
PROCESSO TRIBUTARIO

4 CORTE DI CASSAZIONE, sentenza n. 23786 dell'11 ottobre 2017, Pres. Di Iasi, Rel. Stalla

PROCESSO TRIBUTARIO - Asserita carenza di legittimazione passiva del ricorrente - Rigetto della questione in primo grado ed accoglimento nel merito del ricorso - Necessità di appello incidentale

Il contribuente che deduca la propria carenza di legittimazione passiva ed ottenga in proposito una pronuncia negativa in primo grado è tenuto, seppure interamente vittorioso nel merito della lite, a devolvere la relativa questione alla Commissione tributaria regionale con l'appello incidentale, non essendo al riguardo sufficiente la mera riproposizione ai sensi dell'art. 56 del D.Lgs. n. 546/1992.

FATTI RILEVANTI E RAGIONI DELLA DECISIONE - p. 1. Il notaio D.F. propone cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 55/1/12 del 2 aprile 2012 con la quale la Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimi dieci avvisi di liquidazione notificatigli dall'Agenzia delle entrate per maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale su altrettanti atti costitutivi del diritto di superficie a favore della società agricola a responsabilità limitata "Raggio di Puglia"; atti da lui rogati e quindi sottoposti, in data 5 settembre 2008, a registrazione telematica con autoliquidazione dell'imposta.

La Commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che: correttamente l'Amministrazione finanziaria avesse proceduto al recupero della maggiore imposta risultata dovuta in esito all'accertamento della insussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi di applicazione delle agevolazioni invocate in via graduata (incentivo di forestazione Legge n. 984 del 1977, ex art. 7; tutela della piccola proprietà contadina Legge n. 604 del 1954, ex art. 1, richiamato dal D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, per le società agricole - IAP); - di tale maggior imposta dovesse essere chiamato al pagamento il notaio rogante, atteso che l'eccezione di carenza di legittimazione impositiva passiva da lui opposta (non trattandosi di imposta principale D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 57), era stata rigettata dalla Commissione tributaria provinciale (che aveva poi accolto il ricorso del notaio per ragioni di merito) senza che su di essa il notaio avesse formulato appello incidentale, essendosi egli limitato alla sua mera riproposizione D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 56.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Il notaio ha depositato memorie ex artt. 380-bis e 378 c.p.c.

Gli atti, già rimessi al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite sulla questione interpretativa della necessità di proposizione

dell'appello incidentale da parte dell'appellato vittorioso sugli altri capi di domanda (ord. n. 21808/16), sono stati restituiti alla Sezione semplice (Decreto presidenziale del 12.12.16) all'esito della deliberazione nel frattempo assunta, sulla medesima questione sollevata da ordinanza di rimessione di altra Sezione, da SS.UU. 11799/17.

p. 2.1. Con il primo motivo di ricorso il notaio lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 546 del 1992, art. 56, e art. 346 c.p.c. Per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto necessario l'appello incidentale su una questione preliminare (legittimazione impositiva passiva) che era stata da lui riproposta in appello; e che, ancorché rigettata dal primo giudice (ric. pagg. 6 e 7), egli non aveva interesse a fare oggetto di appello incidentale, in quanto risultato in primo grado totalmente vittorioso per ragioni di merito (spettanza dell'agevolazione).

Con il secondo e terzo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - violazione delle norme sulla legittimazione passiva del notaio in sede di registrazione telematica dell'atto ed autoliquidazione (L. n. 463 del 1997, art. 3; D.P.R. n. 131 del 1986, art. 42 e art. 57, comma 2). Dal momento che il notaio risponderebbe *ex lege* unicamente per l'imposta principale, tale non essendo - come nella specie - né quella pretesa dall'Ufficio decorso il termine di 30 giorni per la notificazione dell'avviso di rettifica (avente natura suppletiva di un errore, ovvero di un'omissione, dell'Ufficio stesso); né quella ritenuta dovuta all'esito di un'attività accertativa dell'Ufficio, e non in ragione di elementi emergenti *ictu oculi* dall'atto registrato.

p. 2.2. Il primo motivo di ricorso è infondato; con conseguente preclusione della disamina della seconda e terza doglianza, da ritenersi assorbite.

Il primo giudice prese espressamente posizione sul motivo di opposizione agli avvisi di liquidazione preliminarmente opposto dal notaio, ed avente ad oggetto l'asserita natura complementare - non principale - della maggiore imposta in oggetto; con conseguente insussistenza della responsabilità solidale (ovvero legittimazione impositiva passiva) del pubblico ufficiale rogante, in base al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 57, comma 2.

