
L'appello incidentale tardivo nel processo tributario

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 16 Marzo 2011

Analizziamo una fattispecie classica del processo tributario: l'appello incidentale tardivo può investire qualunque capo della sentenza e non soltanto quello oggetto dell'appello principale? A cura di Antonio Terlizzi.

Appello Incidentale - Intervento

La [sentenza n. 62 del 9 febbraio 2001 della Commissione Tributaria di Roma sez. 4](#) ha dichiarato inammissibile l'appello incidentale tardivo (proposto il 22/04/2010 a fronte del termine lungo che scadeva il 30/03/2010) del contribuente che non investiva il capo della sentenza oggetto dell'appello principale dell'ufficio poiché, nel caso di specie, l'appello principale dell'ufficio (proposto il 23/02/2010) e l'appello incidentale del contribuente (proposto il 22 /04/2010 ossia entro 60 giorni, decorrenti dalla notifica dell'appello principale dell'ufficio) erano perfettamente autonomi, censurando la sentenza impugnata sotto diversi profili.

Appello incidentale - Riflessioni

Appello incidentale tempestivo

L'appello incidentale tempestivo è quello proposto, nel termine di 60 giorni, previsto per l'appello principale dall'articolo 51 del D.lg. 546/92, in presenza della notifica della sentenza di primo grado; l'impugnazione incidentale tempestiva è quello che viene ad essere incardinato, quando la parte, che ha ricevuto l'impugnazione principale, sia ancora nei termini per proporre impugnazione poiché non è già decorso il termine breve o poiché in assenza della notifica della sentenza non è decorso il termine lungo(1).

Appello incidentale tardivo

L'appello incidentale tardivo può proporsi allorché la parte sia rimessa in termini dall'impugnazione principale effettuata dalla controparte.

L'appello incidentale tardivo (appello incidentale proposto con le controdeduzioni all'appello principale), è quello proposto, nel termine perentorio di 60 giorni, decorrenti dalla notifica dell'appello principale (vd. articolo 23 del D.lg. 546/92 richiamato dall'articolo 53 dello stesso decreto), ma oltre il termine ordinario, previsto per la proposizione dell'appello in via principale.

Il soggetto che lascia trascorrere il termine per la proposizione dell'appello principale, decorrente dalla notifica della sentenza di primo grado, può avvalersi dell'appello tardivo previsto dall'articolo 334 del c.p.c. anche per impugnare un capo autonomo ossia qualsiasi capo della decisione.

In tema di contenzioso tributario, l'appello incidentale tardivo può riguardare anche questioni diverse da quelle prospettate con l'appello principale, non potendo attribuirsi a questo strumento di difesa una pienezza diversa da quella dell'appello incidentale civile, tenuto conto della tendenziale equiparazione del processo tributario a quello civile, prevista dall'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, nonché del disposto degli artt. 49 e 54 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, i quali richiamano per le impugnazioni tributarie le norme processuali civili, con la sola esclusione dell'art. 337 c.p.c., e non pongono alcuna limitazione in ordine ai contenuti dell'appello incidentale (Cass. civ. Sez. V Sent., 07-05-2008, n. 11080).

L'impugnazione incidentale tardiva non è solo quella proposta avversa un capo della sentenza, già investito dall'impugnazione principale; l'appello incidentale tardivo può investire qualunque capo della sentenza e non soltanto quello oggetto dell'appello principale(2).

Tale assunto trova preciso conforto dalla giurisprudenziale (vd. sentenza n. 11042 del 15 luglio 2003; vd. sent. N. 3470/89, sent. N. 6311/88, sent. 4640/89, sent. 2819/91, sent. N. 9638/94) della Corte di Cassazione e della C.T. Centrale (decisione n. 2347 del 6 maggio 98).

