
I motivi dell'appello nel processo tributario

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 12 Marzo 2011

Analizziamo, in base alla giurisprudenza di Cassazione, le modalità corrette per motivare l'atto di appello. A cura di Antonio Terlizzi.

L'art. 53, comma 1, del Dlgs 546/92, recante norme riguardanti la "forma dell'appello" sancisce che il ricorso in appello contiene l'indicazione della Commissione Tributaria a cui è diretto, dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto, gli estremi della sentenza impugnata, l'esposizione sommaria dei fatti, l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione.

Da quest'ultimo elemento citato, si evince la ratio della norma secondo cui la proposizione di un atto di appello deve essere finalizzato alla revisione della sentenza in precedenza emessa e non può che riguardare la statuizione ivi contenuta.

Il successivo periodo del comma 1 dell'articolo 53 sopra riportato, a tal proposito, precisa che il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati.

L'indicazione degli specifici motivi costituisce un requisito essenziale dell'atto di appello, in quanto permette di evidenziare gli errori commessi dalla sentenza impugnata e la relativa connessione causale con l'atto impositivo e, quindi, di identificare le concrete ragioni per cui se ne invoca la riforma.

Occorre eliminare la prassi diffusa di proporre ricorso in appello formulando i motivi di gravame negli stessi termini testuali del ricorso in primo grado respinto dalla Commissione tributaria provinciale; va evitata la prassi di formulare l'atto di appello senza tenere in considerazione la decisione impugnata, nei confronti della quale non è mossa alcuna censura.

E' inammissibile, infatti, il motivo di gravame, proposto avverso la sentenza di primo grado, che è formulato in modo generico senza così permettere l'individuazione dei punti della decisione che s'intendono, motivatamente, sottoporre a verifica (sentenza n. 13608 del 16/09/2003 della Corte di cassazione - sez. V).

La specificità dei motivi d'appello evidenzia l'imprescindibile relazione che essi devono avere con la sentenza impugnata ossia richiede di fornire al giudice del gravame gli elementi di giudizio occorrenti per consentire la riforma o l'annullamento della sentenza appellata.

L'atto di appello è finalizzato alla revisione della sentenza impugnata e pertanto l'appellante è tenuto a dedurre specifici motivi di impugnazione concernenti il contenuto ed i vizi della sentenza di primo grado; l'appello si rivolge alla sentenza mentre il ricorso di primo grado all'atto impositivo.

Ne consegue che deve ritenersi inammissibile l'appello "se manca o è incerto" questo elemento, come sancisce l'art. 53 D.lgs. 546/92, e se l'appellante si limita a proporre motivi nondedotti in primo grado e quindi motivi "nuovi" (come tali inammissibili ai sensi dell'art. 57) o ad esporre un generico rinvio alle difese del ricorso davanti ai giudici di prima istanza.

L'appellante, che si limita a riproporre le stesse deduzioni avanzate in primo grado e disattese con ampia e corretta motivazione, non indica con chiarezza, così come dovuto, quali siano le specifiche critiche indirizzate alla motivazione che sostiene la statuizione investita dal gravame, non consentendo, così, di valutare esattamente la portata delle stesse.

In tal caso, l'appello deve ritenersi inammissibile e tale inammissibilità non può essere sanata da deduzioni successive né specificazioni contenute per la prima volta nella comparsa conclusionale.

I motivi specifici di impugnazione devono essere indicati nel ricorso in appello, non essendo possibile un'esposizione frazionata degli stessi in vari atti del giudizio.

A nulla rileva la specificazione dei motivi, con successiva memoria, atteso che non è possibile fare riserva di specificazione dei motivi d'appello, in atti o momenti diversi dall'appello incidentale (ad esempio, in sede di discussione orale durante l'udienza pubblica).

La specificità richiede che alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata siano contrapposte quelle dell'appellante volte a incrinare il fondamento logico-giuridico delle prime.

