

IL SISTEMA DELLE IMPUGNAZIONI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

di Ennio Attilio Sepe

Sommario: 1. Mezzi di impugnazione: distinzioni e oggetto; 2. I mezzi di impugnazione nel processo tributario; 3. I soggetti: legittimazione, interesse ad agire, acquiescenza; 4. I termini di impugnazione; 5. Cause scindibili e inscindibili; 6. Impugnazioni incidentali tempestive e tardive,

1. Mezzi di impugnazione: distinzioni ed oggetto - I mezzi di impugnazione costituiscono un *numerus clausus*: sono soltanto quelli espressamente previsti dalla legge.

Il tema riguarda i rimedi che l'ordinamento processuale appresta per sottoporre a verifica la sentenza che la parte assume essere illegittima od ingiusta, denunciando un errore processuale o sostanziale da cui sarebbe affetta, per provocarne la elisione o la sostituzione con altra pronuncia conforme a diritto.

La dottrina usa distinguere tradizionalmente i mezzi di impugnazione in **gravami** ed **azioni di impugnativa** a seconda che oggetto del nuovo esame sia l'intera materia del contendere sottoposta alla cognizione del primo giudice oppure soltanto vizi tassativamente elencati. Nel primo caso, pur trattandosi di mezzo a cognizione piena, il riesame è limitato dal divieto dello *ius novorum* e dalle limitazioni in materia di nuovi mezzi di prova, sicché, in conseguenza del c.d. effetto devolutivo dell'impugnazione, il cui ambito è circoscritto alle questioni di fatto e di diritto censurate, il giudizio presenta i caratteri di una *revisio prioris instantiae*, anziché di un *novum iudicium*. Nel secondo caso, il giudice dell'impugnazione deve procedere prima ad accertare la sussistenza dei vizi dedotti e, laddove in concreto li riscontri sussistenti, ad emanare una nuova sentenza che sostituisca quella cassata, con una netta separazione tra la fase **rescindente** (demolitoria) e la fase **rescissoria** (sostitutiva).

Nell'appello è ravvisabile in linea di massima lo schema del gravame, mentre nel ricorso per cassazione e nella revocazione quello dell'azione di impugnativa, evidenziandosi chiaramente l'esistenza delle due fasi.

Con riferimento ai termini di impugnazione opera la distinzione tra **mezzi ordinari** e **mezzi straordinari** di impugnazione. I primi sono soggetti al termine di

sessanta giorni decorrente dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte o al termine semestrale di decadenza di cui all'art. 327 c.p.c. in virtù del richiamo disposto dall'art. 51 d.lgs. 1992/546 al precedente art. 38, comma 3. Fino a quando tali mezzi sono esperibili è preclusa la formazione della cosa giudicata formale. Essi sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione c.d. ordinaria nei casi previsti dall'art. 395, n. 4 (errore di fatto) e n. 5 (contrasto con precedente giudicato). I mezzi straordinari possono invece esperirsi dopo che si è formata la cosa giudicata, in quanto ritenuti dall'ordinamento compatibili con il regime di (relativa) stabilità determinato dalla cosa giudicata formale. Mezzo straordinario è la revocazione c.d. straordinaria esperibile dal giorno in cui si è avuta conoscenza dei vizi previsti dall'art. 395, n. 1 (dolo della parte), n. 2 (falsità della prova), n. 3 (ritrovamento di documenti decisivi) e n. 6 (dolo del giudice), c.p.c.

Riguardo ai vizi da cui può essere affetta la sentenza è invalsa la distinzione tra ***errores in procedendo***, identificabili nelle violazioni della legge processuale attinenti al profilo di **legittimità** degli atti di causa, ed ***errores in iudicando***, relativi invece al **merito** della lite tali da comportare l'ingiustizia della decisione impugnata. Questi ultimi si distinguono in **errori di fatto o di diritto** se concernono la ricostruzione o l'accertamento dei fatti controversi oppure l'individuazione e l'interpretazione della norma da applicare ai fini della decisione.

Nel passato le due categorie di vizi davano luogo a diversi mezzi di impugnazione e di tale diversità è rimasta traccia nell'art. 161, comma 1, c.p.c., ove è disposto che i motivi di nullità della sentenza si convertono in motivi di impugnazione, con l'esclusione del vizio, previsto dal secondo comma, di sentenza priva di sottoscrizione, che deve considerarsi inesistente ad ogni effetto, insanabile e deducibile da chiunque vi abbia interesse. Tale regola non si ritrova nel processo tributario ove la mancata sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado, ai sensi dell'art.59, lett. e), è causa di rimessione della causa alla commissione provinciale, configurandosi il vizio quale causa di nullità.

2.1 mezzi di impugnazione nel processo tributario - I mezzi di impugnazione ammessi nel processo tributario sono elencati dall'art. 50 del d.lgs. 546/1992, che li indica nell'**appello**, nel **ricorso per cassazione** e nella **revocazione**. Balza evidente rispetto alla elencazione contenuta nell'art. 323 c.p.c., la mancanza del regolamento di competenza e dell'opposizione i terzo.