Dalla sentenza CTP Perugia 174/01/2009 (pagg. 2 e 3) si evince infatti quanto segue: "quanto alla natura dell'imposta liquidata, il collegio non ha dubbi nel ritenerla imposta principale, come sostenuto dall'Agenzia delle entrate. Infatti la somma richiesta consegue dall'avvenuto esame della sola regolarità dell'autoliquidazione dell'imposta fatta dal notaio; riferita tale verifica non solo al '*quantum debeatur*', in sede di registrazione dell'atto, ma anche all'*an*' della prestazione dovuta nella sua complessività; ossia alla verifica della debenza o meno del tributo e della sua misura. Il tutto, ovviamente, sulla base dei soli elementi desumibili dal contenuto dell'atto registrato (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 42, comma 1, del testo vigente). Non convince perciò la tesi difensiva mirante a ridurre l'oggetto del controllo al solo aspetto formale e contabile della liquidazione fatta dal notaio; con esclusione, in quella sede, di ogni

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

valutazione sulla spettanza o meno delle agevolazioni chieste argomentativamente nell'atto registrato”.

È sulla base di queste considerazioni che la CTP ha concluso, sul punto: “questa censura, perciò, deve essere respinta”.

Ebbene, questa decisione - resa su un aspetto astrattamente idoneo a definire la lite - non venne fatta oggetto di appello incidentale da parte del notaio; il quale, ottenuta piena ragione in primo grado per questioni di merito, si limitò a resistere all'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, chiedendo la conferma della sentenza della CTP. La mancanza di appello incidentale deve ritenersi un dato certo di causa, trovando oggettivo riscontro quanto sul punto osservato nella sentenza CTR qui impugnata (pag. 3), secondo cui: “per quanto concerne infine le questioni pregiudiziali sollevate dalla difesa del contribuente, rileva il collegio che manchi per esse l'esplicita formulazione di appello incidentale; non richiesto neppure in sede di discussione, laddove il contribuente si è invece limitato a controdedurre circa l'applicabilità dei benefici fiscali, riconosciuti dal primo giudice, richiedendo il rigetto dell'appello dell'Ufficio e, in subordine, l'applicazione del beneficio fiscale di cui alla legge sulla piccola proprietà contadina del 1954 (...)”.

Lo stesso notaio ricorrente evidenzia come la statuizione del primo giudice non sia stata da lui fatta formalmente oggetto di appello incidentale, salvo sostenere (v. seconda memoria difensiva 6 giugno 2017) che un nucleo di impugnazione incidentale sarebbe purtuttavia sostanzialmente ravvisabile nelle concrete modalità con le quali egli ebbe a riproporre, avanti alla Commissione tributaria regionale, la tesi della propria carenza di legittimazione impositiva passiva in ragione della natura non principale, ma complementare o suppletiva, dell'imposta in questione.

In effetti, risulta dall'atto di controdeduzioni in appello (pagg. 9 - 11) che il notaio abbia preso nuovamente posizione in ordine al problema della “natura non principale dell'imposta liquidata”; dichiarando espressamente di riproporre “tale domanda che, se accolta, esonera codesta commissione dall'esame dei motivi di appello svolti dall'Ufficio, con conseguente reiezione dell'appello”.

La richiesta del ricorrente di riconsiderare il problema sulla base di criteri sostanziali e non formalistici è, in linea di principio, senz'altro ammissibile. Non potrebbe infatti *a priori* escludersi che nella riproposizione della domanda nell'atto di controdeduzioni in appello sia in realtà individuabile un contenuto effettivo di impugnazione incidentale; di cui il notaio rimarca anche la tempestività (così memoria cit.).

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 (Cass. 118/16; 21087/15 ed innumerevoli altre).

Si tratta, del resto, di principio di cui viene fatta applicazione anche nel discernimento tra mera riproposizione della domanda ex art. 346 c.p.c. ed appello incidentale; materia nella quale Cass. SS.UU. 25246/08 - pur affermando che "la parte risultata vittoriosa nel merito nel giudizio di primo grado, al fine di evitare la preclusione della questione di giurisdizione risolta in senso ad essa sfavorevole, è tenuta a proporre appello incidentale, non essendo sufficiente ad impedire la formazione del giudicato sul punto la mera riproposizione della questione, ai sensi dell'art. 346 c.p.c., in sede di costituzione in appello (...)" - ha, anche a tal fine, evidenziato la necessità di una qualificazione sostanziale della domanda di parte in rapporto al tenore della critica mossa dalla parte appellata. Ciò perché "appare indubitabile che, ove tale critica venga svolta, la relativa deduzione, quale che ne sia la modalità, finisca per avere la sostanza dell'impugnazione e come tale debba essere valutata; e ciò, proprio in quanto proveniente dall'appellato ed avente ad oggetto questioni del tutto autonome rispetto a quelle oggetto dell'impugnazione principale, soprattutto in funzione delle condizioni di forma e di tempo della sua ammissibilità" (SS.UU. cit.).

Senonché, l'esito di questo vaglio non può sortire, nella concretezza del caso, il risultato auspicato dal notaio ricorrente.

