.p.c.; se, invece, i detti termini sono già trascorsi, potrà proporre appello incidentale tardivo giusta il disposto dell'art. 334 c.p.c., ma questo è ammesso solo quando l'interesse ad impugnare trae origine logica e giuridica dal contenuto dell'appello principale e cioè, in altri termini, quando l'appellante incidentale non avrebbe avuto interesse ad impugnare se non vi fosse stato l'appello principale.

Ove vengano proposte più impugnazioni avverso la stessa sentenza di

primo grado, quelle successive alla prima vanno proposte in via incidentale dovendosi ritenere tali anche quelle presentate nei termini come principali.

L'appello incidentale tardivo deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale e deve essere depositato con le modalità previste per la costituzione in giudizio della parte resistente (cfr. art. 23 d.lgs. 546/92).

Poiché l'appello incidentale tardivo è subordinato a quello principale dal quale è derivato l'interesse ad impugnare in capo all'appellato, la dichiarazione di inammissibilità dell'appello principale travolge anche l'appello incidentale (ultimo comma dell'art. 334 c.p.c.).

Nelle cause scindibili, quali quelle relative ad obbligazioni solidali, è inammissibile l'impugnazione incidentale tardiva proposta contro parte diversa dall'impugnante principale (cfr., Cass., sez. III, 9 ottobre 1998 n° 10034).

Nelle cause inscindibili la proposizione della impugnazione principale da parte del soggetto destinatario della notificazione della sentenza nei confronti della parte a richiesta della quale la notificazione è avvenuta abilita quest'ultima alla impugnazione incidentale tardiva nei confronti sia dell'impugnante in via principale, sia delle altre parti (cfr., Cass., sez. I, 24 ottobre 1998 n° 10601).