La **esclusione del regolamento di competenza** si trova già affermata dal precedente art. 5, comma 4, che recita: “*Non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sul regolamento di competenza*”. Le ragioni di tale esclusione vanno ricercate in una pluralità di ragioni: la prima di esse è rappresentata dalla volontà di espungere dal processo tributario questo mezzo di riesame, immediatamente verticistico, delle questioni di competenza; altra ragione è rappresentata dal ruolo ridottissimo che la questione di competenza svolgerebbe nel processo tributario, nel quale l’**unico criterio di ripartizione della competenza è il criterio territoriale** del luogo in cui ha sede la parte resistente, come individuata dall’art. 4, comma 1, di determinazione piuttosto semplice, tenuto altresì conto della incontestabilità della competenza per territorio del giudice avanti il quale il processo deve essere riassunto; non ultima la finalità di evitare la sospensione del processo, ai sensi dell’art 48 c.p.c., in contrasto con la esigenza di celere definizione della controversia tributaria, cui è spirata la struttura di tale processo.

In un unico caso la S.C. ha ritenuto proponibile il regolamento di competenza ed è quello in cui doveva impugnarsi il **provvedimento di sospensione del processo** ex art. 295 c.p.c. (2013/18100; Cass. 2018/16210), venendo in rilievo non tanto il criterio di ripartizione territoriale degli uffici quanto l’esigenza di tutelare i diritti fondamentali garantiti dagli artt. 24, comma 1, 111, comma 2, Cost. e 6, comma 1, CEDU. Oggi, con l’introduzione del comma 1 *bis* nell’art. 39 del d.lgs. 546/1992 da parte del d.lgs. 156/2015 la sospensione necessaria per pregiudizialità è prevista direttamente dal rito tributario.

Si è rilevato che nel caso di declaratoria di incompetenza per territorio del giudice adito, si possano avere due prosiegui processuali, il primo con la riassunzione del processo avanti il giudice dichiarato competente, ed il secondo di impugnazione della decisione avanti il giudice superiore; dal che consegue che una delle attività si rivelerà superflua con la decisione definitiva. In tal caso non può farsi luogo alla sospensione ex art. 39, comma 1 *bis*, d.lgs. 546/1992, perché la norma riguarda il rapporto fra distinti processi tributari, mentre nel nostro caso siamo di fronte a due tronconi dello stesso processo. Si è prospettata, pertanto, la possibilità di far ricorso al comma 4 dell’art. 279 c.p.c, che consente al giudice istruttore di sospendere il processo in corso laddove la sentenza non definitiva impugnata abbia carattere pregiudiziale, sempre però che vi sia concorde richiesta delle parti.

Quanto all'**esclusione dell'opposizione di terzo**, nelle sottospecie dell'opposizione **ordinaria** e dell'opposizione **revocatoria**, si osserva, con riferimento alla prima, che se appare difficilmente configurabile la situazione di un terzo che si assuma titolare del diritto alla riscossione del tributo in luogo dell'Amministrazione ovvero dell'obbligo di pagamento in luogo del destinatario della pretesa dell'Amministrazione, ben potrebbe ipotizzarsi un diritto autonomo ed incompatibile con quello di altro soggetto che abbia esercitato l'azione di rimborso nei confronti dell'Amministrazione, affermando di essere il legittimo titolare del credito. Senza contare che all'opposizione di terzo potrebbero far ricorso i litisconsorti necessari rimasti estranei al processo.

Né alla mancanza di detto rimedio potrebbe ovviarsi con l'esercizio di un'azione di accertamento, stante il carattere impugnatorio del processo tributario, oppure con la proposizione di un intervento di terzo, possibile soltanto se non sia maturata la decadenza per l'impugnativa dell'atto.

Lo stesso problema si è posto per il **processo amministrativo**, non essendo in esso prevista l'esperibilità, a favore di un terzo, di un mezzo giurisdizionale eguale a quello disciplinato dall'art. 404, comma 1, c.p.c. Al riguardo venne esaminata la questione della fungibilità tra opposizione di terzo e proposizione di un'autonoma azione di accertamento, ma la **Corte costituzionale, con sentenza 1995/177**, ha affermato, in relazione a detto processo, che l'inapplicabilità dell'opposizione, oltre che determinare una situazione di contrasto con il principio di eguaglianza, era suscettibile di ledere il diritto di difesa del terzo, perché solo questo mezzo di impugnazione poteva consentire di rimuovere l'incompatibilità esistente tra la situazione giuridica della sentenza e quella di cui fosse titolare il soggetto rimasto estraneo ad essa. Pertanto se la stessa questione di mancanza di tale rimedio venisse sollevata in ordine al processo tributario, è presumibile un'analogha conclusione positiva da parte della Corte.