Va intanto considerato che il giudice di merito - al quale spetta il compito di qualificare la domanda con il solo limite di darne congrua e logica motivazione - si è espressamente pronunciato, come su riportato, nel senso che quanto nuovamente sostenuto dal notaio, in ordine alla natura non principale dell'imposta, costituiva oggetto di una "controdeduzione", e non di un appello incidentale. Ebbene, nel motivo di ricorso per cassazione in esame il notaio non ha censurato questa *ratio decidendi* sotto lo specifico profilo della correttezza della qualificazione giuridica operata dalla Commissione tributaria regionale; limitandosi a ribadire (così nella prima memoria difensiva 22 settembre 2016) che: - si trattava, in effetti, di mera riproposizione e non di appello incidentale; - tuttavia, tale opzione doveva ritenersi giuridicamente corretta e non ostativa al riesame della questione, posto che in primo grado egli era rimasto vittorioso sul fondo della questione; - di conseguenza, egli "non aveva interesse", né legittimazione, a proporre appello incidentale; - in definitiva, la sua domanda doveva essere riesaminata ed accolta quand'anche il rigetto di essa da parte del primo giudice non fosse stato fatto oggetto di impugnazione incidentale alcuna. Questo profilo indurrebbe di per sé a ritenere ormai intangibile la qualificazione della domanda in termini di mera riproposizione, dal momento che la qualificazione giuridica offerta dalla Commissione tributaria regionale - non contestata in quanto tale nel ricorso - non poteva di certo essere per la prima volta censurata con la memoria ex art. 378 c.p.c.; finalizzata a meglio illustrare, nella replica alle difese avversarie, i motivi già proposti nel ricorso, non anche a proporre di nuovi.

Va però considerato, al di là della preclusione processuale così rilevabile, che l'individuazione di uno specifico motivo di appello incidentale sulla

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

responsabilità del notaio per l'imposta principale appare qui impedita anche all'esito di quel vaglio sostanziale ed intrinseco - opportunamente slegato dal *nomen* - sollecitato dal notaio ricorrente. Questi ha infatti riproposto, nell'atto di controdeduzioni in appello, i termini giuridici della tesi che, a suo dire, lo mandavano personalmente esente dall'imposizione in oggetto; tuttavia, la formulazione di una vera e propria censura alla decisione del primo giudice, in luogo della semplice riproposizione di una determinata tesi giuridica da questi disattesa, implicava lo sviluppo di un contenuto critico esattamente mirato sulla *ratio decidendi* non condivisa. Segnatamente là dove la Commissione tributaria provinciale aveva ritenuto "principale" l'imposta di registro in oggetto perché conseguente al disconoscimento di agevolazioni i cui presupposti dovevano, e potevano, essere verificati direttamente dal notaio che aveva presentato alla registrazione l'atto rogato; dunque, sul presupposto che questi non fosse tenuto al controllo "del solo aspetto formale contabile della liquidazione", dovendo invece controllare, sebbene sempre sulla base delle circostanze "complessivamente" a lui note perché risultanti dall'atto, l'effettivo ricorso - sia nel "*quantum*" sia nell'"*an*" - dei presupposti di legge per la fruizione della agevolazione "argomentatamente" richiesta. Profilo, quest'ultimo, dal quale univocamente si evince come il giudice di primo grado abbia, in sostanza, sostenuto la natura principale dell'imposta perché pretesa sulla base di un elemento - l'affermata (dall'Amministrazione finanziaria) mancanza dei presupposti sostanziali dell'agevolazione fruita, in ragione della destinazione dell'immobile, trasferito in proprietà superficaria, all'installazione di un impianto fotovoltaico - immediatamente percepibile "dall'atto" registrato; perciò emergente *ictu oculi* e pur in assenza di attività accertativa extracartolare dell'Ufficio.

Nella valutazione così resa dal primo giudice, chiaramente evincibile dal tenore logico del suo ragionamento, era dunque individuabile non soltanto un'affermazione in diritto, ma anche un tipico argomento di merito; costituito dal fatto che il carattere principale dell'imposta andava qui necessariamente correlato alla specifica natura ed al contingente contenuto negoziale degli atti presentati alla registrazione dal notaio, quindi ad elementi da essi complessivamente percepibili.

Orbene, l'atto di controdeduzioni in appello non si fa carico di questo imprescindibile risvolto di merito della questione (appunto attinente alla diretta emersione, dagli atti registrati, della compatibilità dei diritti e degli obblighi in essi contemplati con le agevolazioni richieste nell'autoliquidazione); il che impedisce di individuare in esso un sostrato (ed un intento) censorio - che andava necessariamente indirizzato alla sentenza impugnata e non agli avvisi di liquidazione - in qualche modo suscettibile di integrare un appello incidentale.

Quanto sul punto sostenuto dal notaio, in definitiva, va dunque disatteso non perché egli abbia formulato un motivo di appello incidentale non sufficientemente specifico (alla luce dei parametri applicabili al rito tributario, anch'essi richiamati nella citata memoria difensiva), ma perché - come già ritenuto dalla Commissione tributaria regionale - nessun motivo di appello incidentale venne

in realtà da lui proposto. Tale non potendo essere considerata quell'argomentazione che, pur astrattamente idonea a suscitare un "nuovo giudizio" sulla più consona interpretazione normativa, sia però priva di una critica mirata alla ricostruzione di merito della vicenda; necessaria e sufficiente a porre il giudice di appello in condizione di esercitare quella *revisio* del primo grado che unicamente gli compete.

p. 2.3. Ciò posto, la decisione della Commissione tributaria regionale è corretta.

