

Le impugnazioni nel processo tributario: questioni problematiche e novità introdotte dal D.Lgs. 546/1992

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Il sistema delle impugnazioni nel diritto processuale tributario, pur condividendo i principi generali della disciplina processuale civilistica, presenta alcune peculiarità che il presente lavoro si propone di esaminare alla luce della giurisprudenza di legittimità più recente e delle ultime novità legislative.

Premessa

La possibilità di impugnare la sentenza è prevista dall'ordinamento al fine di consentire alla parte soccombente di chiedere una valutazione della pronuncia illegittima o infondata nel merito e ottenerne la sostituzione con un provvedimento legittimo e corretto. Con il D.Lgs. 156/2015, che ha riformato parzialmente il processo tributario, sono state introdotte alcune novità significative anche in relazione alle impugnazioni.

La più rilevante è sicuramente l'estensione della tutela cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo, tramite le modifiche apportate all'articolo 52, D.Lgs. 546/1992, e l'inserimento del nuovo articolo 62-bis¹; inoltre è stata introdotta la possibilità di proporre in Cassazione il ricorso *per saltum* e il termine per la riassunzione del processo a seguito di cassazione con rinvio è stato ridotto da 1 anno a 6 mesi. Nel prosieguo si esamineranno i principi generali inerenti i mezzi di impugnazione esperibili nel contenzioso tributario, affrontando in particolare alcune problematiche maggiormente significative e oggetto di attenzione da parte della più recente giurisprudenza.

I mezzi di impugnazione nel processo tributario

I mezzi di impugnazione previsti dall'ordinamento civile, cui si rifà anche il diritto processuale tributa-

rio per mezzo del richiamo contenuto nell'articolo 49, D.Lgs. 546/1992² (anche nella versione *post* riforma), sono a numero chiuso, ossia non possono essere proposte impugnazioni diverse da quelle specificamente disciplinate dalla legge: in particolare, per l'ambito tributario, l'articolo 50, D.Lgs. 546/1992 prevede che i mezzi di impugnazione sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione.

Tradizionalmente, le impugnazioni si dividono in mezzi di gravame e mezzi di impugnazione in senso stretto: i primi sono mezzi di impugnazione a cognizione piena, poiché viene integralmente riproposta la fattispecie oggetto del contendere, comprese le questioni di fatto, con il limite delle questioni non proposte nel primo grado del giudizio; il secondo è invece un mezzo a critica vincolata, poiché è consentito solo in relazione a precisi profili di illegittimità della sentenza già individuati dalle norme.

Esempio della prima tipologia è l'appello, mentre la seconda comprende, ad esempio, il ricorso per Cassazione.

Un'ulteriore suddivisione dei mezzi di impugnazione riguarda il termine di proponibilità: con i mezzi di impugnazioni c.d. ordinari (appello, ricorso per cassazione e revocazione ordinaria) è possibile impugnare la sentenza entro un certo termine, scaduto il quale si forma il giudicato sulla questione; con i mezzi di impugnazione c.d. straordinari (revocazione straordinaria) è possibile chiedere la riforma della sentenza anche una volta che si è formato il giudicato sulla questione.

Ultima distinzione tradizionale in materia di impugnazioni è quella che concerne i vizi che possono affliggere la sentenza, che si suddividono *in errores in*

¹ Brevemente, si rammenta che, a opera del D.Lgs. 156/2015, dal 1° gennaio 2016 è possibile chiedere la sospensione della sentenza e dell'atto impositivo nel grado di appello ai sensi dell'articolo 52, D.Lgs. 546/1992 e nel grado di cassazione ai sensi del nuovo articolo 62-bis.

I tratti caratteristici nella nuova disciplina sono che la sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado è subordinata all'esistenza di "gravi e fondati motivi", mentre la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato può essere concessa previa dimostrazione dell'esistenza di un danno grave e irreparabile (presupposti previsti dall'articolo 47, D.Lgs. 546/1992 per la sospensione in primo grado).