Qualche dubbio di legittimità costituzionale solleva anche la esclusione dell'opposizione di terzo revocatoria per la riduzione di tutela che determina a discapito degli aventi causa, anche se, da un punto di vista pratico, è difficilmente ipotizzabile un accordo collusivo tra contribuente ed Amministrazione finanziaria a vantaggio di quest'ultima.

La **correzione degli errori materiali** disciplinata dagli artt. 287 e 288 c.p.c. non è invece riconducibile ai mezzi di impugnazione, in quanto non presuppone vizi

procedurali od errori di giudizio, ma soltanto mere omissioni od errori materiali o di calcolo, che viciano la sentenza come documento. Per rimediare a tali difformità l'ordinamento ha predisposto detto strumento autosindacatorio di correzione degli errori predetti ad opera dello stesso giudice che ha emanato la sentenza, nel contesto di un procedimento avente natura sostanzialmente amministrativa. Così nel caso di mancata, incompleta o inesatta indicazione in sentenza di una parte del giudizio, oppure di mancata indicazione, in sentenza, di un componente del collegio giudicante. Non è invece emendabile con tale speciale procedura il mancato regolamento delle spese processuali, integrando un vizio di omessa pronuncia, riparabile soltanto con l'impugnazione (Cass. 2003/12104; 2010/11596; 2013/4012), a differenza della omessa pronuncia sull'istanza di distrazione delle spese proposta dal difensore, suscettibile invece di correzione degli errori materiali (S.U. 2010/16037).

In virtù del richiamo dell'art. 49, d.lgs. 546, all'art. 338, intitolato "*Effetti dell'estinzione del procedimento di impugnazione*", la estinzione di tale procedimento "***fa passare in giudicato la sentenza impugnata***". A seguito invece della cassazione con rinvio della sentenza, la mancata riassunzione in termini della causa o la successiva estinzione del giudizio di rinvio determina la **estinzione dell'intero processo**, ai sensi dell'art. 63, commi 1 e 2, d.lgs. 546, con la conseguenza che l'atto impugnato diventa definitivo.

Le **impugnazioni dichiarate inammissibili o improcedibili non possono essere riproposte**, anche se non è scaduto il termine fissato dalla legge (artt. 358 e 387, c.p.c.), dovendosi in tali casi ritenere consumato il potere di impugnazione.

3.I soggetti: legittimazione, interesse a agire, acquiescenza - La **legittimazione** a proporre l'impugnazione compete soltanto a chi è stato parte del precedente giudizio, anche se non si sia costituito. Legittimate sono, quindi, solo le parti originarie, ancorché chiamate o intervenute in giudizio, ai sensi dell'art. 14, comma 3, d.lgs.1992/ 546, che dispone: "*Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio, i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*".

E' comunemente esclusa la possibilità dell'**intervento principale**, previsto dall'art. 105, comma 1, c.p.c., che si configura quando l'interveniente afferma

l'esistenza di un diritto proprio in contrasto con le parti in causa, introducendo una nuova domanda. Tale intervento non è compatibile con la disposizione summenzionata, che richiede che l'interveniente debba essere destinatario dell'atto impugnato o partecipe del medesimo rapporto d'imposta.

Deve ammettersi, invece, l'**intervento adesivo autonomo o litisconsortile**, ravvisabile nel processo tributario in presenza di un atto impositivo impugnato soltanto da alcuni dei suoi destinatari: i contribuenti che non lo abbiano impugnato possono farlo intervenendo nel giudizio già pendente, sempre che non scada già decorso il termine per impugnare l'atto impositivo (art. 14, comma 6).

E' utile ricordare che nel caso di **intervento adesivo dipendente**, ritenuto anch'esso ammissibile nel processo tributario (Cass. 2013/20803), l'interventore conserva la sua posizione processuale secondaria e subordinata, non avendo autonoma facoltà di proporre impugnazione, ma potendo soltanto aderire all'impugnazione della parte adiuvata (Cass. 2013/9567; 2019/32188).

Trova applicazione il principio generale sancito dall'art. 110 c.p.c., secondo cui se la parte viene meno per morte o perde la capacità processuale, la sentenza potrà essere impugnata dal **successore a titolo universale**. Ugualmente applicabile è l'art. 111 che, nel caso di trasferimento del diritto controverso per atto tra vivi o *mortis causa* conferisce al **successore a titolo particolare** la facoltà di impugnare la sentenza pronunciata nei confronti del suo dante causa.

