

Contenzioso

APPELLO INCIDENTALE

DEPOSITO in COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

La disciplina del processo tributario è contenuta all'interno del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, le cui disposizioni vanno integrate con quelle del Codice di procedura civile in quanto compatibili.

Con particolare riferimento all'appello, tale istituto è regolato dagli artt. 53 e segg., D.Lgs. 546/1992 [CFE 4704 e segg.]; al pari del ricorso introduttivo anche quello in appello, una volta notificato alla controparte, deve essere depositato presso la Commissione tributaria competente per territorio.

A seguito delle modifiche introdotte dall'art. 3-bis, co. 7, D.L. 30.9.2005, n. 203, conv. con modif. dalla L. 2.12.2005 n. 248, ove l'appello non sia

stato notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena di inammissibilità, depositarne una copia presso l'Ufficio di segreteria della Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Con la Sentenza 23.3.2012, n. 4679, la Corte di Cassazione ha stabilito che l'appellato che presenti a sua volta appello incidentale agisce in via surrogatoria rispetto all'appellante con riferimento all'obbligo di deposito in Ctp, dal momento che, in caso contrario, quest'ultima potrebbe rilasciare indebitamente il certificato di passaggio in giudicato della sentenza, essendo ignara sia dell'appello principale che di quello incidentale.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: nonostante il Legislatore sia sempre più intenzionato ad introdurre norme volte all'abbattimento del contenzioso tributario (si veda, da ultimo, l'obbligo di reclamo in vigore dall'1.4.2012), ci sono situazioni in cui è difficile che Fisco e contribuente giungano ad una soluzione bonaria della controversia insorta.

Si pensi al caso, piuttosto di «moda» negli ultimi tempi, di un accertamento sintetico del reddito fondato sul redditometro.

L'esperienza insegna che l'atteggiamento rigido dell'Ufficio nell'applicazione della tabella allegata al D.M. 10.9.1992⁽¹⁾ difficilmente incontra i favori del soggetto accertato, il quale si vede spesso attribuire un reddito che dire non coerente con quello reale è un eufemismo.

Non venendo trovato l'accordo in via amministrati-

va, quindi, per far valere le proprie ragioni al contribuente non resta che adire la via del contenzioso.

Il processo tributario viene incardinato mediante la presentazione del ricorso introduttivo alla Commissione tributaria competente per territorio. Ben può accadere però che neanche il giudice di prime cure accolga le doglianze del contribuente, il quale, se lo ritiene opportuno, può procedere alla presentazione di ricorso in appello.

FORMA e CONTENUTI dell'APPELLO: una volta che il contribuente sia rimasto soccombente in primo grado, egli può, anche in caso di soccombenza parziale, presentare ricorso in appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale.

L'atto di appello, come noto, deve essere proposto

(1) Il riferimento è al redditometro nella versione antecedente le modifiche apportate dal D.L. 78/2010 ma il ragionamento rimane ancora attuale.

entro i **termini** previsti a pena di **decadenza**; in particolare, è possibile usufruire del **termine** cd. «**breve**», presentando **appello** entro i **60 giorni** dalla **notifica** della **sentenza** ad opera della **controparte**, oppure del **termine** «**lungo**», presentando lo stesso entro **6 mesi** dalla **data di deposito** della **sentenza** emessa dalla Ctp.

L'**appello** può essere **notificato** o a mezzo di **ufficiale giudiziario** o a **mezzo posta** mediante la **spedizione di plico raccomandato** senza busta con **avviso di ricevimento** ed i suoi contenuti sono specificatamente indicati all'interno dell'art. 53, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 [CFF 4704].

Nello specifico nel ricorso in **appello** devono essere indicati, a pena di **inammissibilità**:

- la **Commissione tributaria** cui lo stesso è diretto;
- i **dati dell'appellante** e delle **altre parti** cui l'**appello** è proposto;
- gli **estremi della sentenza impugnata**;
- l'**esposizione sommaria dei fatti**;
- l'**oggetto della domanda** ed i **motivi specifici d'impugnazione**;
- la **sottoscrizione del ricorrente** o del suo **difensore**.