² Che dispone che "Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, libro II, c.p.c., e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto".

procedendo, che comportano la violazione di norme di diritto processuale e determinano l'illegittimità della pronuncia, e *in errores in iudicando*, che attengono ai profili di merito della fattispecie e possono consistere in errori di fatto o di diritto.

La legittimazione e l'interesse a impugnare

Per poter proporre un'impugnazione è necessario che sussista sia la legittimazione ad agire, sia l'interesse a impugnare secondo il principio sancito dall'articolo 110, c.p.c. secondo cui:

"per proporre domanda o per contraddire alla stessa è necessario avervi interesse".

Legittimate a impugnare sono le parti del processo di primo grado, ossia il ricorrente o, secondo quanto statuito dall'articolo 14, D.Lgs. 546/1992, tutti i soggetti che sono interessati inscindibilmente dal medesimo rapporto sostanziale tributario (ipotesi di litisconsorzio necessario), nonché, ex articoli 110 e 111, c.p.c., i successori a titolo universale (in caso ad esempio di morte della parte o di estinzione della società) o a titolo particolare (in caso di trasferimento del diritto controverso).

L'interesse a impugnare sussiste invece nel caso in cui l'eventuale riforma della sentenza o di parte della medesima comporti un'effettiva utilità per la parte; non è sufficiente quindi un mero interesse teorico alla migliore formulazione della pronuncia ma devono esservi conseguenze di tipo concreto; ovviamente è semplice individuarlo nel caso di integrale soccombenza di una parte, che avrà certamente interesse all'impugnazione, mentre nel caso di soccombenza reciproca ogni parte potrà impugnare i capi della sentenza a sé sfavorevoli.

Secondo la giurisprudenza l'interesse a impugnare:

- sussiste in caso di soccombenza sostanziale della parte³;
- non sussiste, in caso di sentenza su litor dovuta da una società di persone di cui il *de cuius* era socio, in capo all'erede che abbia rinunciato all'eredità⁴;
- non sussiste per l'ufficio in caso di sentenza che dichiara l'estinzione del giudizio comportante la definitività dell'atto impugnato⁵.

Anche nel processo tributario è applicabile l'articolo 329, c.p.c. che prevede che l'acquiescenza risultante da accettazione espressa o da atti incompatibili con

la volontà di avvalersi delle impugnazioni ammesse dalla legge ne esclude la proponibilità (c.d. acquiescenza totale), con conseguente passaggio in giudicato della sentenza; inoltre è previsto che, in caso di impugnazione parziale della sentenza, si presti acquiescenza sui contenuti della pronuncia non impugnati, che quindi divengono definitivi se non impugnati dalla controparte.

L'acquiescenza può ovviamente configurarsi solo prima della proposizione dell'impugnazione; successivamente a essa si può infatti avere solo una rinuncia alla medesima.

La giurisprudenza ha ritenuto che integrasse ipotesi di acquiescenza:

- l'annullamento dell'avviso di mora dopo la sentenza favorevole al contribuente⁶;
- la comunicazione dell'ufficio in cui esplicitamente questo dichiara di prestare acquiescenza alla sentenza⁷;
- ogni atto da cui sia possibile desumere, in maniera precisa e univoca, il proposito di non contrastare gli effetti giuridici della pronuncia: atti assolutamente incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione⁸.

Secondo la sentenza n. 6334/2016, non costituisce, invece, acquiescenza la spontanea esecuzione della pronuncia di primo grado favorevole al contribuente da parte della P.A., anche quando la riserva d'impugnazione non venga dalla medesima a quest'ultimo resa nota, trattandosi di un comportamento che può risultare fondato anche sulla mera volontà di evitare le eventuali ulteriori spese di precetto e dei successivi atti di esecuzione. L'acquiescenza alla sentenza, preclusiva dell'impugnazione ai sensi dell'articolo 329, c.p.c., consiste, infatti, secondo la Cassazione, nell'accettazione della sentenza, ovvero nella manifestazione da parte del soccombente della volontà di non impugnare, che può avvenire in modo espresso, o tacito: in quest'ultimo caso, l'acquiescenza può ritenersi sussistente soltanto quando l'interessato abbia posto in essere:

"atti da quali sia possibile desumere, in maniera precisa e univoca, il proposito di non contrastare gli effetti giuridici della pronuncia, quando cioè gli atti stessi siano assolutamente incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione".