Già allineata ad un corposo, ancorché non unanime, indirizzo giurisprudenziale di legittimità, essa trova oggi fondamentale conferma in quanto recentemente stabilito dalle SS.UU. con la citata sentenza n. 11799 del 12 maggio 2017.

Con questa decisione le SSUU hanno inteso definitivamente risolvere il contrasto interpretativo ancora sussistente sulla delimitazione delle sfere di operatività, rispettivamente, degli artt. 342 e 343 c.p.c. (appello incidentale) e art. 346 c.p.c. (riproposizione delle domande ed eccezioni "non accolte" in primo grado).

E la soluzione del problema è stata individuata in continuità con i principi già affermati, sebbene con riguardo a peculiari applicazioni della questione generale, da precedenti interventi delle stesse SS.UU.: quali la n. 25246/08, cit., in punto giurisdizione, e la n. 7700/16 in punto riproposizione della domanda di garanzia del convenuto non esaminata per rigetto della domanda principale.

In particolare, le SS.UU. 11799/17 hanno stabilito il seguente principio di diritto: "Qualora un'eccezione di merito sia stata ritenuta infondata nella motivazione della sentenza del giudice di primo grado o attraverso un'enunciazione in modo espresso, o attraverso un'enunciazione indiretta, ma che sottenda in modo chiaro ed inequivoco la valutazione di infondatezza, la devoluzione al giudice d'appello della sua cognizione, da parte del convenuto rimasto vittorioso quanto all'esito finale della lite, esige la proposizione da parte sua dell'appello incidentale, che è regolato dall'art. 342 c.p.c., non essendo sufficiente la mera riproposizione di cui all'art. 346 c.p.c. Qualora l'eccezione sia a regime di rilevazione affidato anche al giudice, la mancanza dell'appello incidentale preclude, per il giudicato interno formatasi ex art. 329 c.p.c., comma 2, anche il potere del giudice d'appello di rilevazione d'ufficio, di cui all'art. 345 c.p.c., comma 2. Viceversa, l'art. 346 c.p.c., con l'espressione 'eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado', nell'ammettere la mera riproposizione dell'eccezione di merito da parte del convenuto rimasto vittorioso con riguardo all'esito finale della lite, intende riferirsi all'ipotesi in cui l'eccezione non sia stata dal primo giudice ritenuta infondata nella motivazione né attraverso un'enunciazione in modo espresso, né attraverso un'enunciazione indiretta, ma chiara ed inequivoca. Quando la mera riproposizione (che dev'essere espressa) è possibile, la sua mancanza rende irrilevante in appello l'eccezione, se il potere di rilevazione riguardo ad essa è riservato alla parte, mentre, se il potere di rilevazione compete anche al giudice, non

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

impedisce - ferma la preclusione del potere del convenuto - che il giudice d'appello eserciti detto potere a norma dell'art. 345 c.p.c., comma 2°.

Dal che si evince come il punto di equilibrio tra la "necessità" dell'appello incidentale e la "sufficienza" della mera riproposizione debba individuarsi nel giudicato; il quale può concepirsi solo in presenza di una pronuncia (espressa ovvero implicita, ma pur sempre chiara ed inequivoca) con la quale il giudice di primo grado abbia reputato infondata la domanda o l'eccezione; indipendentemente dal fatto che la parte che si sia vista rigettata tale domanda o eccezione risulti poi "praticamente" vittoriosa sul resto della lite.

Nell'applicazione di questo principio al caso in esame, non può esservi dubbio alcuno sul fatto che l'eccezione preliminarmente opposta dal notaio sia stata effettivamente esaminata dalla Commissione tributaria provinciale; e da questa respinta in maniera espressa, argomentata ed inequivoca.

La decisione resa sul punto dal primo giudice riguardava - come poc'anzi osservato - anche risvolti fattuali e di merito nella ricorrenza, nel caso di specie, dei presupposti di responsabilità solidale del notaio per "principalità" dell'imposta, D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 57; con conseguente sua suscettibilità di consolidarsi in giudicato interno.

Evenienza, quest'ultima, che - sulla base di quanto ritenuto dall'orientamento giurisprudenziale poi recentemente avallato dalle SS.UU. - il notaio avrebbe potuto scongiurare soltanto mediante proposizione di appello incidentale.

Non varrebbe obiettare, con il ricorrente, che le SSUU si sono espresse con riguardo al giudizio civile ordinario, e non al processo tributario; e che le conclusioni da esse affermate non sarebbero suscettibili di meccanica estensione a quest'ultimo, attesi i profili di specialità che lo connotano.

In realtà, non vi sono ragioni per ritenere che l'orientamento interpretativo appena riportato non debba valere anche per il processo tributario.

Il fatto che si tratti di un procedimento di natura impugnatoria di un atto amministrativo di imposizione e che, in ragione di ciò, la veste di attore in senso sostanziale debba essere attribuita all'Amministrazione finanziaria, non è tale da rendere l'orientamento interpretativo in esame incompatibile con esso.