È inammissibile la mera riproduzione dei motivi di primo grado, perché sussiste la necessità di un confronto tra la soluzione adottata dalla Commissione tributaria provinciale e la soluzione dovuta.

E' inammissibile l'appello del contribuente se questi si limita a chiedere l'annullamento della sentenza impugnata ed a fare riferimento ad una sentenza relativa ad altro contribuente, omettendo l'esposizione, sia pure sommaria, dei fatti e l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione.

L'inosservanza dell'onere della specificazione dei motivi di appello, determina l'inammissibilità dell'atto d'appello la quale non è sanabile per effetto della costituzione dell'appellato (sentenza n. 12589 del 09/07/2004 della Corte di Cassazione - sez. V).

La specificità dei motivi d'appello non può essere definita in via generale e assoluta, ma va correlata con la motivazione della sentenza impugnata e deve ritenersi sussistente quando alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata sono contrapposte quelle dell'appellato in modo da incrinare il fondamento logico-giuridico delle prime, come nell'ipotesi in cui, con riferimento a un autonomo capo di sentenza, l'appellante, pur non procedendo all'esplicito esame dei passaggi argomentativi della sentenza, abbia svolto il motivo d'appello in modo incompatibile con la complessiva argomentazione della decisione impugnata sul punto, posto che l'esame dei singoli passaggi della stessa è inutile, una volta che l'appellante abbia esposto argomentazioni incompatibili con le stesse premesse del ragionamento della sentenza impugnata (sentenza n. 15936 del 23/10/2003 della Corte di cassazione); è soddisfatta l'esigenza di specificità dei motivi laddove la loro enunciazione valga a definire l'ambito del riesame come la ragione sui cui si fonda l'istanza di riforma dell'impugnata decisione.

L'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dall'art. 53 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto un'esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza (sentenza n. 1574 del 26/01/2005 della Corte di Cassazione).

L'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, ben potendo i motivi di gravame essere ricavati, anche per implicito, purchè in maniera univoca, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso (Sent. n. 802 del 14 gennaio 2011 della Corte Cass., Sez. tributaria).

Giova rammentare che l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto, anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge per proporlo (cosiddetto principio di consumazione dell'impugnazione).

Anche nel processo tributario la consumazione dell'impugnazione, che non consente di proporre una successiva ulteriore impugnazione, si verifica con la presentazione della (prima) rituale impugnazione.

Ove invece la prima impugnazione sia viziata la consumazione del diritto si verifica con l'emanazione, da parte del giudice, della pronuncia di inammissibilità o improcedibilità. Di conseguenza, la seconda impugnazione è inammissibile solo quando la pronuncia di inammissibilità od improcedibilità della prima già sussista al momento della proposizione della seconda (Sent. n. 18823 dell'8 giugno 2006 dep. il 30 agosto 2006 della Corte Cass., sez. tributaria).

L'inammissibilità di un primo atto di appello non depositato presso la segreteria della Commissione di II grado, ove non dichiarata dal giudice, non comporta l'inammissibilità di un secondo atto di impugnazione notificato entro il termine di cui all'art. 51, c. 1, del D.lgs. n. 546/1992 e depositato entro il termine di 30 giorni dalla notifica. (Sent. n. 11994 del 9 marzo 2006 dep. il 22 maggio 2006 della Corte Cass., sez. tributaria).

Non costituisce alcun vizio della pronuncia il fatto che la dichiarazione di manifesta inammissibilità dell'appello sia dichiarata con sentenza dal Collegio anziché con decreto dal Presidente (Sent. n. 25085 del 23 ottobre 2006 dep. il 27 novembre 2006 della Corte Cass., sez. tributaria).