L'esistenza di un fenomeno di tipo successorio è stata ritenuta da S.U. 2013/6070 in occasione della **estinzione di una società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese**, successivamente all'entrata in vigore dell'art. 4 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n.6 (che ha attribuito a tale adempimento efficacia costitutiva), prescindendosi dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo. Pertanto, a differenza della precedente disciplina, per la quale la cancellazione della società dal registro delle imprese non determinava la sua estinzione, qualora fossero ancora pendenti rapporti giuridici o contestazioni giudiziali, permanendo la legittimazione della società in persona del soggetto che la rappresentava prima della formale cancellazione, in virtù della riforma del diritto societario la legittimazione sostanziale e processuale si è automaticamente trasferita ai soci ex art. 110 c.p.c. (Cass. 2013/8596; 2014/23574; 2015/5855). Tuttavia l'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 ha disposto che *"ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei*

tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese" Norma, questa, di cui Cass. 2015/6743 ha escluso la valenza interpretativa, discendendone l'applicazione esclusivamente ai casi nei quali la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto d.lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente.

La Commissione Tributaria Provinciale di Benevento, con ordinanza depositata in data 13 marzo 2019, ha sollevato questione di legittimità costituzionale della citata disposizione, per violazione dell'art. 3 Cost. e per eccesso di delega.

La Corte costituzionale, con sentenza n. 142/2020, depositata l'8 luglio scorso, ha dichiarato non fondate entrambe le questioni di legittimità costituzionale. In particolare, ha affermato che la disciplina dell'art. 28, nel favorire l'adempimento dell'obbligazione tributaria verso le società cancellate dal registro delle imprese, non determina l'ingiustificata disparità di trattamento denunciata dalla rimettente. Nel richiamare la propria giurisprudenza, ha ribadito che non è configurabile una piena equiparazione fra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e quelle tributarie, per la particolarità dei fini e dei presupposti di quest'ultime, che si giustificano con la *"garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato"*, cui è volto il credito tributario. In definitiva, l'interesse fiscale perseguito dalle obbligazioni tributarie giustifica lo scostamento dalla disciplina ordinaria.

In ordine alla legittimazione processuale del **fallito**, la S.C. ha ritenuto che la perdita della capacità processuale del fallito, conseguente alla dichiarazione di fallimento, relativamente ai rapporti di pertinenza fallimentare, essendo posta a tutela della massa dei creditori, ha carattere relativo e può essere eccepita dal solo curatore, salvo che la curatela abbia dimostrato il suo interesse per il rapporto dedotto in lite, nel qual caso il difetto di legittimazione processuale del fallito assume carattere assoluto ed è perciò opponibile da chiunque e rilevabile anche d'ufficio. Pertanto, in difetto dell'eccezione del curatore, il fallito conserva la capacità processuale ed è, quindi, anche legittimato all'impugnazione (S.U. 1998/7132; Cass. 2011/5571;).

E' da verificare la conferma di tale orientamento interpretativo con l'entrata in vigore della nuova disciplina della crisi d'impresa nel caso di **liquidazione giudiziale** ai sensi del d.lgs. n. 14/2019, il cui art. 143 prevede che l'apertura di tale procedura

determina l'interruzione del processi relativi alle controversie in corso di natura patrimoniale compresi nella liquidazione giudiziale, con disposizione analoga a quella contenuta nell'art. 43 della l. n. 257/1942,

Per impugnare validamente una sentenza occorre che la legittimazione sia sorretta da un interesse a farlo. L'**interesse all'impugnazione** - inteso quale manifestazione del generale principio dell'interesse ad agire e la cui assenza è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo - deve essere individuato in un interesse giuridicamente tutelabile, identificabile nella **concreta utilità** derivante dalla rimozione della pronuncia censurata, non essendo sufficiente l'esistenza di un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica. La parte che si è vista accogliere il ricorso per prescrizione del credito d'imposta non alcun interesse ad impugnare la sentenza perché non si è pronunciata sulla non spettanza della pretesa. La soccombenza che rileva e dà titolo a proporre l'impugnazione deve avere **valenza pratica**. Se la soccombenza è soltanto teorica non sussiste l'interesse all'impugnazione e la parte vittoriosa potrà tutt'al più riproporre le questioni ed eccezioni non accolte nella fase d'impugnazione.

Nel caso di **soccombenza ripartita**, ciascuna parte avrà titolo per impugnare la sentenza con riferimento a quelle statuizioni per le quali è risultato perdente.

Il diritto all'impugnazione della sentenza si perde, oltre che per scadenza dei termini, per **acquiescenza** fatta dalla parte soccombente, ai sensi dell'art. 329 c.p.c.

L'acquiescenza può intervenire solo anteriormente alla proposizione dell'impugnazione, giacché successivamente è possibile soltanto la rinuncia alla stessa (nella forma prescritta dalla legge). L'acquiescenza disciplinata dal primo comma del citato articolo può essere **espressa** o **tacita**, quest'ultima in presenza di atti o comportamenti del soccombente "*incompatibili con la volontà di avvalersi delle impugnazioni*", cioè univoci e concludenti nel senso dell'intenzione acquiescente. Il secondo comma prevede che "*l'impugnazione parziale importa acquiescenza alle parti della sentenza non impugnata*". Tale acquiescenza è definita **acquiescenza tacita qualificata**. Si tratta di un atto giuridico in senso stretto, in cui rileva unicamente la volontarietà del comportamento, a differenza dell'acquiescenza regolata dal precedente comma, che integra un negozio giuridico processuale, nel quale rileva la volontà degli effetti.