Al contrario, la regolazione del rapporto intercorrente tra "appello incidentale" e "riproposizione" con richiamo ad istituti generali - quali l'acquiescenza ed il giudicato risulta del tutto compatibile anche con il rito tributario.

Basti considerare che, in forza del D.Lgs. n. 546 del 1992, alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie si applicano, salvo quanto "diversamente previsto", le stesse disposizioni delle impugnazioni nel processo civile ordinario.

Il D.Lgs. n. 546 del 1992, lungi dal "diversamente prevedere" in ordine alla questione in esame, riproduce - potremmo dire alla lettera - il disposto dell'art. 346 c.p.c., come interpretato dalle SS.UU.: "le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione provinciale che non sono specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate" (art. 56).

Non si comprende, del resto, in che modo la mera riproposizione in appello, da parte dell'appellato non impugnante incidentale, di un motivo di opposizione esaminato ed univocamente respinto dal primo giudice potrebbe - nel rito tributario e soltanto in questo - impedire che su tale reiezione si formi il giudicato. Anche nel giudizio tributario la volontà di riforma della prima decisione richiede infatti, ex art. 53, la formulazione di "motivi specifici di impugnazione"; e se è vero che la specificità del motivo di appello in materia tributaria non si atteggia esattamente, nell'interpretazione che ne viene data dalla giurisprudenza di legittimità (v. Cass. 9083/17; 7369/17 ed altre), come quella del giudizio civile ordinario, altrettanto indubbio è che un problema di maggiore o minore specificità del motivo di appello può logicamente porsi solo se un appello (ancorché incidentale) vi sia.

D'altra parte, anche prima ed indipendentemente dal recente intervento delle SS.UU., la giurisprudenza di legittimità si era espressa - proprio in materia tributaria nel senso che l'appello incidentale fosse necessario, pena la formazione del giudicato interno, per le questioni respinte dal giudice di primo grado; essendo invece sufficiente, per quelle non esaminate, la loro riproposizione: "nel processo tributario, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 c.p.c., all'appellato e non all'appellante, principale o incidentale che sia, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione 'non accolte', non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato (ad esempio, perché ritenute assorbite), non essendo ipotizzabile, in relazione alle domande o eccezioni espressamente respinte, la terza via - riproposizione/rinuncia - rappresentata dal citato D.Lgs., art. 56, del Codice di rito, rispetto all'unica alternativa possibile dell'impugnazione - principale o incidentale - o dell'acquiescenza, totale o parziale, con relativa formazione di giudicato interno" (Cass. 7702/13); così: "nel processo tributario, la parte rimasta soccombente sull'eccezione preliminare di decadenza, onde evitare la formazione del giudicato interno, deve necessariamente proporre impugnazione - principale o incidentale - sul punto, non essendo sufficiente la mera riproposizione della questione in appello, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, poiché la dizione 'non accolte' ivi utilizzata riguarda le sole domande ed eccezioni su cui il giudice non si sia espressamente pronunciato" (Cass. 23228/15); ed ancora: "nel processo tributario, la parte, totalmente vittoriosa nel merito, rimasta soccombente su una determinata questione (nelle specie, omessa notifica della cartella di pagamento), onde evitare la formazione del giudicato interno, deve necessariamente proporre impugnazione incidentale sul punto, non essendo sufficiente la mera riproposizione della questione in appello, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, poiché la dizione 'non accolte' ivi

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

utilizzata riguarda le sole domande ed eccezioni su cui il giudice non si sia espressamente pronunciato” (Cass. 16477/16).

p. 3.1. Con il quarto ed il quinto motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - violazione e falsa applicazione delle norme sostanziali sulle agevolazioni invocate (rispettivamente: Legge n. 984 del 1977, art. 7; e D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, in rapporto alla Legge n. 604 del 1954, art. 1). Dal momento che l'agevolazione in questione doveva essere riconosciuta anche sugli atti costitutivi del diritto reale di superficie i quali, ancorché non espressamente previsti dalle norme agevolative, integrerebbero appieno la *ratio* del beneficio, al pari degli atti di acquisto della proprietà.

p. 3.2. Questi motivi sono infondati.

Il giudice di merito ha fatto corretta applicazione della normativa di riferimento, dalla quale si evince che le agevolazioni richieste non potevano essere riconosciute, perché relative ad atti di trasferimento: - aventi ad oggetto non la piena proprietà, ma il diritto di superficie; - contenenti clausole di realizzazione e conduzione di un impianto fotovoltaico per la produzione di energia elettrica; - conseguentemente estranei alle finalità di forestazione ovvero incremento e miglioramento della produttività agricola.

La Legge n. 984 del 1977, art. 7, sugli incentivi di forestazione ha riguardo ai soli “atti di acquisto in proprietà di fondi rustici idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali”; mentre, nel caso di specie, non di trasferimento di proprietà si trattava, né era dalle condizioni contrattuali desumibile - come verificato dal giudice di merito con valutazione qui non sindacabile - che l'acquisto fosse finalizzato all'incremento quantitativo e qualitativo della forestazione. Gli atti di trasferimento in oggetto recavano, anzi, previsione di installazione sul suolo agricolo di un impianto fotovoltaico; la cui correlazione con l'incremento della forestazione è stata motivatamente e logicamente esclusa dal giudice di merito.

