

L'APPELLO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Claudia Fava

Sommario: 1. Normativa di riferimento.- L'atto di appello: oggetto e motivi.- 3. la produzione di nuovi documenti in appello.- 4. Inammissibilità dell'appello senza la presenza del difensore.- 5. La motivazione nelle sentenze di appello. – 6. Costituzione in giudizio dell'appellante e della parte appellata. – 7. le prove in appello.- 8. le sentenze di appello: la motivazione.- 9. – Appello incidentale tempestivo e appello incidentale tardivo: differenze.

1. Normativa di riferimento

I mezzi di impugnazione delle sentenze delle Commissioni Tributarie sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione. Fatto salvo quanto disposto dal decreto legislativo n° 546/92, per espresso rinvio dell'art. 49, in materia si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile.

Analisi degli artt. da 323 a 338 c.p.c. ai fini di individuarne l'applicabilità al processo tributario.

2. L'atto di appello: oggetto e motivi

L'atto di appello, come nel processo civile, va proposto nel termine di 60 giorni dall'avvenuta notifica della copia autentica della sentenza di primo grado; qualora la parte non abbia provveduto alla notifica, il termine previsto è di sei mesi, decorrenti dal deposito della sentenza.

L'appellante può chiedere alla CTR di sospendere, in tutto o in parte, l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi; il contribuente può, comunque, chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

Come in primo grado, il ricorso va notificato a tutte le controparti.

Litisconsorzio: artt. 53 D. Lgs. 546 e 331 c.p.c. .Differenza tra litisconsorzio processuale e litisconsorzio sostanziale disciplinato dall'art. 14. D.L.gs. 456. Cause scindibili e inscindibili.

Impugnazione cumulativa: la giurisprudenza ammette l'impugnazione cumulativa (Cass., sez.un. n.3692/2009; Cass. n. 20247/13), ovvero che con un unico atto, vengano impugunate più sentenze, purchè si tratti di sentenze che siano state rese tra le stesse parti ed abbiano per oggetto questioni identiche.

L'appellante deve provvedere a costituirsi in giudizio mediante il deposito delle controdeduzioni, le quali possono anche eventualmente contenere un appello incidentale, entro 60 giorni dalla ricezione della notifica del ricorso in appello (**artt. 53 e 54**).

L'oggetto del giudizio di appello è delimitato dall'atto di appello che deve individuare i capi della decisione di primo grado, per i quali s'intende ottenere un nuovo giudizio; non sono ammesse domande ed eccezioni nuove, salvo quelle rilevabili d'ufficio. Per tale motivo, il petitum non potrà essere diverso o più ampio rispetto al ricorso di primo grado.

L'appello tributario si fa sempre con ricorso, entro 60 giorni dalla notifica della sentenza o entro sei mesi dal suo deposito (se non notificata).

Nei 30 giorni successivi alla notifica alla controparte, il ricorso, con dichiarazione di conformità all'originale notificato, deve essere depositato presso la segreteria della Commissione Tributaria Regionale, unitamente agli allegati e al contributo unificato. È anche possibile effettuare il **deposito telematico**, ormai attivo in tutta Italia, previa registrazione sull'apposito portale.

L'atto di appello tributario deve contenere, a pena di inammissibilità:

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

Per espressa disposizione di legge l'appello è dichiarato **inammissibile se manca o è assolutamente incerto** uno degli elementi sopra indicati o se non è sottoscritto.

Secondo la giurisprudenza, l'appello avverso le decisioni della Commissione Tributaria Provinciale, presuppone l'applicazione diretta, al procedimento tributario, del principio previsto dal codice di procedura civile, e, prima ancora, seppur più genericamente, dalle norme del processo tributario, secondo le quali l'appello è inammissibile se i motivi dell'impugnazione mancano o risultano assolutamente incerti.

Non è quindi consentita una **generica richiesta di riforma della sentenza di primo grado** (e ancor meno una semplice riproposizione della domanda formulata con il ricorso originario), visto che l'appello opera, non come un nuovo giudizio, ma come revisione del giudizio di primo grado, cioè come **verifica dell'operato del primo giudice**.

L'indicazione dei motivi imposta dalla legge ha, quindi, la specifica funzione di indicare le ragioni, di fatto e di diritto, a sostegno della richiesta eliminazione della decisione pregiudizievole e gli errori compiuti dal giudice di primo grado, per la

revisione del suo operato; senza tale indicazione l'appello è da ritenersi assolutamente **inammissibile**.

L'appellante deve, dunque, indicare le ragioni per le quali ritiene che debba essere modificata la ricostruzione del fatto compiuta dal giudice di primo grado, sottoponendo a una **critica specifica** le argomentazioni contenute nella sentenza impugnata.