L'appello incidentale tardivo è ammissibile anche nel processo tributario sia perché l'art. 49 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, richiama per le impugnazioni le norme processuali civili, con la sola esclusione

dell'art. 337 del codice di procedura civile, e sia perché l'art. 54 del decreto legislativo (norma che disciplina espressamente l'appello incidentale tributario) non contiene alcuna limitazione di sorta in ordine ai contenuti di questo strumento di difesa.

L'appello incidentale tributario

Da ciò discende che anche l'appello incidentale tributario non può avere una pienezza diversa rispetto a quello generale, anche per la tendenziale equiparazione del processo tributario a quello civile, contenuta nella legge delega per il processo tributario, e sancita nell'art. 1 del citato decreto (sent. N. 11349 del 25 gennaio 2001 dep. il 30 agosto 2001 della Corte Cass. sez. tributaria).

L'appello incidentale, proposto con le controdeduzioni all'appello principale, non va notificato all'appellante principale e a tutte le parti che hanno partecipato al processo di primo grado, ma va solo depositato, entro il termine perentorio di 60 giorni, decorrente dalla notifica dell'appello principale presso la segreteria della CT Regionale in tanti esemplari, pari alle parti in giudizio, corredati dai documenti offerti in comunicazione.

Le finalità dell'appello incidentale sono correttamente raggiunte mediante il ricevimento, da parte della segreteria della CT Regionale, ed il conseguente suo inserimento nel fascicolo, formato a seguito del deposito dell'appello principale.

L'appello incidentale tardivo segue le sorti dell'appello principale, poiché diventa irricevibile o inammissibile, ai sensi dell'articolo 334 del c.p.c. se lo è quest'ultimo. La particolarità dell'appello incidentale tardivo è che lo stesso, traendo legittimazione dalla proposizione dell'appello principale, segue le vicende processuali di quest'ultimo. Ove, infatti, l'appello principale dovesse essere colpito da inammissibilità, medesima sorte toccherebbe all'impugnazione tardiva(3).

All'inammissibilità non è equiparabile l'improcedibilità dell'appello principale, atteso che l'articolo 334 del c.p.c. si riferisce soltanto all'impugnazione principale inammissibile. In caso d'inammissibilità dell'appello principale, per difformità tra l'atto depositato nella segreteria della C.T. e l'atto notificato alle parti che hanno partecipato al processo di primo grado, la C.T. deve dichiarare l'appello incidentale tardivo (proposto oltre 60 giorni dalla notificazione della pronuncia di primo grado oppure proposto dopo un anno dalla pubblicazione della medesima) parimenti inammissibile. L'appello incidentale tempestivo non

è travolto dalla pronuncia d'inammissibilità dell'appello principale e la CT Regionale è tenuta a pronunciarsi sullo stesso; viceversa, l'appello incidentale tardivo è pregiudicato dall'inammissibilità di quello principale ed il giudice di gravame non può esaminarlo.

La "tempestività" dell'appello incidentale non inficia quest'ultimo neanche nel caso di mancata o tardiva costituzione in giudizio dell'appellante principale, stante il fatto che il rapporto processuale del giudizio di appello nasce nel momento della notifica dell'appello principale.

L'appellante incidentale tardivo non ha interesse ad impugnare con ricorso per cassazione la pronuncia di inammissibilità dell'appello, ancorché tale pronuncia abbia determinato per conseguenza anche l'inammissibilità dell'appello incidentale tardivo (sent. n. 1610 del 7 novembre 2007 dep. il 25 gennaio 2008 della Corte Cass., Sez. tributaria).

Nel processo tributario è possibile sia l'appello incidentale cd. proprio o tipico, avente per oggetto lo stesso capo o capi connessi o dipendenti dell'appello principale, sia l'appello incidentale cd. improprio o autonomo, avverso capi diversi e in ogni modo non connessi a quelli impugnati con l'appello principale.

L'appello incidentale proprio è una controprestazione, proposta, nei confronti dell'appellante principale, dal soggetto, che, rimasto parzialmente soccombente in primo grado, avrebbe prestato acquiescenza al capo della decisione se anche l'avversario lo avesse da parte sua accettato.