³ Cassazione n. 18447/2012.

⁴ Cassazione n. 23884/2007.

⁵ Cassazione n. 3040/2008.

⁶ Cassazione n. 27082/2006.

⁷ Cassazione n. 7012/2003.

⁸ Cassazione n. 5729/2012.

In alcuni casi non è semplice comprendere quando una parte sia soggetta all'onere di impugnare integralmente una sentenza oppure ne possa censurare solo una parte senza rischiare che le statuizioni non impugunate divengano definitive. In un'ottica di massimo scrupolo e al fine di tutelare al meglio il cliente è naturale tendere a ricomprendere nell'impugnazione le parti della sentenza su cui si è soccombenti anche se assorbite da altre statuizioni, tuttavia in alcuni casi ciò risulta palesemente inutile e sovrabbondante.

La Corte di Cassazione si è espressa in relazione alla problematica in esame in diverse pronunce; si segnala al riguardo l'ordinanza n. 15583/2014 nella quale ha precisato che:

“In tema di ricorso per cassazione, nell'ipotesi di omessa pronuncia dovuta al giudizio di assorbimento, la parte soccombente può impugnare la decisione in relazione alla sola questione su cui essa si basa, in quanto, in sede di legittimità, è superfluo enunciare tutte le diverse e ulteriori questioni assorbite, che non possono formare oggetto di deliberazione e su cui non può formarsi alcun giudicato interno, poiché non esaminate nel precedente grado di merito”.

Con l'interessante ordinanza n. 8768/2016, la Suprema Corte si è invece espressa in tema di interesse a impugnare in una vicenda in cui l'Agenzia delle entrate aveva proposto ricorso per cassazione avverso una sentenza nella quale non solo era stata dichiarata l'inammissibilità dell'atto di appello, ma era anche stata confermata nel merito la decisione di primo grado.

Con il ricorso per cassazione l'ufficio aveva censurato sia l'erronea declaratoria di illegittimità dell'appello, sia la statuizione nel merito; la Suprema Corte, tuttavia, ha precisato che:

“Le ulteriori argomentazioni svolte nella sentenza impugnata, inerenti il merito, devono ritenersi svolte “ad abundantiam”, cosicché la parte soccombente non ha l'onere nè l'interesse a impugnare in sede di legittimità e il motivo proposto al riguardo, secondo, deve essere dichiarato inammissibile”.

Infatti, secondo un principio già consolidato nella giurisprudenza di legittimità *“Qualora il giudice, dopo una statuizione di inammissibilità (o declinatoria di giurisdizione o di competenza), con la quale si è spogliato della “potestas iudicandi” in relazione*

*al merito della controversia, abbia impropriamente inserito nella sentenza argomentazioni sul merito, la parte soccombente non ha l'onere nè l'interesse a impugnare; conseguentemente è ammissibile l'impugnazione che si rivolga alla sola statuizione pregiudiziale ed è viceversa inammissibile, per difetto di interesse, l'impugnazione nella parte in cui prenda un sindacato anche in ordine alla motivazione sul merito, svolta “ad abundantiam” nella sentenza gravata”*⁹.

Al contrario, con la sentenza n. 7838/2015 la medesima Cassazione ha precisato che qualora il giudice d'appello decida su di una questione che, benché logicamente pregiudiziale rispetto alle altre, attiene al merito (nel caso si trattava di invalidità della notifica dell'atto impositivo opposto), non si priva della *“potestas iudicandi”* in relazione alle ulteriori questioni di merito; pertanto, le relative decisioni non possono considerarsi alla stregua di *obiter dicta* ma si configurano come ulteriori *rationes decidendi* rispetto alle quali la parte ha l'interesse e l'onere dell'impugnazione, giacché, ove non impugunate, esse, in ipotesi di ritenuta infondatezza della censura riferibile alla *ratio decidendi* logicamente prioritaria, sarebbero da sole idonee a sostenere il *decisum* e quindi determinerebbero la mancanza di interesse anche alla censura sulla suddetta *ratio decidendi* pregiudiziale.