Parimenti è a dirsi per l'agevolazione subordinatamente richiesta ai sensi della Legge n. 604 del 1954, art. 1, (agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina) e D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, (estensione di tali agevolazioni alle società agricole qualificate imprenditori agricoli professionali - IAP).

Al di là della sussistenza in capo alla Raggio di Puglia Sarl di tale qualità soggettiva, l'agevolazione era qui preclusa sia dal fatto che gli atti di trasferimento avevano ad oggetto un diritto (superficie) non considerato dalla disciplina di favore (relativa, quanto alla materia dei diritti reali, alla sola proprietà; nuda proprietà; usufrutto), sia dalla ritenuta mancata finalizzazione dei trasferimenti - anche in tal caso all'esito di un accertamento fattuale del giudice di merito - alla formazione, arrotondamento, incremento della piccola proprietà contadina.

Va d'altra parte considerato che i motivi di ricorso in esame si esauriscono in una censura di violazione o falsa applicazione normativa; sicché sarebbe in ogni caso inibita la riconsiderazione, nella presente sede di legittimità, della congruità della motivazione (astrattamente censurabile ex art. 360 c.p.c.,

comma 1, n. 5) con la quale il giudice di merito ha dato conto del fatto che gli atti in questione esulavano, in concreto, dal perseguimento delle finalità sostanziali giustificanti il trattamento fiscale di favore. E ciò proprio per la ravvisata incompatibilità dell'installazione dell'impianto fotovoltaico (usufrutente di agevolazioni tutt'affatto diverse da quelle invocate) con gli obiettivi di incremento forestale ovvero colturale.

Senonché, sgombrato il campo da ogni doglianza di motivazione, resta la conformità della decisione impugnata alla disciplina speciale di riferimento; oltre che al sotteso principio che vieta l'applicazione analogica o estensiva delle norme che, come quelle agevolative, derogano alla regola generale della piena imposizione indiretta degli affari.

Il ricorso va dunque respinto.

Visto il definitivo consolidarsi soltanto nell'imminenza della decisione del su riportato orientamento giurisprudenziale sulla questione processuale, sussistono i presupposti per la compensazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo, quarto e quinto motivo di ricorso, assorbiti il secondo ed il terzo;

compensa le spese.

La delimitazione dei confini fra riproposizione delle questioni non accolte ed appello incidentale nel processo tributario ed i relativi riflessi sulla nozione di interesse ad appellare

1. Le due sentenze in commento affrontano il tema dei rapporti fra l'appello incidentale e l'onere di riproporre le questioni non accolte.

La pronuncia n. 11799 delle Sezioni Unite¹ è richiamata e condivisa dalla successiva sentenza n. 23786 della Sezione tributaria ed è su quest'ultima che concentreremo essenzialmente la nostra attenzione, avendo essa riguardo ai menzionati rapporti nel contesto del giudizio tributario².

¹ Per un primo commento di questa sentenza, v. C. Consolo - F. Godio, "Un ambo delle Sezioni Unite sull'art. 345 (commi 2 e 3). Le prove nuove ammissibili perché indispensabili (per la doverosa ricerca della verità materiale) e le eccezioni (già svolte) rilevabili d'ufficio", in *Corr. giur.*, 2017, pag. 1406 ss. Sull'argomento, cfr. altresì C. Consolo, "Breve riflessione esemplificativa (oltre che quasi totalmente adesiva) su riproposizione e appello incidentale", in *Corr. giur.*, 2016, pag. 977 ss.

² Sul tema, cfr., per tutti, P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, pag. 303 ss.; M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013, pag. 185 ss.; F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, pag. 237 ss. Inoltre, mi permetto di richiamare i miei *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, pag. 321 ss. ed il ben più sintetico "Appello (dir. trib.)", in S. Cassese (diretto da), *Diz. dir. pubbl.*, Milano, 2006, pag. 375 ss. In particolare, sia consentito rinviare ai miei lavori per quanto attiene al rilievo sistematico assunto dall'art. 56 del D.Lgs. n. 546 nel delineare la non automaticità dell'effetto devolutivo dell'appello e nel favorire il corretto

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

In estrema sintesi, secondo le Sezioni Unite:

- l'espresso rigetto della questione di merito da parte del giudice di primo grado ne preclude il rilievo d'ufficio in appello ed impone alla parte ivi convenuta, poiché vittoriosa quanto all'esito finale della causa, di riproporla per il tramite dell'appello incidentale, non essendo sufficiente la mera riproposizione;

- ciò vale anche laddove la questione, non espressamente respinta, sia stata comunque fatta oggetto di una implicita ma inequivoca valutazione di infondatezza ad opera del primo giudice;

- quindi, l'art. 346 c.p.c., con l'espressione "eccezioni non accolte", si riferisce al caso in cui esse non siano state ritenute infondate esplicitamente o anche indirettamente, ma in modo chiaro e non equivoco; dette eccezioni devono riproporsi in termini espressi in appello da parte del convenuto risultato vittorioso con riguardo al finale esito della lite, talché - in difetto - possono essere rilevate solo dal giudice se annoverabili fra quelle rimesse alla sua disponibilità dall'art. 345, comma 2, c.p.c.