12 marzo 2010

Antonio Terlizzi

Sent. n. 802 del 14 gennaio 2011 (ud. del 9 dicembre 2010) della Corte Cass., Sez. tributaria

Fatto - 1. La Commissione Tributaria Regionale di Bari, con sentenza n. 38/04, depositata il 13.12.04, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la decisione n. 907/00, con la quale era

stato accolto il ricorso proposto da D.S.P. nei confronti dell'avviso di accertamento n. ..., con il quale l'amministrazione finanziaria aveva provveduto a rettificare, ai fini IRPEF, il reddito del contribuente per il periodo di imposta 1993, rideterminandolo nella somma di L. 98.189.000, a fronte di quello dichiarato di L. 18.255.000. L'accertamento scaturiva da due processi verbali di constatazione, redatti dalla Guardia di Finanza, Brigata Terlizzi, in data 29.12.94 e 12.7.95.

2. Il giudice di appello riteneva, in primo luogo, che non facesse stato, nella vicenda sottoposta al suo esame, la sentenza n. 104/02/00, emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, ai fini IVA, poiché riguardante altra imposta.

3. La Commissione Tributaria Regionale riteneva, poi, del tutto legittimo l'operato dell'Ufficio, che aveva, sulla base delle materie prime e sussidiarie utilizzate per la produzione di protesi dentarie, ipotizzato un'omessa fatturazione per 77 apparecchiature e, di conseguenza, la mancata contabilizzazione di corrispettivi per un totale di L. 24.950.000. Riteneva, inoltre, sulla scorta delle indagini effettuate dalla Guardia di Finanza sui conti correnti intrattenuti dal D.S. e dalla moglie, sussistere un'omessa contabilizzazione e dichiarazione di ricavi per complessive L. 54.733.543.

4. Per la cassazione della sentenza della C.T.R. ha proposto ricorso, notificato il 30.12.05, D.S.P., articolando sei motivi, ai quali hanno replicato il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate con controricorso notificato il 7.2.06. Il D.S. ha presentato memoria ex art. 378 c.p.c..

Diritto - 1.1. Con il primo motivo di ricorso, il D.S. deduce la violazione e/o falsa applicazione, da parte del giudice di appello, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1 e art. 57, comma 1. Con riferimento alla prima delle norme suindicate, il ricorrente si duole, invero, del fatto che la Commissione Tributaria Regionale non abbia ritenuto di dichiarare inammissibile l'appello per mancanza assoluta di motivi specifici di impugnazione. Con riferimento alla seconda, il medesimo censura la decisione di appello per non avere la Commissione Regionale rilevato d'ufficio l'inammissibilità delle domande ed eccezioni proposte dall'Agenzia delle Entrate soltanto in sede di gravame, non essendosi l'Ufficio costituito nel primo grado del giudizio.

1.2. Il motivo è infondato e va disatteso.

Non sussiste invero, in primis, la dedotta violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53. Questa Corte ha, difatti, più volte precisato che, in tema di contenzioso tributario, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dalla norma suindicata, non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, ben potendo i motivi di gravame essere ricavati, anche per implicito, purchè in maniera univoca, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso (v., ex plurimis, Cass. nn. 1224/07, 1574/05, 1642/05).

Nel caso di specie, dall'esame della decisione di appello - che li riporta espressamente - è possibile evincere con sufficiente chiarezza i motivi di gravame proposti dall'amministrazione finanziaria avverso la decisione di prime cure. E, d'altra parte, va rilevato che è lo stesso ricorrente ad enunciare in questa sede (pp. 5 e 6 del ricorso), in maniera dettagliata ed analitica, gli specifici motivi di appello proposti dall'Agenzia delle Entrate.