4. I termini di impugnazione - Come già rilevato in precedenza, il **termine per proporre l'impugnazione** è di sessanta giorni dalla notificazione della sentenza, ad istanza di parte, previsto dall'art. 51, d.lgs. 546/1992 (**termine breve**) oppure di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza, ai sensi del rinvio contenuto nel citato art. 51 all'art. 38, comma 3, che richiama l'art. 327 c.p.c. (**termine lungo**).

Ai fini della **decorrenza del termine breve**, l'art. 38 richiedeva che la notificazione dovesse avvenire a norma degli artt. 137 e segg., c.p.c., ma a seguito della modifica introdotta dall'art. 3 del d.l. n. 40 del 2010 è sufficiente che la notificazione sia fatta in una delle forme previste dall'art. 16, d.lgs. 1992/546, quindi **anche direttamente a mezzo del servizio postale**. Tale notificazione si è inizialmente ritenuto che andasse effettuata **presso il procuratore costituito ai sensi degli artt. 285 e 170 c.p.c.**, non essendo reputata idonea a far decorrere il termine breve la notificazione alla controparte personalmente, per carenza di specifica diversa disposizione nel d.lgs. 546 (Cass. 2007/12269; 2008/25376). Tuttavia è rimasta **sempre possibile la notificazione effettuata a mani proprie della parte**, sebbene la stessa fosse costituita a mezzo di un difensore nel giudizio "*a quo*", in quanto ritenuta valida ed idonea a far decorrere il termine breve di impugnazione previsto dall'art. 51 comma 1, del d.lgs. 546, atteso che l'art. 17, comma 1, del medesimo decreto fa comunque salva la consegna a mani proprie, stante la prevalenza delle disposizioni processuali tributarie su quelle processuali civili ex art. 1, comma 2, di detto decreto (Cass., 2007/5504; 2014/7059).

Lo stesso problema si è posto per la **notificazione dell'atto di appello** sul quale sono intervenute le S.U. della Suprema Corte (sent. 2008/29290), che hanno affermato che l'**art. 330 c.p.c.**, nella parte in cui dispone l'eseguibilità della notifica dell'impugnazione presso il procuratore costituito, **è applicabile al processo tributario**, in quanto la specifica previsione normativa in tema di notifica contenuta nell'**art. 17, d.lgs. 546**, secondo la quale la notifica deve eseguirsi (salvo quella a mani proprie) nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata all'atto della costituzione in giudizio, **costituisce eccezione all'art. 170 c.p.c. (relativo alle notifiche endoprocessuali) e non all'art. 330 c.p.c.**, applicabile in virtù del richiamo contenuto nell'art. 1, comma 2, e 49, d.lgs. 546 alle norme processuali codicistiche, non costituendo ostacolo, alla notifica dell'impugnazione presso il procuratore costituito, la non obbligatorietà nel processo tributario, della rappresentanza processuale da parte del procuratore "*ad litem*", che, siccome non vietata, è facoltativa.

Tuttavia le sentenze gemelle delle **S. U. n. 1416 e 1417 del 20 luglio 2016**, nel definire i confini tra nullità e inesistenza della notificazione, chiarendo che il luogo in cui questa avviene non costituisce elemento costitutivo dell'atto e limitando la figura dell'inesistenza, non espressamente prevista dal codice, ai casi più evidenti di mancanza di un elemento essenziale (come nell'ipotesi di restituzione pura e semplice dell'atto al mittente), **hanno eliminato la distinzione nel rito tributario tra notifiche endoprocessuali** da effettuare ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 546 e **notifiche esterne al giudizio** da eseguire secondo le norme processuali codicistiche. In contrasto con **S.U. 2008/29290** (secondo cui l'art. 17 costituiva eccezione alla sola disposizione di cui all'art. 170 c.p.c. per le notifiche endoprocessuali) hanno richiamato la "significativa contrapposizione", ribadita da S.U. 2014/8053 tra le disposizioni di rinvio contenute nel d.lgs. 546//1992, art. 1, comma 2, e art. 59, relative al processo ed alle impugnazioni in generale, e le disposizioni di rinvio contenute nel successivo art. 62, relative al giudizio di cassazione: gli artt. 1 e 49 istituiscono un'autentica specialità del rito tributario, sancendo la prevalenza della norma processuale tributaria, ove esistente, sulla norma processuale ordinaria, applicabile soltanto in via sussidiaria; l'art. 62, viceversa, per il giudizio di cassazione, fa espressamente riferimento all'applicabilità della norma del codice di procedura civile, prevalente per questa sola ipotesi.