La sentenza n. 23786 concerne il caso in cui il contribuente, totalmente vittorioso nel merito in prima istanza, non aveva investito con l'appello incidentale la puntuale pronuncia di rigetto relativa ad una questione preliminarmente sollevata (afferente il preteso difetto di legittimazione impositiva passiva), essendosi limitato a riproporla nel proprio atto di controdeduzioni.

In particolare, ad avviso della Suprema Corte, pur prescindendo da un vaglio formalistico delle difese svolte in appello dal contribuente, "la formulazione di una vera e propria censura alla decisione del primo giudice, in luogo della semplice riproposizione di una determinata tesi giuridica da questi disattesa, implicava lo sviluppo di un contenuto critico esattamente mirato sulla *ratio decidendi* non condivisa". Critica mirata che non è stata ravvisata nella mera riproduzione della questione respinta nel contesto delle controdeduzioni svolte dal contribuente.

Tant'è che la Sezione tributaria, facendo riferimento alla sentenza delle Sezioni Unite, ha ritenuto che la pronuncia della Commissione tributaria provinciale di reiezione del rilievo sulla asserita carenza di legittimazione passiva del ricorrente fosse suscettibile di consolidarsi in giudicato interno ed avrebbe perciò dovuto essere espressamente contestata. In difetto, la mera riproposizione della questione ai sensi dell'art. 56 del D.Lgs. n. 546/1992 è inidonea ad evitare la formazione di detto giudicato.

In sostanza, l'art. 56 cit. interessa le sole questioni legittimamente non esaminate dal primo giudice poiché rimaste assorbite dall'esame e

apprezzamento della funzione dei motivi specifici di impugnazione, su cui comunque mi soffermerò in seguito nel testo.

dall'accoglimento di altre aventi priorità dal punto di vista logico e giuridico³.

2. Secondo la sentenza n. 23786, il "punto di equilibrio" fra la "necessità" dell'appello incidentale e la "sufficienza" della mera riproposizione si rinviene nel giudicato. In specie, quest'ultimo può ravvisarsi "solo in presenza di una pronuncia (espressa ovvero implicita, ma pur sempre chiara ed inequivoca) con la quale il giudice di primo grado abbia reputato infondata la domanda o l'eccezione; indipendentemente dal fatto che la parte che si sia vista rigettata tale domanda o eccezione risulti poi 'praticamente' vittoriosa sul resto della lite".

Vuol dire, quindi, che l'effetto preclusivo del giudicato, stando alla pronuncia in commento, è più ampio rispetto a quello che finora molti (ivi compreso chi scrive) avevano individuato⁴.

Ne consegue che maggiore è lo spettro dell'interesse ad appellare. Esso non si ravvisa solo in presenza di una statuizione della sentenza di primo grado che sia suscettibile, una volta assistita dall'autorità del giudicato, di recare un pregiudizio giuridicamente apprezzabile alla parte, ma al cospetto di qualsivoglia pronuncia che - espressamente o implicitamente⁵ - disattenda una "questione" avanzata ancorché incapace di determinare siffatto pregiudizio.

Uso volutamente l'espressione "questione" perché è quella che meglio si attaglia al processo tributario.

Infatti, l'art. 56 del D.Lgs. n. 546 prevede che "le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione tributaria provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate", differenziandosi dall'art. 346 c.p.c. che si riferisce, oltre che alle "eccezioni", alle "domande".

La diversità terminologica fra le due norme è frutto, a mio avviso, di una scelta consapevole.

Nel giudizio civile si è, a lungo, discusso se l'espressione "domande" recata dall'art. 346 cit. si riferisse anche alle ragioni ed alle questioni in fatto ed in diritto sottese alle vere e proprie "domande".

Perciò, è ragionevole che l'estensore dell'art. 56 cit., impiegando il termine "questioni", abbia inteso riferirsi tanto alle domande quanto alle

³ Un esempio classico è quello della contestazione dell'applicabilità e/o della quantificazione delle sanzioni amministrative irrogate contestualmente alla rettifica della dichiarazione fiscale ed alla liquidazione della maggiore imposta allorché la Commissione tributaria provinciale escluda la debenza del tributo preteso dall'Ente impositore.

⁴ Sul punto, mi permetto di rinviare al mio *L'appello*, cit., pag. 114 ss.

⁵ In verità, come correttamente osservano C. Consolo - F. Godio, *Un ambo delle Sezioni Unite*, cit., pag. 1417, ove la valutazione di infondatezza sia "silente", è improprio parlare di giudicato interno, dovendosi piuttosto ravvisare una preclusione per il giudice di appello ad esaminare la questione implicitamente respinta.

