

Il ruolo del commercialista nella difesa del contribuente  
6 Dicembre 2018

**L'appello e i procedimenti cautelari dinnanzi alla  
CTR**

*Prof. Avv. SUSANNA TAGLIAPIETRA*

*Studio Associato Tagliapietra*

*Jesolo (Ve) via Toscanini 40/2*

*Tel. 0421 951996 Fax 0421369771*

*susanna.tagliapietra@gmail.com (personale)*

*susanna.tagliapietra@venezia.pecavvocati.it (pec)*

*susanna.tagliapietra@unipd.it (università)*

# La fattispecie base

## Contestazione di abuso del diritto art. 10 bis l. 212/2000

(1) Configurano abuso del diritto una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente **vantaggi fiscali indebiti**...

(2) Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, **inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati **in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario**.

(3) Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni **giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali**, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

(6)...l'abuso del diritto è accertato con apposito **atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni**, in cui sono indicati i motivi.

(7)La richiesta di chiarimenti è notificata [...] entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo

## **La fattispecie base**

Una contestazione di elusione/abuso ai sensi dell'art. 10 *bis* l. 212/2000 –

### **I motivi di ricorso proposti dal contribuente ricorrente in primo grado:**

- a) Decadenza dal potere impositivo (eccezione preliminare 1)
- b) Mancata osservanza della procedura prevista dal 10 *bis* l. 212/2000 (eccezione preliminare 2)
- c) Natura indebita del risparmio d'imposta (eccezione di merito 1)
- d) Presenza delle valide ragioni extrafiscali (eccezione di merito 2)
- e) Disapplicazione sanzioni per obiettiva incertezza art. 6 comma 2 D. lgs. 472/97 (eccezione di merito 3)

# La fattispecie base

## Primo grado: la sentenza della C.T.P.

### IPOTESI (1)

- a) Decadenza (preliminare 1)– rigetto espresso
- b) Mancata osservanza della procedura prevista dal 10 *bis* l. 212/2000 (preliminare 2) – mancata pronuncia
- c) Natura indebita del risparmio d'imposta (eccezione di merito 1) – mancata pronuncia
- d) Presenza delle valide ragioni extrafiscali non marginali (eccezione di merito 2) – rigetto del ricorso nel merito
- e) Disapplicazione sanzioni per obiettiva incertezza (art. 8 D.lgs. 546/92 e 6 comma 2, D.lgs. 472/97) – mancata pronuncia



# La fattispecie base

## Il secondo grado di giudizio

### **Appellante: Contribuente** *soccombente in senso* *pratico*

Impugnerà la sentenza criticando espressamente:

- a) la negata decadenza dal potere impositivo
- d) il ragionamento che ha indotto il giudice a ritenere non sussistenti le ragioni extrafiscali dell'operazione e la non marginalità delle stesse

**La fattispecie base**  
Il secondo grado di giudizio

## **Appello del Contribuente art. 53 D.lgs 546/92**

**Il ricorso in appello deve contenere...**

**Oggetto:** espressa richiesta di riforma, con annullamento dell'atto. (salvi casi di annullamento con rimessione alla CTP ex art. 59 D.lgs. 546/92)

**Motivi specifici:** instaurare con la sentenza appellata un dialogo critico = non basta richiamare le difese fatte in primo grado.

**Esposizione sommaria dei fatti:** requisito che va visto congiunto ai motivi, l'esposizione dei fatti va calibrata in funzione dei motivi.

## La fattispecie base

Il secondo grado di giudizio

# Appello del Contribuente art. 56 D.lgs 546/92

Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate.

= **onere di devoluzione:** non occorre la critica, basta proporre di nuovo “specificamente” le eccezioni come si era fatto alla CTP.

*“quanto sopra dedotto appare di per sé più che sufficiente ai fini della riforma della sentenza appellata e dell’annullamento dell’avviso di accertamento impugnato. Si rideducono comunque espressamente sottoponendoli al vaglio del giudice dell’appello anche tutti gli altri motivi che il contribuente ha dedotto nel ricorso introduttivo. Così è specificamente per b) ...c) ...e)...”*

# La fattispecie base

## La sentenza della C.T.P

### IPOTESI (2)

a) Decadenza (preliminare 1)– rigetto espresso



b) Mancata osservanza della procedura prevista dal 10 bis l. 212/2000 (preliminare 2) – mancata pronuncia



c) Natura indebita del risparmio d'imposta (eccezione di merito 1) – mancata pronuncia



d) Presenza delle valide ragioni extrafiscali non marginali (eccezione di merito 2) – accoglimento del ricorso



e) Disapplicazione sanzioni per obiettiva incertezza – mancata pronuncia



# La fattispecie base

## Il secondo grado di giudizio

### IPOTESI (2)

**Appellante: Agenzia delle Entrate** *soccombente in senso pratico*

Impugnerà la sentenza criticando espressamente il ragionamento che ha indotto il giudice a ritenere sussistenti le ragioni extrafiscali dell'operazione e la non marginalità delle stesse, chiedendo la riforma della sentenza di primo grado

# La fattispecie base

Contestazione di elusione/abuso - Il secondo grado di giudizio

## il Contribuente è Appellato

*Ricevuto l'appello dell'Agenzia,  
dovrà porsi le seguenti 3 domande:*

- Quale atto dovrò redigere? (1)
- Entro quali termini? (2)
- Con quali costi? (3)

# La fattispecie base

Il secondo grado di giudizio / contribuente appellato

## Quale atto dovrò redigere?

(Artt. 49, 54 - richiamo al 23 - 56 e 57 del d.lgs. 546/1992)