Alla stregua del sopra delineato quadro normativo nonché dei principi che ne ha tratto la sentenza n. 8053 del 2014, le suindicate sentenze gemelle hanno affermato che, per un verso, **non esistono ragioni normative che impongono di ritenere che l'art. 17 cit. si riferisca esclusivamente alle notificazioni endoprocessuali**, laddove, anzi, proprio la previsione secondo cui "l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione di domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo" (comma 2), nonché esigenze di carattere sistematico, inducono alla conclusione che la norma è applicabile, con carattere di specialità e quindi di prevalenza anche alla notificazione del ricorso in appello (conf. Cass. 2017/4233; 2018/14549).

Le stesse ragioni valgono anche per la notificazione della sentenza.

Nonostante il nuovo orientamento, non sono però mancate decisioni successive difformi, che hanno affermato la nullità della notificazione dell'appello effettuata in violazione dell'art. 330 c.p.c. (Cass. 2017/8426; 2018/18104).

Nel caso di notifica irregolare, in difetto di sanatoria per raggiungimento dello scopo (art. 156, comma 3, c.p.c.), ne va disposta la rinnovazione ai sensi dell'art. 291 c.p.c.

Con l'entrata in vigore del d.l. 23 ottobre, n. 119, conv. in l. 17 dicembre 2018, n.135, che ha sostituito l'art. 16 bis del d.lgs. 546, a partire dal 1° luglio 2019 è divenuta **obbligatoria** di norma, per le notifiche e i depositi di cui al comma 3 di tale articolo, la **utilizzazione delle modalità telematiche**, secondo le disposizioni contenute nel decreto del MEF 23 dicembre 2013, n.163, e nei successivi decreti di attuazione, **tranne che ricorrano casi eccezionali**, nei quali il presidente della commissione o di sezione, se il ricorso è già iscritto a ruolo, o il collegio, se la questione sorge in udienza, con provvedimento motivato possono autorizzare il deposito con modalità diverse da quelle telematiche. Detta utilizzazione è **facoltativa** per i **soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica**, ai sensi dell'art. 12, comma 2, del decreto, previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni, come disposto dal seguente comma 3 bis; in alternativa, osservano per le notificazioni le modalità previste dall'art. 16 (tramite ufficiale giudiziario, a mezzo del servizio postale, con consegna diretta all'ufficio).

Anche le **comunicazioni** sono effettuate **mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata**, ai sensi del d.lgs. n. 82/2005, e successive modificazioni.

La notificazione degli atti tramite posta elettronica certificata si ritiene perfezionata nel momento in cui il sistema genera la ricevuta di accettazione e di consegna del messaggio nella casella del destinatario, in quanto allora si determina, analogamente a quanto avviene per le dichiarazioni negoziali ai sensi dell'art. 1335 c.c., una presunzione di conoscenza dello stesso (Cass. 2017/25819), il quale potrà dedurre la nullità della notificazione nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio PEC per cause a lui non imputabili, ex comma 2 dell'art. 16 bis. Pertanto la notificazione dovrà ritenersi perfezionata nel caso in cui l'operatore attesti nella ricevuta di avere rinvenuto la casella PEC del destinatario "piena", in quanto il mancato inserimento nella casella di posta per saturazione della capienza rappresenta un evento imputabile al destinatario, per l'inadeguata gestione dello spazio per l'archiviazione e la ricezione di nuovi messaggi (Cass. 2020/3164).

Il ricorso, con la prova dell'avvenuta notifica, deve essere depositato a norma dell'art 22. La **costituzione dell'appellante**, come nel giudizio di primo grado, deve essere effettuata **nel termine di trenta giorni** dalla notificazione del ricorso e, quando questo sia stato notificato a più parti, dall'ultima notificazione.

Alla notifica della sentenza si riconosce **efficacia bilaterale**, nel senso che essa segna anche per il notificante il momento di conoscenza legale del provvedimento da impugnare, da cui decorre anche per lui il *dies a quo* del termine breve di sessanta giorni.

Analogo effetto è ammesso per la notifica dell'impugnazione, anche se inammissibile o improcedibile, reputata equivalente, agli effetti della scienza legale, alla notificazione della sentenza. Non è invece riconosciuto tale effetto alla proposizione del ricorso per correzione della sentenza medesima ai sensi degli artt. 287 e 288 c.p.c.

Applicabile al processo tributario è l'istituto della **rimessione in termini**, disciplinato dall'art 184 *bis*, che ne limitava l'applicazione solo alle decadenze relative alle attività difensive interne allo svolgimento del giudizio, in particolare all'attività di trattazione, fino all'abrogazione operata dalla l. n. 69 del 2009, che riformulandolo nell'art. 153 c.p.c., tra le disposizioni generali, ne generalizzava l'applicazione a tutti i gradi del processo ed a tutte le situazioni di elusione di un termine perentorio, per quanto esso fosse esterno allo svolgimento del processo. Peraltro tale estensione di applicazione era stata affermata, da ultimo, con riferimento anche alla vigenza dell'art. 184 *bis* c.p.c., ritenuto utilizzabile sia per le decadenze relative ai poteri processuali interni al giudizio, sia a quelle correlate alle facoltà esterne e strumentali al processo, quali le impugnazioni (Cass.2014/8715; 2015//12544). Tra le cause di decadenza non imputabili che giustificano l'istanza di rimessione in termini vengono in rilievo soprattutto quelle riconducibili alle nozioni di **caso fortuito** o **forza maggiore**. Fra esse è incluso anche l'**errore scusabile** nel significato assunto nel processo amministrativo, vale a dire l'errore indotto da indicazioni insufficienti o equivocate dello stesso atto impositivo o addirittura incertezze normative.