L'appello incidentale, tardivo o tempestivo, rischia di provocare una reformatio in peius a carico dell'appellante principale, ossia di provocare una soccombenza totale di quest'ultimo (si pensi al caso in cui l'appello incidentale rilevi, la tardiva costituzione in giudizio del contribuente); la parte, propensa a proporre gravame principale, deve valutare l'ipotesi di un aggravamento della sua soccombenza, per effetto dell'accoglimento dell'appello incidentale, proposto dalla controparte.

NOTE

1) Solo il gravame incidentale "tempestivo" onora il termine "lungo" ex art. 327 o "breve" ex art. 51, c. 1, del D.Lgs n. 546/1992, utile alla proposizione dell'appello principale (Antonino Russo, L'appello incidentale nel processo tributario in "il fisco" n. 34 del 21 settembre 2009, pag. 5659).

L'ipotesi dell'impugnazione tardiva pur non essendo espressamente prevista dal coordinato disposto del decreto legislativo, è da considerarsi ammissibile in virtù del richiamo operato dall'art. 49, che tra le altre disposizioni applicabili alla impugnazione delle Commissioni tributarie include anche l'art. 334 c.p.c., che appunto contempla la regola per la quale «le parti, contro le quali è stata proposta impugnazione e quelle chiamate ad integrare il contraddittorio a norma dell'art. 331, possono proporre impugnazione incidentale anche quando per esse è decorso il termine o hanno fatto acquiescenza alla sentenza». Val quanto dire che l'appellato, decaduto dalla facoltà di proporre impugnazione per decorrenza dei termini ovvero per aver prestato formale acquiescenza alla sentenza, una volta ricevuta la notificazione dell'atto di appello è reintegrato nei termini per l'appello, che potrà proporre osservando i termini ed i modi previsti dall'art. 54, c. 1. La regola è orientata a consentire alla parte parzialmente soccombente, che in astratto si presume disposta ad accettare la sentenza soltanto nell'ipotesi che anche l'altra parte l'accetti, di attendere le decisioni di quest'ultima senza occuparsi del termine per l'impugnazione.

L'ordinamento nel consentire l'impugnazione incidentale tardiva e quindi consentendo a ciascuna parte la facoltà di attendere che sia l'altra parte ad impugnare per prima, si trova nella necessità di considerare ammissibile anche l'impugnazione proposta oltre il termine, garantendo alla parte di proporre la propria impugnazione anche quando la stessa abbia prestato acquiescenza espressa, tacita e presunta. In quest'ultimo caso quindi, la prestata acquiescenza si configura quale causa estintiva del potere di proporre l'impugnazione principale ma non del potere di impugnare in via incidentale tardiva.

2) In tema di contenzioso tributario, l'appello incidentale tardivo può riguardare anche questioni diverse da quelle prospettate con l'appello principale, non potendo attribuirsi a questo strumento di difesa una pienezza diversa da quella dell'appello incidentale civile, tenuto conto della tendenziale equiparazione del processo tributario a quello civile, prevista dall'art. 30 della [legge 30 dicembre 1991, n. 413](#), nonché del disposto degli artt. 49 e 54 del [d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#), i quali richiamano per le impugnazioni tributarie le norme processuali civili, con la sola esclusione dell'art. 337 c.p.c., e non pongono alcuna limitazione in ordine ai contenuti dell'appello incidentale (Cass. civ. Sez. V Sent., 07-05-2008, n. 11080). Anche nel processo tributario è proponibile l'appello incidentale tardivo, sia perchè l'art. 49 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, richiama per le impugnazioni le norme processuali civili con la sola esclusione [dell'art. 337 c.p.c.](#), sia perchè l'art. 54 del citato d.lgs. (norma che disciplina espressamente l'appello incidentale tributario) non contiene alcuna limitazione di sorta in ordine ai contenuti di questo strumento di difesa (Cass. civ. Sez. V, 30-08-2001, n. 11349).