- Art. 49: *Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del Libro II del c.p.c., fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*
- Art. 54 (+23) [347 c.p.c. e 343 c.p.c.]: *Le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e termini di cui all'art. 23 (...entro 60 gg. dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale) depositando apposito atto di controdeduzioni. Nello stesso atto depositato nei modi e termini di cui al precedente comma può essere proposto, a pena d'inammissibilità, appello incidentale*
- Art. 56 (346 c.p.c.): *Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate*
- Art. 57 (345 c.p.c.): *Nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. [...] Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio*

# La fattispecie base

Il secondo grado di giudizio / contribuente appellato

## Quale atto dovrò redigere?

(Artt. 49, 54 - richiamo al 23 - 56 e 57 del d.lgs. 546/1992)

L'unica certezza è che il Contribuente dovrà controdedurre rispetto all'appello incentrato sulla inesistenza delle ragioni extrafiscali non marginali.

Se guardiamo alla fattispecie base, la problematica può potenzialmente coinvolgere:

- 1) La preliminare 1 – *decadenza* – oggetto di **rigetto esplicito**;
- 2) La preliminare 2 – nullità dell'atto per mancata osservanza delle *procedure previste ex lege* – oggetto di **rigetto implicito**;
- 3) L'eccezione di merito 1 – inesistenza dell'*indebito risparmio* - **oggetto di rigetto implicito**;
- 4) L'eccezione di merito 3 – *disapplicazione sanzioni* - **assorbita nella decisione favorevole di primo grado**.

# Tesi (1) la mera riproposizione - (art. 346 c.p.c. e 56 d.lgs. 546/1992)

**Cass. SS.UU. 19/2/2007 n. 3717**

*La parte vittoriosa nel merito, la quale, in caso di gravame del soccombente, chieda la conferma della decisione impugnata, eventualmente anche in base ad una diversa soluzione delle questioni proposte nel precedente grado di giudizio, difetta di interesse alla proposizione dell'impugnazione incidentale ed ha soltanto l'onere di riproporre le questioni non accolte e anche espressamente respinte ai sensi dell'art. 346 cod. proc. civ., per superare la presunzione di rinuncia derivante da un comportamento omissivo.*

# Tesi (1) la mera riproposizione - (art. 346 c.p.c. e 56 d.lgs. 546/1992)

Cass. 24/2/2015 n. 3715

*«la parte vittoriosa nel merito in primo grado non è tenuta a riproporre con appello incidentale - difettando il presupposto della soccombenza - le domande e le eccezioni già proposte e respinte o dichiarate assorbite dalla decisione del primo giudice, ma ha solo l'onere di provocarne il riesame, manifestando in maniera chiara e precisa (al fine di sottrarsi alla presunzione di rinuncia, di cui all'art. 346 cod. proc. civ.), la volontà di riproporle» (conformi: Cass. civ. 16 agosto 2012, n. 14535 e Cass. civ. 13 aprile 2007, n. 8854).*

NB: L'appello principale o incidentale presuppongono l'esistenza di un interesse concreto alla impugnazione ex art. 100 c.p.c.=occorre una soccombenza pratica, questa è esclusa quando la parte abbia ottenuto dal giudice di primo grado il risultato che essa domandava in via principale.  
+ Il giudice dell'appello è investito di tutta la controversia nei limiti della devoluzione.

# Tesi (1) la mera riproposizione

Il contribuente - appellato - *presenterà un atto di controdeduzioni nel quale:*

1. Difenderà la decisione del giudice sul motivo *sub d)* «Presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali» (merito 2) chiedendo la conferma della sentenza di primo grado
2. si limiterà a **riproporre** – con mero **atto di controdeduzioni** - i motivi:
  - sub a)* «Decadenza»
  - sub b)* «Mancata osservanza della procedura prevista dal 10 *bis* l. 212/2000» (preliminare 2)
  - sub c)* «Natura indebita del risparmio d'imposta (merito 1)»
  - sub e)* «Disapplicazione sanzioni per obiettiva incertezza (merito 3)»

## Tesi (2) l'appello incidentale sui motivi oggetto di rigetto espresso - (art. 346 c.p.c. e 54 d.lgs. 546/1992)

Cass. SSUU 16/10/2008 n. 25246

*«in presenza d'una domanda o d'una eccezione autonome espressamente e motivatamente respinte, l'attività processuale della parte interessata ad ottenere una difforme statuizione al riguardo non può considerarsi disciplinata dall'art. 346 c.p.c., che consente la semplice riproposizione della domanda o dell'eccezione - pur autonome ma sulle quali non siasi avuta una decisione o, seguendo diversa teoria, non autonome ed interne al capo di domanda deciso - bensì deve ritenersi disciplinata dall'art. 329 c.p.c., comma 2, per il quale, coerentemente con il principio della soccombenza, le decisioni autonome sfavorevoli contenute nella sentenza debbono formare oggetto di puntuale impugnazione, principale od incidentale, ad opera della parte interessata, pena la presunzione d'acquiescenza».*

# Tesi (2) dell'appello incidentale

## Contestazione di elusione/abuso - Il secondo grado di giudizio

Il contribuente - quale appellato - *presenterà un atto di controdeduzioni con appello incidentale nel quale:*

1. **si difenderà** dall'appello dell'AE- con atto di controdeduzioni - sul motivo *sub d)* «Presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali»
2. si limiterà a **riproporre** i motivi:
  - sub b)* «Mancata osservanza della procedura prevista dal 10 bis l. 212/2000»,
  - sub c)* «Natura indebita del risparmio d'imposta (merito 1)»
  - sub e)* «Disapplicazione sanzioni per obiettiva incertezza (merito 3)»
1. proporrà **appello incidentale** sul motivo *sub a)* «Decadenza»

## Il contrasto e la rimessione alle SSUU: le tesi (1) e (2) a confronto

I motivi/questioni/eccezioni oggetto di rigetto esplicito (così  
il *merge* tra la norma processual-civilistica e quella processual-  
tributaria)

Cass. Ord. 1/3/2016 n. 4058

«Stabilire, a fronte non già del semplice assorbimento o della mancata disamina, ma dell'esplicito rigetto di un'eccezione della parte, e peraltro di un'eccezione in senso stretto (...), se la parte - risultata per il resto totalmente vittoriosa - qualora sia interessata ad una nuova disamina da parte del giudice di appello, debba proporre appello incidentale, ovvero possa limitarsi alla mera riproposizione della questione».