La disciplina dei termini di impugnazione

L'articolo 51 D.Lgs. 546/1992 disciplina i termini per l'impugnazione della sentenza prevedendo, per i mezzi di impugnazione ordinari (appello, ricorso per cassazione e revocazione ordinaria, ossia per quella proposta ai sensi dell'articolo 395, n. 4 e 5, c.p.c.), un termine breve di 60 giorni dalla notificazione di copia autentica della sentenza a istanza di parte e, in assenza di notifica, un termine lungo di 6 mesi dalla data di pubblicazione della sentenza attraverso il suo deposito in segreteria.

Per la revocazione straordinaria (ossia per quella proposta ai sensi dell'articolo 395, n. 1, 2, 3 e 6, c.p.c.) il termine è invece di 60 giorni dal giorno in cui è stato scoperto il dolo o sono state dichiarate false le prove o è stato recuperato il documento o è passata in giudicato la sentenza che accerta il dolo del giudice.

La notificazione della sentenza deve essere effettuata nel domicilio eletto dalla parte; come confermato anche dalla giurisprudenza di legittimità, tuttavia, è

⁹ Cassazione n. 15234/2007 e n. 9647/2011.

altresì valida la notifica alla parte personalmente, anziché al procuratore costituito, ai sensi dell'articolo 285, c.p.c..

Sul punto si è recentemente espressa la Corte di Cassazione con l'ordinanza 3795/2016 che ha precisato che:

"...il D.Lgs. 546/1992, articolo 49, richiamando solo alcune disposizioni del c.p.c., rende applicabile anche lo stesso D.Lgs. 546/1992, articolo 16, che regola le modalità delle notificazioni degli atti del processo tributario e - in tale ambito detta una disciplina speciale, in virtù della quale è sempre consentita "la consegna a mani proprie", intendendosi, in tal caso, tutte le forme di notifica previste dagli articoli 138 e 140, c.p.c., e la notifica a mezzo del servizio postale, a seguito delle quali l'atto venga comunque consegnato a mani proprie del destinatario ... Pertanto, la notificazione della sentenza della CTP a mani proprie della parte o alla persona dalla stessa delegata quand'anche nel giudizio "a quo" si sia costituita a mezzo di un difensore, è valida e idonea a fare decorrere il termine breve di impugnazione previsto dall'articolo 51, comma 1, del citato D.Lgs.¹⁰".

Nella fattispecie *de qua* è stata ritenuta idonea, ai fini della decorrenza del termine breve di impugnazione, la notificazione della sentenza impugnata direttamente all'Agente per la riscossione e non al suo procuratore.

Entrambi i termini, sia lungo sia breve, devono essere conteggiati tenendo presente l'operatività della sospensione feriale (dal 1° al 31 agosto), la cui applicabilità anche nel processo tributario è pacificamente riconosciuta dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione¹¹.

Nel caso in cui i due differenti termini si sovrappongano, prevale quello lungo: nel caso in cui il termine di 6 mesi spiri prima di quello breve, il primo preclude l'impugnazione della sentenza indipendentemente dal fatto che il secondo non sia ancora decorso.

Il termine di impugnazione di 60 giorni dalla notificazione della sentenza parzialmente favorevole è valido anche per il notificante che intenda proporre appello.

Nelle ipotesi di cause inscindibili, la notificazione della sentenza a una sola delle parti comporta il decorrere del termine breve per l'impugnazione anche nei confronti di tutte le altre parti che risulteranno obbligate alla notifica dell'impugnazione nei 60 gior-

ni pena l'inammissibilità dell'impugnazione.

Tali termini, decorsi i quali la sentenza acquista autorità di cosa giudicata, sono perentori ex articolo 326, c.p.c. e il mancato rispetto di un termine comporta la decadenza dal potere di impugnare e, di conseguenza, l'inammissibilità dell'impugnazione tardiva; il vizio è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo.