La parte parzialmente soccombente può proporre appello incidentale tardivo, ai sensi dell'art. 334 c.p.c., anche in riferimento ai capi della sentenza di merito non oggetto di gravame con l'impugnazione

principale, a condizione che si tratti di impugnazioni proposte in relazione ad unico rapporto, mentre, qualora si tratti di distinti rapporti dedotti nello stesso giudizio, ovvero in cause diverse poi riunite, ciascuna parte deve proporre impugnazione per i capi della sentenza che la riguardino nei termini di cui agli artt. 325 e 327 c.p.c. (fattispecie in tema di risarcimento dei danni da occupazione appropriativa, in cui la S.C., avendo un Comune proposto appello principale riguardo al riparto di responsabilità con l'I.A.C.P., delegato alla realizzazione dell'opera pubblica, ha dichiarato inammissibile l'appello incidentale proposto dall'istituto relativamente all'ammontare del corrispettivo dovuto per la cessione del diritto di superficie in suo favore - Cass. civ. Sez. I Sent., 10-10-2008, n. 24902).

3) Solo l'appello incidentale "tempestivo" sopravvive ai vizi dell'appello principale mentre quello "tardivo" ne viene travolto, restando assorbito dalla dichiarazione d'inammissibilità del gravame di controparte e senza che alcuna parte possa riproporre appello, stante la vigenza – anche nel processo tributario – del cd. principio di consumazione dell'impugnazione. La giurisprudenza civile ha, recentemente, esteso il travolgimento del gravame incidentale anche alle ipotesi di "improcedibilità", eventualmente riscontrate nell'appello principale (Antonino Russo, L'appello incidentale nel processo tributario, in "il fisco" n. 34 del 21 settembre 2009, pag. 5659).

Con riferimento al nesso di dipendenza con il ricorso in appello principale, occorre muovere da una fondamentale differenza tra l'appello incidentale tempestivo e quello tardivo.

Mentre il primo gode di piena autonomia non essendo condizionato dall'esito del giudizio di ammissibilità dell'appello principale, il ricorso incidentale tardivo resta in stretta dipendenza con il ricorso principale. Ne consegue che in caso di dichiarata inammissibilità dell'appello principale, quello tempestivo si converte in appello principale mentre l'appello tardivo resta travolto dalla dichiarazione di inammissibilità (Carlo Ferrari e Mauro Tortorelli,

Il ricorso in appello, in fiscalitax n. 10/2009 pag. 1419). Roberto Lunelli)Impugnazioni nel processo tributario in Guida ai controlli fiscali n. 10/2009 pag. 240), sottolinea che: l'appellato può proporre — nel rispetto delle modalità e del termine di cui all'art. 23, D.Lgs. 546/1992, anche con l'atto di controdeduzioni — appello incidentale, in tante copie quante sono le parti in giudizio, unitamente al fascicolo. L'appello incidentale può essere proposto soltanto da chi vi abbia interesse, che potrà sussistere solo se — e nei limiti in cui — la parte sia rimasta soccombente; ne deriva che la parte che abbia interesse — non alla riforma, ma — alla conferma della sentenza impugnata non potrà proporre appello incidentale. La parte appellata può proporre impugnazione incidentale anche dopo il decorso del termine «breve» di sessanta giorni dalla notifica o «lungo» dalla pubblicazione della sentenza appellata

(vale a dire oltre i termini previsti per la proposizione dell'appello principale): in tal caso, l'appello incidentale è «tardivo».

A differenza dell'appello incidentale proposto dopo quello principale ma entro il termine ordinario di impugnazione della sentenza, l'appello incidentale «tardivo» è «dipendente» da quello principale: nel senso che la eventuale inammissibilità dell'appello principale pregiudica l'efficacia di quello incidentale (tardivo).

16 marzo 2011

Antonio Terlizzi