Prima di procedere è bene ricordare che l'art. 37, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111, ha introdotto nel **processo tributario** il **Contributo unificato (Cu)**, già vigente nell'ambito del processo civile e amministrativo.

L'art. 9, del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia (Tusg – D.P.R. 115/2002), come modificato dall'art. 37, co. 6, lett. b), D.L. 98/2011, ha previsto che il **Contributo unificato** è dovuto per **ciascun grado di giudizio** del **processo tributario**.

Con particolare riferimento all'**appello**, al **pagamento** del **Cu** è normalmente tenuta la **parte soccombente** nel **primo grado di giudizio**; tuttavia, come specificato nella C.M. 21.9.2011, n. 1/DF da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, poiché l'art. 14, co. 1, del Tusg dispone che è tenuta al **pagamento** del **Contributo unificato** la parte che per **prima si costituisce in giudizio**, qualora il **resistente** si sia costituito in giudizio **prima dell'attore**, il soggetto obbligato al pagamento del **Cu** risulta essere la **parte resistente**.

Il **contributo** va **pagato** in base al **valore** della **controversia** e, per i **giudizi di secondo grado**, il **valore** della **controversia** si identifica con il **contenuto** della **sentenza** (nell'**appello incidentale** il **valore** della **controversia** è costituito dalla parte della **sentenza** che è oggetto dell'**appello** stesso).

Il **Contributo unificato** è dovuto nei seguenti im-

porti:

- € **30,00** per **controversie** di **valore** fino a € **2.582,28**;
- € **60,00** per **controversie** di **valore superiore** a € **2.582,28** e fino a € **5.000**;
- € **120,00** per **controversie** di **valore superiore** a € **5.000** e fino a € **25.000**;
- € **250,00** per **controversie** di **valore superiore** a € **25.000** e fino a € **75.000**;
- € **500,00** per **controversie** di **valore superiore** a € **75.000** e fino a € **200.000**;
- € **1.500,00** per **controversie** di **valore superiore** a € **200.000**.

OGGETTO della DOMANDA e MOTIVI SPECIFICI di IMPUGNAZIONE: un aspetto molto delicato dell'**appello** riguarda l'**esposizione** dei **motivi** di **impugnazione** della **sentenza**.

L'art. 56, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4707] dispone che le **questioni** ed **eccezioni non accolte** nella **sentenza** della **Commissione provinciale** che **non sono specificamente riproposte in appello**, si intendono **rinunciate** (cd. **giudicato interno**).

Come specificato dalla Suprema Corte di Cassazione (Ordinanza 7.6.2011, n. 12346) il **giudicato interno** riguarda anche le **questioni di pregiudizialità non accolte** nel **primo grado di giudizio**; il caso è quello dell'**accertamento sintetico del reddito** dove in **primo grado** viene eccepita in **via pregiudiziale** la **mancanza** delle **condizioni** per l'**applicabilità** di tale **strumento** da parte dell'Amministrazione finanziaria e la Ctp dà al contribuente **ragione** nel **merito** ma **torto** per quanto riguarda la **pregiudiziale** di **applicazione** dell'**accertamento induttivo**.

A seguito dell'**appello** presentato da parte dell'**Agenzia delle Entrate** il contribuente, al fine di tenere in piedi la **questione di pregiudizialità** sollevata in **primo grado**, sarà costretto alla **presentazione** di un **appello incidentale**.

Vi è quindi l'**obbligo** per il **ricorrente** in **appello** di riproporre tutte le **eccezioni** fatte nel **primo grado di giudizio**, pena una loro **implicita rinuncia**.

È bene evidenziare però che il contribuente, ovvero il suo difensore, non può limitarsi a riproporre nell'**appello** pedissequamente i **motivi** del **ricorso introduttivo**.

Ciò che viene **appellato**, infatti, non è il **contenuto** dell'**avviso di accertamento** ma quello della **sentenza** pronunciata dai **giudici di prime cure**; pertanto occorre evitare, al fine di scongiurare **dichiarazioni** di **inammissibilità**, di stendere i **motivi** di **gravame** richiamando

i **motivi** del **ricorso introduttivo**, oppure di stendere i **motivi** come se si stesse di nuovo censurando l'**avviso di accertamento**.