# Il contrasto: tesi (1) vs tesi (2)

Contestazione di elusione/abuso

## Appellato: contribuente

### Tesi 1

Motivo sub d):  
replica all'appello dell'AdE

Motivo sub a), b), c) e d):  
Mera (puntuale)  
riproposizione

### Tesi 2

Motivo sub d):  
replica all'appello dell'AdE

Motivo sub b), c) ed e):  
Mera (puntuale)  
riproposizione

Motivo sub a):  
appello incidentale

## Tesi (3), la più recente

Cass. SS.UU. 19/4/2016 n. 7700 e Cass. SS.UU. 12/5/2017 n. 11799

**ATTENZIONE: La necessità di una la lettura *a contrario* delle SS.UU. nel rito tributario:**

*Il convenuto civilistico é il ricorrente tributario (i.e. il contribuente);  
L'attore civilistico é il convenuto tributario (i.e. l'Agenzia).*

### **Par. 9 della sentenza:**

«eccezione c.d. di merito svolta dal convenuto o comunque da colui che, difendendosi rispetto all'azione altrui assume quella posizione sostanziale (...) il convenuto formale o sostanziale»

### **Cfr. C. Cost. 109/2007**

«Il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo».

**Tesi (3): Cass. SS.UU. 19/4/2016 n. 7700 e Cass. SS.UU. 12/5/2017 n. 11799**

**la complicazione...**

Qualora un'eccezione di merito sia stata respinta in primo grado, in modo espresso o attraverso un'enunciazione indiretta che ne sottenda, chiaramente ed inequivocabilmente, la valutazione di infondatezza, la devoluzione al giudice dell'appello da parte del convenuto rimasto vittorioso quanto all'esito pratico della lite esige l'appello incidentale (...) in questo caso non è sufficiente la riproposizione (nell'atto di controdeduzioni) che è utilizzabile, e da effettuarsi in modo espresso ove quella eccezione non sia stata oggetto di alcun esame, né diretto, né indiretto o implicito.

## Tesi (3):

Cass. SS.UU. 19/4/2016 n. 7700 e Cass. SS.UU. 12/5/2017 n.11799

### Cosa vuol dire motivazione indiretta ma chiara ed inequivocabile?

Eccezione di decadenza:

*“...attesa la tempestiva notifica dell’atto...”*

Eccezione relativa alla motivazione:

*“...il contribuente, nel costituirsi in giudizio, ha svolto compiutamente le proprie difese...”*

Eccezione relativa alla mancata esplicazione della natura «indebita» del risparmio d’imposta:

*“...pur rilevata la sussistenza degli ulteriori presupposti, occorre evidenziare che l’operazione si caratterizzava, nel suo complesso, per la presenza di valide ragioni extrafiscali...”*

= la sentenza di primo grado esprime una posizione di soccombenza, di "torto", sebbene virtuale, a carico del convenuto.

→ Appello incidentale: NB l’onere di critica alla decisione sarà tanto più leggero quanto meno argomentata si presenti la statuizione indiretta o implicita sull’eccezione

→ Eccezioni “considerate” vs. “non considerate” (silenzio)

“

## Tesi (3):

Cass. SS.UU. 19/4/2016 n. 7700 e Cass. SS.UU. 12/5/2017 n.11799

**Come si deve comportare l'appellato con le eccezioni non considerate?**  
**= Il silenzio non ha sempre lo stesso valore**

La decisione di primo grado non ha considerato un'eccezione che costituiva un'antecedente logico o giuridico rispetto alla decisione, per es. ha deciso il merito, omettendo ogni considerazione su una eccezione processuale (inammissibilità, difetto di notifica), ovvero non considerando l'eccezione di decadenza o di difetto di motivazione.

Se l'eccezione è di rito, a tale silenzio del giudice può attribuirsi la valenza di rigetto implicito

**→ Appello incidentale**

Se l'eccezione è di merito, il silenzio del giudice potrebbe discendere dall'opzione per il criterio della "ragione più liquida", ossia dall'opzione per l'accoglimento del motivo di più evidente ed immediata soluzione.

**→ Riproposizione**, anche se gli incerti confini della materia fanno propendere per un **prudenziale appello incidentale**

## Tesi (3): conclusione prudente per il difensore dell'appellato

L'ambito di applicazione della “riproposizione” ex art. 56 D. lgs. 546/92 resta riferibile alle sole eccezioni di merito “**non considerate**” nella sentenza per mero disinteresse del giudice che non le ha considerate né espressamente, né indirettamente nella propria decisione.