Deve, inoltre, esporre, sempre in maniera specifica, le ragioni per cui ritiene esservi stata un'**inesatta ricostruzione** della fattispecie sotto il profilo giuridico, indicando le conseguenze che ne derivano ai fini della decisione.

L'appellante dovrà :

- indicare i **passi della sentenza** non condivisi, se non trascrivendoli integralmente, almeno riassumendone in maniera chiara e sufficientemente specifica il contenuto;
- esporre i **motivi specifici di dissenso**, indicando gli errori, anche di diritto, e omissioni in cui è incorso il giudice di primo grado;
- esporre un ragionato progetto **alternativo di decisione**.

In altri termini, l'appello deve avere un aspetto assimilabile a quello della sentenza, ossia deve possedere, il requisito dell'autosufficienza.

La sentenza di appello può avere contenuto di merito, qualora sostituisce quella di primo grado, o contenuto processuale o diritto, nel caso in cui dichiara l'**inammissibilità** dell'appello, l'estinzione del giudizio o la rimessione alla Commissione Provinciale che ha emesso la pronuncia di secondo grado, nei casi tassativi previsti dall'**art. 59, D.Lgs. n. 546/1992**.

3. La produzione di nuovi documenti in appello (Cass. n. 26522/2017)

Assai incisiva nella materia del contenzioso tributario si rivela la disposizione del **secondo comma dell'art. 58**, che espressamente fa 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.

Si tratta di un'eccezione al comma precedente, la cui rilevanza è tutt'altro che secondaria, ove si consideri che in una materia come quella tributaria, in assenza di prove orali, quella documentale è la prova per eccellenza. E', anzi, legittimo affermare che il **comma 2 dell'art. 58** vanifica in parte il comma precedente,

reintroducendo di fatto nel procedimento gran parte di quei mezzi probatori che sembravano essere stati esclusi.

La Suprema Corte, con la recente sentenza n. **26522/2017** ha mutato il pacifico orientamento circa l'ammissibilità della **produzione di documenti nuovi nel giudizio di appello**. Tale questione è stata introdotta a seguito d'impugnazione della sentenza che decide sull'opposizione a cartella di pagamento relativa a crediti di natura non tributaria, nell'ipotesi in cui tali documenti risultino **indispensabili per dissipare ogni possibile incertezza** circa la ricostruzione fattuale accolta dalla pronuncia giudiziale oggetto di gravame.

La giurisprudenza di legittimità, a Sezioni Unite, con **sentenza del 4 maggio 2017, n. 10790**, aveva ammesso un **temperamento alla preclusione nella produzione di documenti nuovi nel giudizio di secondo grado, qualora il giudice li avesse reputati necessari per chiarire lo stato di incertezza sui fatti controversi**.

La sentenza in esame, invece, si discosta da quanto precedentemente stabilito, esponendo tre argomentazioni di carattere diverso.

In primo luogo, la Suprema Corte contesta l'applicabilità del principio precedentemente statuito per quanto concerne le controversie insorte dopo la riformulazione dell'articolo 345 c.p.c., avvenuta con D.L. n. 83/2012; la giurisprudenza di legittimità basa tale tesi partendo dall'assunto che la giurisprudenza precedente si fondava sulla disciplina ante riforma, mentre la motivazione addotta dalla sentenza n. **26522/2017** si basa sul tenore letterale della norma, la quale ora include solamente la "**causa non imputabile alla parte**" come possibile causa di ammissibilità di documenti nuovi in appello. A ulteriore conferma di ciò, c'è la *ratio* sottesa alla riforma dell'articolo 345 c.p.c., che consiste nel ribadire e rafforzare la natura dell'appello come mera *revisio prioris instantiae* e non come *iudicium novum*.

In secondo luogo, il Supremo Consesso evidenzia che, nonostante la produzione di documenti nuovi in appello non risulti lesiva del diritto di difesa ex articolo 24 Cost., giova rammentare che il legislatore non ha fatto assurgere tale parametro a requisito di ammissibilità della nuova produzione documentale nel giudizio di secondo grado.

L'ultima motivazione addotta dalla Suprema Corte riguarda il rapporto tra l'irrigidimento del divieto di prove nuove con la necessità di evitare una scollatura tra la verità materiale e quella processuale. Secondo l'iter logico espresso nella sentenza in analisi, "*la naturale propensione del processo all'accertamento della verità dei fatti va coniugata con il regime delle preclusioni, che numerose operano nel rito civile. Sicché la soppressione dell'ipotesi della "prova indispensabile", quale eccezione al divieto dei nova in appello, si traduce semplicemente nell'accentuazione dell'onere di tempestiva attivazione del convenuto*".