Detto istituto è **applicabile al termine breve**, non è invece applicabile al termine lungo, correlato soltanto al decorso di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza. L'art. 38, comma 3, d.lgs. 546, nel rinviare all'art 327 c.p.c. per la durata del termine, regola autonomamente la reintegrazione del termine, stabilendo che tale disposizione non si applica e, quindi, non matura la decadenza dal diritto di impugnare solo quando ***“la parte non costituita dimostra di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza”***. In questa ipotesi l'impugnazione può essere proposta con decorrenza del termine semestrale dall'avvenuta conoscenza della pronuncia, anziché dalla sua pubblicazione. Entrambi gli elementi devono ricorrere per

l'ammissibilità dell'impugnazione: lo stato soggettivo della parte di ignoranza del processo e la nullità degli atti che avrebbero dovuto dargliene notizia (Cass. 2013/23323).

Se la **morte o la perdita della capacità di stare in giudizio** colpisce la parte **durante la decorrenza del termine breve d'impugnazione**, il **termine** stesso è **interrotto** e il nuovo decorre dal giorno in cui la notificazione della sentenza è rinnovata. A differenza di quanto accade nel caso che l'evento si verifichi nel corso del processo, determinando l'interruzione dello stesso, nel caso in cui esso intervenga successivamente alla notifica della sentenza, produce quale effetto la proroga del termine di impugnazione.

Una sospensione dei termini, anche di quelli d'impugnazione, può essere disposta, ai sensi dell'**art. 1, d.l. 1961/498**, conv. con modificazione dalla l. 1961/770, come sostituito dall'art. 1, l. 1985/592, con decreto ministeriale per l'eventualità che **gli uffici finanziari non siano in grado di funzionare a causa di eventi a carattere eccezionale**.

Il provvedimento di proroga, concernente i termini di prescrizione e decadenza o relative formalità relativi a imposte e tasse erariali, ha natura di atto amministrativo meramente ricognitivo, che il giudice tributario può ben sottoporre a sindacato di legittimità, in via incidentale, e disapplicarlo se ritenuto illegittimo (Cass. 2004/15073).

5.Cause scindibili e inscindibili- In virtù del richiamo contenuto nell'art. 49 c.p.c. alle disposizioni del titolo III, capo I, libro II del c.p.c. (da ridimensionare ad un esame più attento degli artt. 323-338 c.p.c.) trovano applicazione nel processo tributario gli artt. 331 e 332 c.p.c., che disciplinano il contraddittorio nel giudizio di impugnazione nelle **cause inscindibili** ed in quelle scindibili, alla luce del principio che a tale giudizio devono partecipare o, comunque, essere messi in grado di potervi partecipare, tutti i soggetti che hanno assunto la veste di parte nel grado precedente (che si acquista indipendentemente dalla costituzione in giudizio).

L'**art. 331** recita che se la sentenza pronunciata tra più parti in causa inscindibile o in cause tra loro dipendenti, non è stata impugnata nei confronti di tutte, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio nei confronti delle parti pretermesse fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta; se nessuna delle part

vi provveda, l'impugnazione è dichiarata inammissibile. Anche con riguardo al contenzioso tributario, l'integrazione del contraddittorio è dunque obbligatoria non solo in **ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale**, quando cioè i rapporti dedotti in causa siano assolutamente inscindibili e non suscettibili di soluzioni differenti nei confronti delle varie parti del giudizio, ma altresì nell'**ipotesi di cause** che, riguardando due (o più) rapporti scindibili ma logicamente **interdipendenti tra loro o dipendenti da un presupposto di fatto comune**, meritano, per ovvie esigenze di non contraddizione, l'adozione di soluzioni uniformi nei confronti delle diverse parti, di guisa che, ove siano state decise nel precedente grado di giudizio in un unico processo, la citata norma procura che il "*simultaneus processus*" non sia dissolto, e che le cause restino unite anche in sede di successiva impugnazione, al fine di evitare che, nelle successive vicende processuali, conducano a pronunce definitive di contenuto diverso (Cass. 2007/1225).