**Mero disinteresse → riproposizione**

Silenzio su una **eccezione di rito** = rigetto implicito: se il giudice ha deciso entrando nel merito vuol dire che si riteneva legittimato a decidere, ha (implicitamente) ritenuto il processo correttamente incardinato. L'eccezione di rito doveva esaminarsi prima del merito e ne condizionava l'esame, il silenzio del giudice si risolve (...) in un error in procedendo, cioè nell'inosservanza della regola per cui il merito si può esaminare solo per il caso di infondatezza dell'eccezione di rito (art. 276 c.p.c. comma 2

**Silenzio su pregiudiziale di rito → appello incidentale**

Silenzio su una **questione di merito**: potrebbe non essere rigetto implicito se il giudice ha applicato il criterio della c.d. “**ragione più liquida**”

**→ prudente appello incidentale**

## La “ragione più liquida”

### CASS. SS.UU. 11799/2017 rel. Frasca – par. 9.3.3.1.

[In presenza di un ordine logico indipendente dalla attività del contribuente – o laddove quest’ultimo non abbia inteso attribuirne uno]: in astratto è ipotizzabile tanto che il giudice di primo grado, scrutinando i fatti costitutivi del rapporto e reputandoli non provati, abbia potuto supporre implicitamente che quelle eccezioni non erano fondate, quanto che non abbia fatto invece alcuna supposizione in tal senso, ma si sia limitato ad enunciare la motivazione basata sulla mancata prova semplicemente perchè essa era di immediata percezione (**c.d. ragione più liquida**) e comunque giustificava la reiezione della domanda.

In questa seconda ipotesi, deve ritenersi che, mancando una decisione sull'eccezione, sia per affermazioni espresse, sia per affermazioni indirette, chiaramente individuatrici, dal solo esito della decisione finale non possa evincersi che l'eccezione sia stata decisa nel senso della infondatezza.

E' partendo da tale acquisizione, che si deve procedere, in questi casi, a scegliere la soluzione corretta nell'alternativa fra appello incidentale e mera riproposizione ex art. 346 c.p.c..

## **Tesi (3): I confini tra l'appello incidentale e la riproposizione nella sentenza delle SS.UU. 12/5/2017 n. 11799**

### **CASS. SS.UU. 11799/2017 rel. Frasca**

**[In presenza di un ordine logico dato dal contribuente]**: se la parte richiede l'esame gradato di eccezioni inerenti al merito, si deve ritenere che il potere del giudice ne risenta, sicché egli dovrebbe osservare nell'esame tale gradazione, se risponda ad un interesse.

...Può ritenersi che, qualora la domanda venga rigettata sulla base dell'esame di un'eccezione formulata dal convenuto, senza rispettare la graduazione fra le varie eccezioni che egli aveva indicato, la decisione, ... risulta avere certamente disatteso la richiesta di graduazione.

### Tesi (3):

Cass. SS.UU. 19/4/2016 n. 7700 e Cass. SS.UU. 12/5/2017 n.11799

**Il contribuente aveva attribuito uno specifico ordine di trattazione delle questioni.**

Se il rigetto della domanda è avvenuto senza il rispetto della prospettazione del grado di subordinazione fra le eccezioni proposte dal convenuto (i.e. contribuente ricorrente in primo grado), certamente l'interesse che egli aveva espresso indicando il nesso di subordinazione delle sue eccezioni è leso dall'inosservanza da parte del giudice del nesso stesso, onde si deve ritenere che, una volta impugnata la sentenza da parte dell'attore (i.e. AE vittoriosa in primo grado), il convenuto appellato, per ottenere che le eccezioni non esaminate in violazione del nesso siano valutate e, dunque, che esso sia rispettato, debba criticare la sentenza e, quindi, propone un appello incidentale relativo alla violazione del detto nesso»

ES: *“in via pregiudiziale in rito, in via ulteriormente pregiudiziale in rito” in via preliminare nel merito..” “in via ulteriormente preliminare nel merito...” “in via di assoluta subordinazione, nella denegata ipotesi della ritenuta natura indebita del risparmio d'imposta”...*  
Il giudice non ha esaminato l'eccezione preordinata = rigetto della richiesta di graduazione

**➔ Appello incidentale per reiterare la richiesta di graduazione**

## Tesi (3): La soluzione di Cass. SS.UU. 11799/2017

### SINTESI:

- a) *Il convenuto ha dato o meno un ordine - rigettate espressamente o indirettamente ma in modo chiaro ed univoco: appello incidentale;*
- b) *Il convenuto non ha dato un ordine: mera riproposizione*
- c) *Il convenuto ha dato un ordine non rispettato: appello incidentale per criticare il mancato rispetto della graduazione e mantenere la rilevanza all'ordine assegnato;*
- d) *Silenziò sulla eccezione pregiudiziale di rito: ex 276 comma 2 c.p.c., equivale a rigetto implicito, appello incidentale*
- e) *Silenziò su una preliminare di merito: se antecedente logico necessario, appello incidentale. NB se principio della «ragione più liquida» basta la riproposizione: (prudente appello incidentale)*

# La fattispecie base – Tesi 3

Contestazione di elusione/abuso - Il secondo grado di giudizio

In base alla **tesi 3** proposta dalle **SS.UU. della Cassazione**

il contribuente - appellato - *presenterà un “atto di controdeduzioni con appello incidentale”*.