1.3. Ma del pari va esclusa, a giudizio della Corte, la dedotta violazione del disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57. Ed invero, la norma in questione vieta la proposizione in appello di domande ed eccezioni nuove, per queste intendendosi le eccezioni in senso stretto, come tali non rilevabili d'ufficio. Il divieto legislativo - come più volte precisato da questa Suprema Corte (per tutte, Cass. nn. 7/14020, 5/18519, 2/5895) - non può, invece, ritenersi esteso anche alle mere difese, che la parte contumace in primo grado è pienamente legittimata, pertanto, a svolgere in appello per confutare le ragioni poste a fondamento del ricorso della controparte.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso, il D.S. lamenta la violazione dell'art. 2909 c.c., per avere la Commissione Tributaria regionale negato la rilevanza della sentenza n. 104/02/00, emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bari ai fini IVA. Tale ultima decisione - in accoglimento del ricorso del contribuente - aveva, invero, annullato l'avviso di rettifica, per lo stesso anno di imposta 1993, con il quale era stata contestata al contribuente la cessione, senza emissione di fattura, di talune protesi ed elementi in lega realizzati dal D.S..

2.1. Il motivo di censura è infondato e va rigettato.

Deve, invero, considerarsi, al riguardo, che, perchè una lite possa ritenersi coperta dal giudicato di una precedente sentenza resa tra le stesse parti, è necessario che il giudizio introdotto per secondo investa lo stesso rapporto giuridico che ha già formato oggetto del primo. In mancanza di tale essenziale

presupposto, pertanto, non rileva che la seconda lite richieda accertamenti di fatto già compiuti nel corso della prima (conf. Cass. n. 2594/10). Ciò posto, è del tutto evidente, ad avviso della Corte, che l'identità di rapporto debba essere esclusa nel caso in cui - come nella fattispecie in esame - le due controversie riguardino imposte strutturalmente e oggettivamente diverse, come IVA ed IRPEF. Sicchè nel giudizio in materia di imposte dirette, come l'IRPEF, non può in alcun modo spiegare efficacia di giudicato esterno una sentenza in materia di IVA, ancorchè fondata sui medesimi presupposti, di fatto (nello stesso senso, tra le tante, Cass. nn. 2438/07, 5943/07, 8773/08, 25200/09).

E ciò a fortiori nel caso in cui - come nella specie - il giudizio relativo all'IRPEF abbia un oggetto più ampio ed in parte diverso (omessa fatturazione ed omessa contabilizzazione di corrispettivi e di ricavi) rispetto al giudizio relativo all'IVA (cessione di beni senza fattura).

3.1. Con il terzo motivo di ricorso, D.S.P. lamenta la violazione, da parte del giudice di appello, dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la Commissione Tributaria Regionale, a sua volta, censurato in maniera del tutto incongrua la decisione di prime cure, negando "la logicità, la coerenza e la congruità del giudizio di fatto espresso dalla CTP".

3.2 A giudizio della Corte, anche il motivo in esame, non diversamente dai precedenti, deve essere disatteso. È di tutta evidenza, infatti, che la censura mossa dal D.S. alla decisione di appello non si incentra su un fatto decisivo della controversia, in relazione al quale il ricorrente deduca la non correttezza giuridica o l'incoerenza logico-formale della decisione impugnata, o addirittura l'omissione di motivazione. Il motivo si traduce, piuttosto, in una sorta di revisione critica, peraltro del tutto generica, del ragionamento decisorio del giudice di secondo grado in relazione alla sentenza di prime cure, risolvendosi, pertanto, in una richiesta di controllo sulla motivazione che comporta sostanzialmente un riesame del merito, non operabile da parte della Corte di Cassazione (in tal senso, cfr. Cass. nn. 6694/09, 17477/07, 12446/06).

4.1. Con il quarto motivo di ricorso, il D.S. censura la decisione della Commissione Tributaria Regionale, per violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere il giudice di appello omesso di motivare su un punto decisivo della controversia, non avendo "preso in considerazione la, pure eccepita, inammissibilità dell'appello per assenza di motivi specifici di contestazione avverso la sentenza impugnata".