Nella sostanza, occorre **appellare** e fondare il gravame, per quanto possibile, criticando il **ragionamento** del **giudice di primo grado**, evidenziando il punto dove si ritiene la **ratio decidendi incoerente** o **errata** (Cass. 20.12.2007, n. 26842); coniugando tale assunto con l'istituto del **giudicato interno**, una corretta predisposizione dell'**appello** comporterà la **riproposizione** di tutte le **eccezioni non accolte**, criticando per ogni punto il **ragionamento** fatto dai **giudici di prime cure** e dimostrando i **motivi** per cui tali **eccezioni** dovrebbero trovare **accoglimento** presso la **Ctr**.

Nel **giudizio di appello** non possono proporsi **domande nuove** né proporsi **nuove eccezioni** che non siano **rilevabili** anche d'**ufficio**; è fatta salva la **facoltà** delle parti di produrre **nuovi documenti**.

COSTITUZIONE in GIUDIZIO: al pari di quanto avviene per il **ricorso introduttivo**, anche in **appello** per l'**instaurazione** del **giudizio** non basta la **notifica** dell'**atto** alla **controparte** ma occorre depositarne una **copia** presso la **Commissione tributaria**.

Proprio la fase della **costituzione in giudizio** è stata fortemente rinnovata dall'art. 3-bis, co. 7, D.L. 30.9.2005, n. 203, conv. con modif. dalla L. 2.12.2005, n. 248, che ha introdotto l'**obbligo** del cd. «**doppio deposito**».

Nello specifico, dispone ora il co. 2, dell'art. 53, D.Lgs. 546/1992, che: «(...) *Ove il ricorso* (in appello, N.d.A.) *non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata*».

Il fatto che il **nuovo obbligo** trovi applicazione solo nei casi di **proposizione** dell'**appello** mediante **spedizione** del **plico raccomandato** senza busta e non anche nel caso della **notifica** a mezzo **ufficiale giudiziario**, sta nella **ratio** della **modifica normativa**.

Ai sensi dell'art. 123 delle Disposizioni attuative del Codice di procedura civile, l'**ufficiale giudiziario** che ha notificato un **atto d'impugnazione** deve darne immediatamente **avviso scritto** al **cancelliere** del **giudice** che ha pronunciato la **sentenza impugnata**.

Tale disposizione, in virtù del co. 2, dell'art. 1, D.Lgs. 546/1992 [CFF ① 4652], si applica anche al **processo tributario** e tra gli altri ha il pregio di **impedire** l'**erronea attestazione** del **passaggio in giudicato** della **sentenza** da parte della **Ctp**.

Sino alla citata modifica di cui al D.L. 203/2005, la

segreteria della **Ctp** era **ignara** della **presentazione** dell'**appello** nei casi in cui questo fosse stato **notificato direttamente** mediante **spedizione** del **plico postale**; tal che non erano infrequenti i casi di rilascio di **certificati** che attestavano il **passaggio in giudicato** di **sentenze** che nella realtà dei fatti risultavano invece **correttamente** e **tempestivamente impugnate** presso le **Ctr** competenti.

La **modifica** di cui al co. 2, dell'art. 53, D.Lgs. 546/1992 ha permesso quindi di evitare tali **inconvenienti** e ne è stata anche confermata la sua **legittimità** alla luce dell'Ordinanza 43/2010 con cui la Corte Costituzionale ha dichiarato la **manifesta infondatezza** delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 53, co. 2, secondo periodo, D.Lgs. 546/1992 promosse dalla Ctr della Lombardia.

Come si avrà modo di chiarire più avanti l'**obbligo** del «**doppio deposito**» incombe anche in capo al **subjecto appellato** che presenti a sua volta **appello incidentale**, in quanto questi agisce in **via surrogatoria** rispetto all'**appellante** con riferimento all'**obbligo di deposito** in **Ctp**, dal momento che, in caso contrario, quest'ultima potrebbe **rilasciare indebitamente** il **certificato di passaggio in giudicato** della **sentenza**, essendo ignara sia dell'**appello principale** che di quello **incidentale**.