- a) si difenderà sul motivo *sub d)* «Presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali»;
- b) proporrà certamente appello incidentale sul motivo *sub a)* «Decadenza»;
- c) proporrà prudenzialmente appello incidentale sul motivo *sub b)* «Mancata osservanza della procedura prevista dal 10 bis l. 212/2000 »
- d) proporrà prudenzialmente appello incidentale sul motivo *sub c)*: «natura indebita del risparmio d'imposta»
- e) Il motivo *e) Sanzioni* sarà oggetto di mera riproposizione

## Appellato: contribuente

### Tesi (1)

Motivo sub d):  
replica all'appello  
dell'AdE

Motivo sub a), sub b),  
sub c), sub e):  
Mera riproposizione

### Tesi (2)

Motivo sub d):  
replica all'appello  
dell'AdE

Motivo sub b), sub c),  
sub e):  
Mera riproposizione

Motivo sub a):  
appello incidentale

### Tesi (3)

Motivo sub d):  
replica all'appello  
dell'AdE

Motivo sub a), b)  
appello incidentale  
certo

Motivo **sub c)**:  
prudente appello  
incidentale

Motivo sub e):  
Mera riproposizione

## Appello incidentale vs. riproposizione differenza di sostanza?

L'appello (anche incidentale) contiene una *critica alla decisione (parte narrativa)* e si deve risolvere nella *richiesta di riforma della sentenza (parte volitiva)*

La riproposizione = propongo le questioni nuovamente, come le avevo proposte al giudice del primo grado

### Cass. 11/10/2017, n. 23786.

*Vale il consolidato principio per cui il giudice di merito, nell'indagine diretta all'individuazione del contenuto e della portata delle domande sottoposte alla sua cognizione non deve limitarsi al tenore meramente letterale degli atti nei quali esse sono formulate, ma è tenuto ad avere riguardo al contenuto sostanziale della pretesa fatta valere, come desumibile dalla natura delle vicende dedotte e rappresentate dalla parte istante; tanto da incorrere nel vizio di omesso esame ove egli limiti la sua pronuncia alla sola prospettazione letterale e nominalistica della pretesa trascurando la ricerca dell'effettivo suo contenuto sostanziale (così anche Cass. SS.UU. 25246/2008 e Cass.118/2016 e 21087/2015)*

- Quale attività?
- In quali termini?
- A quali costi?

# I termini: mera riproposizione e appello incidentale

Art. 54 e 23 d.lgs. 546/1992: 60 gg. dal giorno in cui l'appello è stato notificato, consegnato, ricevuto

## La diversa natura dei termini

Art. 54 d.lgs. 546/1992: **Controdeduzioni dell'appellato e appello incidentale**: «1. Le parti diverse dall'appellante devono costituirsi nei modi e nei termini di cui all'art. 23, depositando apposito **atto di controdeduzioni**. 2. Nello stesso atto, depositato nei modi e nei termini di cui al precedente comma può essere proposto, a pena di inammissibilità, **appello incidentale**»

**Controdeduzioni:** *termine ordinatorio*

(Cass. trib. n. 22994 del 12 novembre 2010; Cass. trib. n. 18963 del 28 settembre 2005; Cass. trib. n. 918 del 18 gennaio 2005, Cass. trib. n. 21212 del 5 novembre 2005, Cass. trib. n. 7329 del 13 maggio 2003)

**Appello incidentale:** *termine perentorio*

(Cass. trib. n. 19399 del 30 settembre 2015; Cass. trib. 23 luglio 2007 n. 16285; Cass. trib. n. 18823 del 30 agosto 2006; Cass. trib. n. 15524 dell'11 agosto 2004)

## Un errore di difesa

**Il difensore del contribuente appellato ha criticato una questione indirettamente respinta chiedendo la riforma in tal senso della sentenza (=appello incidentale) nell'atto di controdeduzioni tardivo  
→decadenza art. 54 e 23 D. lgs. 546/92**

**L'incertezza posta dalle diverse tesi delle SS.UU.**

**Una difesa estrema: richiesta di rimessione in termini**

(A) Cass. SS.UU. 11/7/2011, n. 15144: *“L'imprevedibile mutamento di interpretazione di una norma processuale non può recare pregiudizio determinando una decadenza o una preclusione per la parte che aveva posto affidamento sulla diversa, precedente, lettura.”*

(B) Valorizzare: il diritto di difesa e il principio di parità delle parti (appellante e appellato). Cfr. Cass. Trib. 19/10/2012 n. 17950; Cass Trib. 18/12/2014 n. 26830; Cass. Civ. 7/12/2017 n. 29499

# I termini per l'appello e il rapporto tra termine lungo e termine breve

(artt. 51 e 38 c. 3 D.Lgs n. 546/92 e artt. 327 c.p.c.)

- **Art. 51, c. 1** «Termini d'impugnazione»: *Se la legge non dispone diversamente il termine per impugnare la sentenza della commissione tributaria è di sessanta giorni, decorrente dalla sua notificazione ad istanza di parte, salvo quanto disposto dall' art. 38, comma 3.*
- **Art. 38, c. 3:** *«Se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza, si applica l'art. 327, c. 1, del codice di procedura civile».*
- **Art. 327 c.p.c.** «Decadenza dall'impugnazione»: *Indipendentemente dalla notificazione, l'appello, il ricorso per Cassazione e la revocazione per i motivi indicati nei numeri 4 e 5 dell'articolo 395 non possono proporsi dopo decorsi sei mesi dalla pubblicazione della sentenza. 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'art. 292.*

# I termini per l'appello e il rapporto tra termine lungo e termine breve

(artt. 325 e 327 c.p.c.)