Riguardo al **litisconsorzio necessario**, a differenza della previsione contenuta nell'art. 102 c.p.c. (che sostanzialmente detta una "*norma in bianco*"), l'art 14, comma 1, d.lgs. 546, positivamente ne indica i presupposti nella inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso. Sicché sulla base di questi presupposti, un'ipotesi di litisconsorzio tributario, ai sensi del citato art. 14, si configura ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione. La "*ratio*" della peculiarità della fattispecie del litisconsorzio tributario si giustifica sul piano costituzionale quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione, perché funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati e, al rispetto della loro capacità contributiva (Cass. 2007/1052). Di particolare interesse, sotto tale profilo, è la ritenuta necessità dell'unitarietà dell'accertamento del reddito della società di persone e di quello di partecipazione dei soci affermata da S.U. 2008/14815.

Il **rapporto di dipendenza** è stato riconosciuto tra la causa che oppone il contribuente all'Agenzia del territorio (oggi entrate) circa la rendita catastale e quella che oppone il contribuente al Comune per la liquidazione dell'ICI (Cass. 2014/421).

Presupposti tributari almeno in parte comuni, in ipotesi di dichiarazione congiunta, sono ravvisabili in relazione ad entrambe le posizioni contributive coinvolte (Cass.2007/1225).

L'**art. 332 c.p.c.** stabilisce che se l'impugnazione di una sentenza pronunciata in **cause scindibili** è stata proposta soltanto da alcuna delle parti o nei confronti di alcune di esse, il giudice ne ordina la notificazione alle altre, in confronto delle quali l'impugnazione non è preclusa o esclusa, fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta; la mancata notificazione ordinata dal giudice determina la sospensione del processo finché non siano spirati i termini d'impugnazione.

Si è posto il problema della **compatibilità di tale articolo con l'art.53, comma 2, d.lgs. 546**, secondo cui il ricorso deve essere proposto "*nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado*", nel senso che tale norma avrebbe creato in appello un'ipotesi di litisconsorzio necessario. Ma è stata comunemente ritenuta l'applicabilità al processo tributario degli artt. 331 e 332 c.p.c. ove l'appello non sia stato notificato a tutte le parti del processo di primo grado (Cass. 2004//17698).

L'art. 332 riguarda un pluralità di rapporti connessi ma distinti, inquadrabili nella figura del litisconsorzio facoltativo, caratterizzato appunto da più rapporti connessi per l'oggetto o per il titolo ovvero per identità di questioni. E' questo il caso delle obbligazioni solidali, costituite da una pluralità di rapporti identici.

6.Impugnazioni incidentali tempestive e tardive - Tra le norme richiamate dall'art. 49, d.lgs. 546, vi sono anche gli artt. 333 e 334. Il primo disciplina le **impugnazioni incidentali**, e dispone le parti alle quali è stata notificata l'impugnazione, se a loro volta intendono impugnare la sentenza, debbono proporre impugnazione (incidentale) nello stesso processo, a pena di decadenza.

L'art. 334 consente alla parte, cui è stata notificata l'impugnazione principale, di impugnare la sentenza anche quando per essa è scaduto il termine per farlo, proponendo **impugnazione incidentale tardiva**. In queste ipotesi, se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, l'impugnazione incidentale perde ogni efficacia.

L'impugnazione è qualificata incidentale soltanto in base ad un criterio cronologico, in quanto proposta successivamente all'impugnazione principale, e se

proposta in via principale da chi avrebbe invece dovuto proporla in via incidentale, si converte in impugnazione incidentale, previa riunione con la precedente, alla luce del **principio di concentrazione delle impugnazioni** di cui al successivo art. 335 c.p.c., che impone la riunione di tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza.

La giurisprudenza costantemente nega l'esistenza in capo alla **parte appellata vittoriosa** di un onere di impugnazione in via incidentale **per far valere domanda ed eccezioni non accolte** nel precedente grado di giudizio perché superate ed assorbite, potendo questa **limitarsi a riproporle o richiamarle in fase di gravame** in modo chiaro e preciso, così da manifestare in forma non equivoca la volontà di evitare la presunzione di rinuncia ex art. 346 c.p.c.

Le S.U. 2009/5456 hanno statuito: *“Anche alla luce del principio costituzionale della ragionevole durata del processo, secondo cui fine primario di questo è la realizzazione del diritto delle parti ad ottenere risposta nel merito, il ricorso incidentale proposto dalla **parte totalmente vittoriosa** nel giudizio di merito, **che investa questioni pregiudiziali di rito**, ivi comprese quelle attinenti alla giurisdizione, o **preliminari di merito**, ha natura di **ricorso condizionato**, indipendentemente da ogni espressa indicazione di parte, e deve essere esaminato con priorità solo se le questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito, rilevabili d'ufficio, non siano state oggetto di decisione esplicita o implicita (ove quest'ultima sia possibile) da parte del giudice di merito. Qualora, invece, sia intervenuta detta decisione, tale ricorso incidentale va esaminato dalla Corte di cassazione, solo in presenza dell'attualità dell'interesse, sussistente unicamente nell'ipotesi della fondatezza del ricorso principale”*.