Un'eccezione a tale principio è prevista dal comma 3, articolo 38, D.Lgs. 546/1992 che statuisce che:

"Se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza, si applica l'articolo 327, comma 1, c.p.c.. Tale disposizione non si applica se la parte non costituita dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza".

Analogamente, il comma 2, articolo 327, c.p.c. prevede che:

"Questa disposizione non si applica quando la parte contumace dimostra di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della citazione o della notificazione di essa, e per nullità della notificazione degli atti di cui all'articolo 292".

Secondo la Cassazione¹², per stabilire se l'impugnazione tardivamente proposta sia ammissibile, sul presupposto che l'impugnante non abbia avuto conoscenza del processo a causa di un vizio della notificazione dell'atto introduttivo, occorre distinguere 2 ipotesi:

1. se la notificazione è inesistente, la mancata conoscenza della pendenza della lite da parte del destinatario si presume *"iuris tantum"* ed è onere dell'altra parte dimostrare che l'impugnante ha avuto comunque contezza del processo;
2. se invece la notificazione è nulla, si presume *"iuris tantum"* la conoscenza della pendenza del processo da parte dell'impugnante, con la conseguenza che dovrà essere quest'ultimo a provare che la nullità gli ha impedito la materiale conoscenza dell'atto.

Secondo la Cassazione, non è ammissibile l'impugnazione tardiva da parte del ricorrente regolarmente costituito in giudizio, il quale eccepisca di non avere ricevuto la comunicazione della data di trattazione, poiché tale vizio è deducibile esclusivamente quale motivo di impugnazione ai sensi dell'articolo 161,

¹⁰ Cfr. anche Cassazione n. 7059/2014 e n. 16234/2010.

¹¹ Cfr. sentenze n. 2093/2015; n. 4053/2015 e n. 4294/2015.

¹² Cfr. sentenza n. 2817/2009.

CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

comma 1, c.p.c.¹³.

Al contrario, è stato ritenuto che l'omissione, da parte del giudice tributario, in controversie di valore superiore a 2.582,28 euro (ora 3.000 euro), dell'ordine alla parte privata che ne sia priva di munirsi di difensore dà luogo a nullità e non a inesistenza giuridica della sentenza; il verificarsi nel primo grado di giudizio della nullità in oggetto ne implica la sua deducibilità tra i motivi di appello, senza che essa incida sul decorso del termine di impugnazione della sentenza, dovendosi considerare la parte stessa ritualmente costituita in primo grado e, quindi, a conoscenza del processo¹⁴.

Infine, si evidenzia che a norma dell'articolo 335, c.p.c., richiamato dall'articolo 49, D.Lgs. 546/1992, il giudice tributario ha l'obbligo di riunire le impugnazioni nell'ipotesi in cui esse siano proposte avverso la medesima sentenza. Nel caso, invece, di pluralità di sentenze la riunione può essere facoltativamente

disposta, anche in sede di legittimità, solo in presenza di motivi di unitarietà sostanziale e processuale della controversia; secondo la Cassazione¹⁵:

"il ricorso cumulativo contro una pluralità di sentenze emesse in materia tributaria, anche se formalmente distinte perché relative a differenti annualità, è ammissibile quando la soluzione, per tutte, dipenda da identiche questioni di diritto comuni a varie cause, in modo da dare vita a un giudicato rilevante per tutte le controversie oggetto del ricorso".

(Nella specie, la Suprema Corte ha ritenuto ammissibile l'unico appello avverso più sentenze emesse dalla CTP, tenuto conto della sovrapposibilità delle questioni dedotte per le diverse annualità d'imposta e dell'affermata illegittimità del ricorso all'accertamento induttivo per l'assenza del relativo identico presupposto).

¹³ Cfr. Cassazione n. 3304/2015.

¹⁴ Corte di Cassazione, n. 3120/2016.

¹⁵ Cfr. sentenza n. 8075/2013.

 **Euroconference**
E-Learning



PREZZO

€ 170,00 + IVA

Cumulabile con sconto Privilege Card

Percorsi E-Learning

DELEGA FISCALE

Durata: 9 ore

Crediti: 9 cfp

SCOPRI DI PIÙ