## Cass. civ. 30/3/2016 n. 6187

*«Per espressa previsione dell'art. 327 cod. proc. civ., il c.d. termine lungo va tenuto presente "indipendentemente dalla notificazione", vale a dire che, anche se la sentenza venga notificata e, rispetto alla data di notificazione, il termine c.d. breve dell'art. 325 cod. proc. civ. viene a scadere oltre il semestre (come accaduto nella specie), prevale comunque il termine dell'art. 327 cod. proc. civ., decorso il quale passa in giudicato la sentenza che non sia stata ancora impugnata (cfr. Cass. n. 16311/04 ed altre).»*

## I termini e la *diversa* qualificazione dell'appello: principale - incidentale e incidentale tardivo

- Art. 54 D.Lgs. n. 546/1992 «Controdeduzioni dell'appellato e appello incidentale»: *Le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e termini di cui all' art. 23 depositando apposito atto di controdeduzioni. Nello stesso atto depositato nei modi e termini di cui al precedente comma può essere proposto, a pena d'inammissibilità, appello incidentale.*
- Art. 333 c.p.c. «Impugnazioni incidentali»: *Le parti alle quali sono state fatte le notificazioni previste negli articoli precedenti, debbono proporre, a pena di decadenza, le loro impugnazioni in via incidentale nello stesso processo.*
- Art. 334 c.p.c. «Impugnazioni incidentali tardive»: *Le parti, contro le quali è stata proposta impugnazione (...) possono proporre impugnazione incidentale anche quando per esse è decorso il termine o hanno fatto acquiescenza alla sentenza. In tal caso, se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, l'impugnazione incidentale perde ogni efficacia.*

# Appello incidentale e appello incidentale tardivo

(artt. 333 e 334 c.p.c.)

**Cass. trib. 23/3/2012 n. 4679**

*«non può revocarsi in dubbio che l'inammissibilità dell'appello principale, per omesso o tardivo deposito di copia dell'atto presso la segreteria della Commissione di primo grado, non travolga - di per sé - l'appello incidentale tempestivamente proposto, sul quale il giudice di secondo grado è, pertanto, tenuto a pronunciarsi nel merito. Ed infatti, è solo l'appello incidentale tardivo a perdere ogni efficacia, per effetto della declaratoria di inammissibilità del gravame principale, come espressamente prevede l'art. 334 c.p.c., comma 2».*

## Termini e decadenza: NB differente rilevabilità nel giudizio

**CASS. 27/3/2013 n. 7699:** «Devesi, inoltre, richiamare la costante giurisprudenza di questa Corte per cui **le decadenze a favore del Fisco sono ex art. 2969 c.c., rilevabili d'ufficio** in quanto il carattere pubblico della pretesa tributaria le rende indisponibili, laddove invece le decadenze stabilite **a favore del contribuente son esclusivamente eccepibili dalla parte** per la ragione che l'obbligazione tributaria costituisce *ex latere debitoris* diritto disponibile (Cass. n. 1154 del 2012; Cass. n. 14028 del 2011)».

**CASS. 20/12/2013 n. 28530:** «3. In materia, costituisce (...) orientamento consolidato il principio per cui la decadenza dell'amministrazione finanziaria dall'esercizio del potere nei confronti del contribuente, in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo del contribuente, in materia di diritti da questo disponibili, non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, ma deve essere dedotta dal contribuente in sede giudiziale, mentre la decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti dell'amministrazione finanziaria, in quanto stabilita in favore di quest'ultima ed attinente a situazioni indisponibili, perché disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile o modificabile dalle parti, è rilevabile anche d'ufficio (Cass. n. 11521/04; 10665/03)».

- Quale attività?
- In quali termini?
- A quali costi?

## **A quali costi?**

### **Appello incidentale e Contributo Unificato Tributario**

- Comma 6 quater art. 13 TUSG - include l'appello incidentale tra gli atti soggetti al C.U.T.
- Comma 1 quater art. 13 TUSG - raddoppio del contributo se l'impugnazione è respinta

V. anche

Circ. 1/DF 21/9/2011 e Direttiva 14/12/2012 n. 2/DGT

## **A quali costi?**

### **Appello incidentale e C.U.T.**

#### **Direzione della Giustizia tributaria, Circolare del 21 settembre 2011, numero 1/DF**

Il contribuente che presenta le controdeduzioni, a norma dell'articolo 53 del Dlgs 546/1992, in quanto totalmente vittorioso in primo grado, non deve pagare alcun contributo unificato tributario. È infatti stabilito che «al pagamento del contributo unificato è tenuta, normalmente, la parte soccombente in tutto o in parte nel giudizio di primo grado». Per il contribuente che presenta le controdeduzioni con appello incidentale, il valore della controversia è costituito dalla parte della sentenza che è oggetto dell'appello stesso.

# A quali costi?

## Appello incidentale e CUT

**comma “I-quater” art. 13 del D.P.R. n. 115/2002**, recante il Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia.

*Quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis. Il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso”.*

Tale disposizione trova applicazione ai procedimenti iniziati in data successiva al 30 gennaio 2013, avuto riguardo al momento in cui la notifica del ricorso si è perfezionata con la ricezione dell'atto da parte del destinatario (Cass.,SS.UU., n. 3774 del 18 febbraio 2014).

# Il principio di specificità dei motivi di appello

Art. 342 c.p.c. Art. 53 D. lgs. 546/92

## **Cass. civ. 05/02/2015 n. 2143**

«Gli oneri che vengono imposti alla parte [...] devono quindi consentire di individuare agevolmente, sotto il profilo della latitudine devolutiva, il *quantum appellatum* e di circoscrivere quindi l'ambito del giudizio di gravame, con riferimento non solo agli specifici capi della sentenza del tribunale, ma anche ai passaggi argomentativi che li sorreggono; sotto il profilo qualitativo, le argomentazioni che vengono formulate devono proporre lo sviluppo di un percorso logico alternativo a quello adottato dal primo giudice e devono chiarire in che senso tale sviluppo logico alternativo sia idoneo a determinare le modifiche della statuizione censurata chieste dalla parte».