COSTITUZIONE del RESISTENTE e PRESENTAZIONE dell'APPELLO INCIDENTALE: per effetto del combinato disposto degli artt. 23 e 54, D.Lgs. 546/1992 [CFF ① 4674 e 4705] il **subjecto appellato** è tenuto a costituirsi in **giudizio** entro **60 giorni** dal **giorno** in cui l'**appello** gli è stato **notificato, consegnato** o **ricevuto** a mezzo del servizio postale.

La **costituzione** avviene mediante **deposito** presso la **segreteria** della **Ctr** competente del proprio **fascicolo** contenente le **controdeduzioni** in tante **copie** quante sono le **parti** in giudizio.

Ai sensi del co. 2, dell'art. 54, D.Lgs. 546/1992 all'interno delle **controdeduzioni** può essere proposto, a pena d'**inammissibilità**, l'**appello incidentale**.

L'**appello incidentale** può essere presentato quando, a fronte di una **soccombenza parziale** in Ctp, l'**appellato** a sua volta intenda chiedere al giudice di appello oltre che la **conferma** della **parte** della **sentenza** emessa dalla Ctp che gli ha visto dare **ragione**, anche la **riforma** della **parte** della **sentenza** che gli ha dato **torto**.

L'eventuale **inammissibilità** dell'**appello incidentale** si riferisce al **mancato rispetto** delle norme che disciplinano la **costituzione in giudizio** del **subjecto appellato**; in particolare, il **rispetto** dei **60 giorni** dalla data di **notifica** dell'**appello principale** e quindi una sua

presentazione tardiva.

L'**appello incidentale** non deve, a **differenza** dell'**appello principale**, essere **notificato**, posto che deve essere inserito nelle **controdeduzioni** che, in tal caso, vanno **depositate tempestivamente**, pena l'**inammissibilità** dell'**appello incidentale**. Quindi, se si intende fare **appello incidentale**, occorre procedere al **deposito** entro **60 giorni** dalla **ricezione** dell'**appello principale**.

Oltre che per una sua presentazione tardiva, la Corte di Cassazione, con la Sentenza 23.3.2012, n. 4679, ha stabilito che l'**appello incidentale** è **inammissibile** anche quando il **soggetto appellato** non agisce in **via surrogatoria** nei confronti dell'**appellante** per quanto riguarda l'**obbligo** del «**doppio deposito**» retro evidenziato.

QUANDO il SOGGETTO APPELLATO È TENUTO al DEPOSITO dell'APPELLO INCIDENTALE in CTP: riprendendo i **motivi** che hanno portato il Legislatore a modificare il co. 2 dell'art. 53, D.Lgs. 546/1992, è stato detto che l'**esigenza** del **deposito** dell'**appello principale** presso la **Ctp** che ha emanato la **sentenza** è quella di **informare tempestivamente** la **segreteria** del **giudice** di

primo grado dell'**appello notificato** senza il tramite dell'ufficiale giudiziario, e, quindi, di impedire l'**erronea attestazione** del **passaggio in giudicato** della **sentenza** della Ctp.

Laddove il **doppio deposito** non avvenga, l'**appello** è dichiarato **inammissibile**; ciò comporta per l'**appellato** che eventuali **controdeduzioni** depositate non rilevano.

Poco male se l'**appellato** si è limitato a depositare le **sole controdeduzioni**; il problema è se assieme alle **controdeduzioni** l'appellato ha presentato nei **termini** anche l'**appello incidentale**.

La Corte di Cassazione, con la sentenza in commento, afferma che l'**appellato** proponente l'**appello incidentale** deve sempre verificare se l'**appellante principale** abbia provveduto al **deposito** del suo **appello** (in Ctr ed in Ctp) entro il **termine** di **30 giorni** dalla **data** di **notifica** dell'**appello principale**. Se l'**appellante** non lo avesse ancora fatto entro il suddetto termine, l'**appello principale** è a questo punto **inammissibile** e, affinché l'**appello incidentale** non venga a sua volta travolto dall'**inammissibilità**, l'**appellato** deve depositare le sue **controdeduzioni** contenenti l'**appello incidentale** presso la Ctp, entro **60 giorni** dalla **ricezione** dell'**appello principale**.