4.2. Anche questo motivo si palesa del tutto infondato.

Ed invero, per "punto decisivo" (ora "fatto decisivo", nella nuova formulazione della norma) deve intendersi -secondo il costante insegnamento di questa Corte (Cass. nn. 10156/04, 22979/04, 1595/00) - quel fatto dalla cui diversa considerazione o dalla cui considerazione, omessa invece dal giudice di merito, sarebbe discesa con certezza una decisione diversa. Senonchè, nel caso di specie, l'eccezione di inammissibilità dell'appello, per assenza di motivi specifici, proposta dall'odierno ricorrente dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale, pur se presa in espresa considerazione dal giudice del gravame, non avrebbe potuto provocare una decisione diversa, stante la sua manifesta infondatezza, per tutte le ragioni già esposte a proposito del primo motivo di ricorso.

5.1. Con il quinto motivo di ricorso, D.S.P. si duole della violazione, da parte del giudice di appello, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32. Rileva, invero, il ricorrente che, in sede di accertamento delle imposte sui redditi - ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2) novellato della L. n. 311 del 2004, comma 402 - i dati raccolti dall'Ufficio in sede di accesso ai conti correnti bancari di un contribuente consentono, in forza della presunzione contenuta in detta normativa, di imputare direttamente gli elementi da essi risultanti a "ricavi o compensi", risultanti dall'attività svolta dal contribuente. L'originario testo dell'art. 32, peraltro, riferiva espressamente tale presunzione ai soli "ricavi" conseguibili in un'attività di impresa, escludendo - almeno nel tenore letterale - i compensi dell'attività svolta dai prestatori di lavoro autonomo.

La norma novellata consente, invece, agli Uffici finanziari di applicare la presunzione in parola anche nei confronti dei professionisti (come l'odierno ricorrente), fatta salva la possibilità per il contribuente di provare che determinati accreditati non costituiscono proventi della propria attività. E tuttavia, ad avviso del ricorrente, la disciplina introdotta dalla L. n. 311 del 2004, che ha effetto dall'1.7.05, non potrebbe avere efficacia retroattiva e non potrebbe applicarsi, dunque, alla presente vicenda insorta prima della sua entrata in vigore, trattandosi di disciplina ampliativa dell'inversione dell'onere della prova in danno del contribuente.

5.2. L'assunto del ricorrente è infondato e va disatteso. Ed invero, anche con riferimento al testo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, antecedente l'entrata in vigore della novella del 2004 (temporalmente applicabile alla fattispecie in esame), è del tutto pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che la norma in questione, e la presunzione in essa contenuta, seppure letteralmente riferibile ai soli "ricavi", sia da intendersi applicabile anche al reddito da lavoro autonomo, e non solo al reddito di impresa (Cass. nn. 4601/02, 430/08, 11750/08).

Di qui la piena utilizzabilità, da parte dell'Ufficio finanziario, nella vicenda oggetto del presente giudizio, della presunzione di ascrivibilità ad operazioni imponibili dei dati raccolti in sede di accesso ai conti correnti bancari del ricorrente.

6.1 Con il sesto, ed ultimo motivo di ricorso, il D.S. lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, punto 2, per non avere l'Ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, "invitato il ricorrente a fornire le giustificazioni circa i movimenti bancari contestati dai verificatori".

6.2. il motivo è del tutto infondato, al pari dei precedenti. La legittimità dell'utilizzo dei dati, desunti dalla verifica operata dall'ufficio sui conti correnti bancari del contribuente, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, non è condizionata, infatti, dalla previa instaurazione del contraddittorio con il medesimo. Tale attività preventiva costituisce, per vero, una mera facoltà per l'amministrazione, e non certo un obbligo, come è del tutto pacifico nella giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. nn. 14675/06, 4601/06, 25142/09).

Per tutte le ragioni suesposte, pertanto, il ricorso proposto da D.S. non può che essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al rimborso delle spese processuali sostenute dall'amministrazione intimata.

P.Q.M. - rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al rimborso delle spese processuali, che liquida in Euro 3.200,00, di cui Euro 200,00 per esborsi, oltre spese generali e accessori di legge.