## **Cass. civ. 21/03/2014 n. 6793**

«L'appellante non può esaurire la sua ragione di doglianza nella reiterazione delle sue richieste, ma ha l'onere di indicare specificamente gli errori di fatto e di diritto attribuibili alla sentenza impugnata, dovendosi ritenere inammissibile l'atto di appello che, senza neppure menzionare per sintesi il contenuto della prima decisione, risulti totalmente avulso dalla **censura** di quanto affermato dal primo giudice e si limiti a illustrare la tesi giuridica già esposta in primo grado» (nello stesso senso, v. anche Cass. civ. 12/02/2016 n. 2814; Cass. civ. 12/02/2016 n. 2855; Cass. civ. 20/03/2013 n. 6978).

# Il principio di specificità dei motivi di appello

Art. 342 c.p.c. Art. 53 D. lgs. 546/92

## **Cass. civ. 08/04/2016 n. 6932**

«In tema di processo di appello, in ossequio al principio del *tantum devolutum quantum appellatum* di cui all'art. 342 c.p.c., il quale importa non solo la delimitazione del campo del riesame della sentenza impugnata ma anche la identificazione, attraverso il contenuto e la portata delle censure, dei punti investiti dall'impugnazione e delle ragioni per le quali si invoca la riforma delle decisioni, i motivi debbono essere tutti specificati nell'atto di appello (con cui si consuma il diritto di impugnazione), sicché restano precluse nel corso dell'ulteriore attività processuale sia la precisazione di censure esposte nell'atto di appello in modo generico, che la possibilità di ampliamenti successivi delle censure originariamente dedotte».

## **Cass. civ. 13/01/2015 n. 277**

«Stabilire se i motivi di gravame posseggano o meno il requisito della specificità richiesto dell'art. 342 c.p.c. è un giudizio di fatto. [...] trattandosi di un fatto a rilievo squisitamente processuale, [è] consentito alla Corte di cassazione sindacare nel merito la correttezza della valutazione compiuta dalla sentenza impugnata».

# Il principio di specificità dei motivi di appello

Art. 342 c.p.c. Art. 53 D.lgs. 546/92

## Cassazione Civile - Sezioni Unite 16/11/2017 n. 27199

«Gli artt. 342 e 434 cod. proc. civ., nel testo formulato dal decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n. 134, vanno interpretati nel senso che l'impugnazione deve contenere una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e, con essi, delle relative doglianze, affiancando alla parte volitiva una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice.

Resta tuttavia escluso, in considerazione della permanente natura di *revisio prioris instantiae* del giudizio di appello, il quale mantiene la sua diversità rispetto alle impugnazioni a critica vincolata, che l'atto di appello debba rivestire particolari forme sacramentali. L'appello deve contenere la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado».

prof. avv. Susanna Tagliapietra

# Il principio di specificità dei motivi di appello

Art. 342 c.p.c. Art. 53 D. lgs. 546/92

➔ I requisiti individuati – a pena di inammissibilità – dalle Sezioni Unite della Cassazione :

**(1) Una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e delle relative doglianze,**

*i.e.*

- Una chiara indicazione della ricostruzione del fatto che si ritiene viziata;
- Una chiara indicazione della violazione o falsa applicazione di legge (sostanziale o processuale) commessa dal giudice di prime cure.

**Presupposto: la rilevanza della doglianza prospettata ai fini di una diversa decisione della controversia.**

# Il principio di specificità dei motivi di appello

Art. 342 c.p.c. Art. 53 D. lgs. 546/92

*(segue)*

## **(2) Una parte argomentativa, che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice**

*“cade in errore il giudice di primo grado quando ritiene che...”*

*i.e.*

- Se il giudice di primo grado ha confutato le tesi della parte in modo puntuale, la formulazione dell'atto di appello dovrà essere specifica e rigorosa;
- Se il giudice di primo grado non ha vagliato le tesi della parte, la formulazione dell'atto di appello potrà consistere, con i dovuti adattamenti, in una ripresa delle linee difensive del primo grado.

## **(3) Una parte volitiva: chiedo la riforma della sentenza –**

*“per quanto sopra detto, si chiede la riforma della sentenza della CTP”*

# Il principio di specificità dei motivi di appello

Art. 342 c.p.c. Art. 53 D.lgs. 546/92

*(segue)*

## **(4) L'individuazione di un percorso logico alternativo a quello del primo giudice,**

*i.e.*

- L'appellante deve porre il giudice di appello in condizione di comprendere con chiarezza qual è il contenuto della censura proposta e il motivo per cui le argomentazioni del primo giudice siano da censurare;

## **(5) Non deve rispettare particolari forme sacramentali o vincolate,**

*i.e.*

- L'appello è una “*revisio prioris instantiae*”, impugnazione con effetto devolutivo, non si è trasformato in un mezzo di impugnazione a critica vincolata.

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## Lo stato della normativa

Decreto "Interpelli e Contenzioso Tributario" (D.Lgs. n. 156/2015)

- modifiche agli artt. 47 e 52
- introdotto l'art. 62-bis nel D. lgs. 546/92 del contenzioso tributario
- sospensione cautelare, prima circoscritta agli atti impugnabili e al solo primo grado di giudizio, estesa anche alle sentenze e a tutti i gradi del processo
- **NB**: applicabili dal 1 gennaio 2016

# La sospensione cautelare nel processo tributario

**Art. 52** D. lgs. 546/92

Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria

(2) l'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della **sentenza** impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'**atto** se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## **Art. 62 bis** D. lgs. 546/92

Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione

La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la **sentenza impugnata** di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'**atto** se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## Il procedimento

52 vs. 62 bis  
→ equivalenti

Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.

Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio [Art. 52 “e deliberato il merito”], provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## Il presupposto

52 comma 1 prima parte “gravi e fondati motivi”

52 comma 1 seconda parte “danno grave e irreparabile”

62 bis comma 1 prima parte “danno grave e irreparabile”

62 bis comma 1 seconda parte “danno grave e irreparabile”

→ **sospensione cautelare della sentenza della CTP “gravi e fondati motivi”**

→ **sospensione cautelare della sentenza della CTR + sospensione dell’atto impugnato “danno grave e irreparabile”**

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## Il giudizio d'appello ex art. 52

### I presupposti generali della tutela cautelare

**Fumus boni iuris + periculum in mora:**

→ presupposti generali devono sussistere sempre.

**sospensione della sentenza:** “gravi e fondati motivi”

Gravità = periculum in mora

Fondatezza = fumus boni iuris

**sospensione dell'atto:**

periculum in mora = “danno grave e irreparabile”

fumus boni iuris = 52, 4 comma “in caso di eccezionale urgenza,

previa delibazione del merito” + 5 comma “sentite le parti e

delibato il merito”

NB è requisito indefettibile della tutela cautelare

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## Il giudizio d'appello ex art. 52

### I presupposti in genere della tutela cautelare

#### Fumus boni iuris

- Prognosi sulla fondatezza dell'appello proposto, quale sia il grado di plausibilità di accoglimento del gravame proposto
- La cognizione richiesta al giudice è sommara e allo stato degli atti
- Qualcosa di più della non manifesta infondatezza = esame dei motivi d'appello alla luce anche delle difese dell'appellato.

➔ Occorre motivare il presupposto facendo riferimento anche agli argomenti di controparte; occorre mettere in luce se l'incertezza eventuale dell'accoglimento dell'appello dipende dalla soluzione di questioni oggettivamente controvertibili

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## Il giudizio d'appello ex art. 52

### I presupposti in genere della tutela cautelare

#### Periculum in mora

“gravi motivi” + probabilità di “danno grave e irreparabile”

→ deve essere valutato sempre sia per sospensione sentenza che per sospensione atto

= danno da ritardo del provvedimento che conclude il giudizio di impugnazione

- varia l'intensità del danno
- gravità e irreparabilità non sono sinonimi: elementi di valutazione distinti (CTR Piemonte 27.9.2010, GT 11,73, nt. Glendi)

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## Il giudizio d'appello ex art. 52

### I presupposti in genere della tutela cautelare

#### Periculum in mora

*(segue)*

#### **“Gravità”**

valutazione qualitativa e quantitativa

= compressione di rilievo e quindi non facilmente tollerabile del  
*“tenore di attività imprenditoriale, professionale o artigiana, o del proprio livello di benessere (famiglie)”*

= apprezzamento in via relativa (curvato sulle peculiarità della situazione concreta su cui cade l'atto impositivo)

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## Il giudizio d'appello ex art. 52

### I presupposti in genere della tutela cautelare

#### Periculum in mora

(segue)

#### “Irreparabilità”

= non risarcibilità, impossibilità una volta che l'impugnazione sia accolta, di eliminare completamente il pregiudizio patito con le misure restitutorie-ripristinatorie anche per equivalente.

- l'esecuzione dell'atto intacca definitivamente i programmi di sviluppo dell'impresa (*business plan*)
- mette a rischio l'impresa di essere assoggettata ad esecuzione concorsuale
- l'esecuzione dell'atto comporta l'urgenza di dismissioni immobiliari con deprezzamento rispetto al valore di mercato (*controverso*)
- priva il privato dei mezzi di sostentamento della famiglia

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## L'oggetto della richiesta cautelare

### Sospensione della SENTENZA vs. sospensione dell'ATTO

- (1) La sentenza di primo grado accoglie in toto il ricorso e annullato l'atto, con condanna dell'AF al rimborso → AF appellante chiede sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza (capo di condanna al rimborso)
- (2) La sentenza di primo grado rigetta in toto il ricorso in annullamento → il contribuente-appellante chiede di sospendere l'atto (la sentenza di accertamento negativo non ha travolto/sostituito l'atto)
- (3) La sentenza di primo grado rigetta parzialmente il ricorso e ridefinisce la pretesa impositiva (la sentenza sostituisce l'atto ed è l'unico titolo esecutivo per l'AF + permette di riscuotere un'ulteriore frazione degli importi) → sospensione della sentenza

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## L'oggetto della richiesta cautelare in caso di sentenza di primo grado di annullamento parziale

### **Sospensione della SENTENZA**

Riguarda gli importi riscuotibili in forza della decisione oggetto di appello

➔ se si sono già corrisposti gli importi dovuti in base all'atto e si vuole prevenire la riscossione degli ulteriori importi rideterminati dalla sentenza di primo grado

### **Sospensione dell'ATTO**

Incide anche su quelli precedentemente riscuotibili (ed ancora non riscossi)

➔ sentenza di primo grado parzialmente favorevole se non ha ancora versato gli importi riscuotibili in base all'atto

# La sospensione cautelare nel processo tributario

## Sospensione della sentenza vs sospensione dell'atto

Ipotesi controverse e calcoli di convenienza per la difesa del contribuente

Cfr. S. ALBARELLO, in *Corriere Tributario*, 18/2017, 1456 ss.

Il ruolo del commercialista nella difesa del contribuente  
6 Dicembre 2018

**L'appello e i procedimenti cautelari dinnanzi alla  
CTR**

*Prof. Avv. SUSANNA TAGLIAPIETRA*

*Studio Associato Tagliapietra*

*Jesolo (Ve) via Toscanini 40/2*

*Tel. 0421 951996 Fax 0421369771*

*susanna.tagliapietra@gmail.com (personale)*

*susanna.tagliapietra@venezia.pecavvocati.it (pec)*

*susanna.tagliapietra@unipd.it (università)*