Sulla base di tali affermazioni, la Suprema Corte ha enunciato il seguente principio di diritto: nel giudizio di appello, la nuova formulazione dell'**articolo 345 c.p.c.**, pone il **divieto assoluto di ammissione di nuovi mezzi di prova e di produzione di nuovi documenti**, a prescindere che abbiano o meno quel carattere di "indispensabilità", il quale costituiva criterio selettivo nella versione precedente della norma stessa.

Dall'altra parte, quanto finora esposto, non trova applicazione nell'ambito del processo tributario: l'**articolo 58 D.Lgs. n. 546/1992** contempla specificamente la produzione di documenti nuovi in appello, così risultando nettamente più permissivo rispetto all'**articolo 345 c.p.c.**. Tale orientamento è stato recentemente avvalorato anche dalla Corte Costituzionale, con sentenza del **14 luglio 2017, n. 199**, nella quale essa afferma che **la facoltà di produrre per la prima volta in appello documenti non integra una violazione del diritto di difesa**, che risulta enunciato e tutelato dall'**articolo 24 Cost.**

I nuovi documenti nell'appello del processo tributario sono sempre ammessi (Corte Cost. n.199/2017)

La Corte Costituzionale ha dichiarato infondate le eccezioni di incostituzionalità sollevate dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli, in riferimento al co.2 dell'articolo 58 del D.Lgs n. 546/1992, il cui contenuto dispone che, nel giudizio di appello davanti le Commissioni tributarie, "*è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti*".

La norma in questione è stata pacificamente interpretata dalla giurisprudenza di legittimità nel senso che non sussistono limitazioni alla produzione in appello di qualsiasi documento, anche se già disponibile in precedenza e anche se la parte che lo produce non si è costituita nel primo grado del giudizio.

Inoltre, dal dato normativo si evince che nel processo tributario non trova applicazione, in particolare per il comma 2 dell'art. 58 del Dlgs n. 546/1992, il disposto dell'articolo 345 c.p.c. che statuisce una specifica preclusione in base alla quale nel processo civile la mancata produzione dei documenti in primo grado ne impedisce la produzione nel grado di appello, salva la dimostrazione della causa non imputabile alla parte. Per la Suprema Corte, l'articolo 58, comma 2, configurandosi quale "*norma speciale*, dettata dal legislatore per il processo tributario, risulta prevalente.

4. Inammissibile dell'appello senza la presenza del difensore (Cass. S.U. n. 29919 del 13/12/2017)

Le Sezioni Unite, con **sentenza n. 29919**, depositata in data 13 dicembre 2017, hanno stabilito che l'appello è inammissibile se la parte privata, superando il previsto valore della lite, non si munisce di difensore e, a tal fine, non è necessario che i giudici di

secondo grado ammoniscano preventivamente il contribuente a provvedere in tal senso se di tale obbligo il contribuente era già stato edotto in primo grado.

5. La motivazione nelle sentenze di appello. La motivazione è illegittima se costituita da un mero rinvio a quella di primo grado (Cass. ordinanza n. 3999 del 19 febbraio 2018)

La Suprema Corte, con ordinanza n. 3999 del 19 febbraio 2018, ha statuito come illegittima la sentenza del giudice d'appello nella quale si effettua un mero rinvio alla motivazione della decisione di primo grado, ritenendola condivisibile. Questo mero rinvio non consente, infatti, né di individuare il *thema decidendum*, né di verificare se la condivisione di quanto deciso dai primi giudici sia avvenuta effettivamente a seguito di un'analisi dei motivi di appello, ritenuti poi infondati.

6. La costituzione in giudizio dell'appellante e della parte appellata. E' ammissibile il ricorso in appello con il deposito dell'avviso di ricevimento (Cass. n. 9938/2018)

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 9938 del 20 aprile 2018, ha chiarito che, in caso di notifica a mezzo posta raccomandata, ai fini della prova della tempestività della costituzione in giudizio del ricorrente o appellante, deve ritenersi valido il deposito dell'avviso di ricevimento in luogo della ricevuta di spedizione.

7. Appello incidentale tempestivo e appello incidentale tardivo: differenze.

E' un istituto giuridico che risponde all'esigenza di rendere unitario il processo di appello e di evitare il rischio di giudicati contrastanti (art. 54 D.Lgs. n° 546/92). Permette all'appellato, in caso di soccombenza ripartita o reciproca, di impugnare le disposizioni della sentenza a sé sfavorevoli. Deve essere proposto nell'atto delle controdeduzioni, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dall'avvenuta notificazione dell'appello principale, deve contenere i motivi specifici su cui si fonda l'impugnazione e si osservano, per quanto non espressamente previsto, le norme in tema di costituzione del convenuto in primo grado (art. 23 D.Lgs. n° 546/92).

Particolarità appello incidentale: costituzione in giudizio.

Differenze tra appello incidentale e appello incidentale tardivo: limiti soggettivi e oggettivi alla proposizione dell'appello incidentale tardivo.