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

ragioni, ai motivi ed anche alle istanze probatorie non accolti dalla sentenza di primo grado⁶.

Allora, alla luce dell'indirizzo ora recepito dalla giurisprudenza di legittimità, l'appello incidentale dovrà investire i capi della pronuncia di primo grado che, pur non cagionando un sostanziale pregiudizio, respingano non solo le domande e le eccezioni propriamente intese, ma pure i motivi, le ragioni e le richieste probatorie. In difetto, si registrerà una preclusione che ne impedirà il vaglio da parte del giudice del gravame.

Detto appello incidentale sarà, poi, logicamente condizionato⁷ all'accoglimento dell'appello principale formulato dalla controparte. L'interesse a che il secondo giudice si pronunci sulle questioni respinte in primo grado, ma insuscettibili di determinare un'effettiva soccombenza, sorgerà solo quando questi condivida le ragioni enunciate dalla controparte per addivenire alla riforma della sentenza di primo grado.

3. Quindi, la pronuncia - esplicita o meno - che rigetti una "questione", seppur non comportante alcun concreto pregiudizio, deve essere censurata con l'appello incidentale.

Ciò vale anche nel giudizio tributario, come si premura di spiegare la pronuncia n. 23786, adducendo argomenti pienamente condivisibili.

In particolare, il richiamo - da parte dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546 - alle disposizioni generali sulle impugnazioni nel processo civile, "salvo quanto disposto" dal medesimo D.Lgs. n. 546, e, soprattutto, la pressoché totale identità di contenuto degli artt. 346 c.p.c. e 56 del D.Lgs. n. 546 inducono senz'altro ad estendere l'orientamento interpretativo espresso dalle Sezioni Unite al giudizio svolgentesi dinanzi alla Commissione tributaria regionale.

Inoltre, come correttamente osserva la Sezione tributaria, pure nel processo tributario è prescritta (dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546) la deduzione di motivi specifici di appello, di modo che - una volta ravvisata la necessità di impugnare ogni pronuncia che disattenda le ragioni fatte valere in primo grado dalle parti - è inevitabile che tali motivi vadano spesi anche avverso il capo della sentenza di primo grado che evidenzi la soccombenza sebbene non comportante alcun reale pregiudizio.

Del resto, il ruolo dei motivi di appello si apprezza compiutamente proprio alla luce dell'art. 56 cit. e della non automaticità dell'effetto devolutivo del gravame che da esso si ritrae.

Questa norma dimostra come l'impugnazione di un capo della sentenza non comporta il necessario passaggio nella fase di appello di tutte le questioni sollevate in primo grado dalle parti con riferimento al capo suddetto. Perciò, il soccombente non deve solo individuare la parte della pronuncia impugnata - tramite l'enunciazione dell'oggetto della domanda di appello -

⁶ Per maggiori sviluppi al riguardo, sia permesso rinviare al mio *L'appello*, cit., pag. 323 ss.

⁷ Sul punto, per gli opportuni approfondimenti, v. C. Consolo, *Breve riflessione esemplificativa*, pag. 78 ss.

ma deve anche sottoporre al giudice di seconda istanza - attraverso i motivi, appunto - le specifiche questioni dalle quali potrà scaturire l'auspicata riforma della prima statuizione. Ossia, se l'appellato deve riproporre - ai sensi dell'art. 56 cit. - le questioni sulle quali il primo giudice non si è pronunciato (secondo l'attuale giurisprudenza), a maggior ragione l'appellante deve, con le proprie dettagliate doglianze, richiamare l'attenzione del secondo giudice sulle questioni che possono condurre all'accoglimento della propria domanda (o al riesame delle questioni respinte in primo grado ancorché non cagionanti un reale pregiudizio)⁸.

4. La rilevata necessità di ricorrere all'appello incidentale per consentire alla Commissione tributaria regionale di valutare le questioni confutate in prime cure richiede, ora, due precisazioni.

La prima attiene all'individuazione di tali questioni.

Nella vicenda sottesa alla sentenza n. 23786, vi era un'espressa pronuncia negativa della Commissione tributaria provinciale, che consentiva di individuare agevolmente il capo della pronuncia destinato ad essere investito dall'impugnazione incidentale.

Tuttavia, come anticipato, dalla pronuncia delle Sezioni Unite emerge che anche "un'enunciazione indiretta, ma che sottenda in modo chiaro ed inequivoco la valutazione di infondatezza" da parte del primo giudice postula l'appello incidentale.

Siffatta "enunciazione indiretta" si ravviserà ogni qual volta, da un punto di vista giuridico e/o logico, la soluzione offerta ad una determinata questione presupponga la reiezione di altra questione che si colloca in posizione necessariamente antecedente⁹. Per esempio, è quanto accade, nella materia tributaria, se il contribuente deduce la decadenza dell'Ente impositore dall'esercizio dell'azione di accertamento e/o la carenza di motivazione dell'atto impositivo e la Commissione tributaria provinciale accoglie il ricorso affermando soltanto l'infondatezza nel merito della pretesa controversa. Le questioni in punto di decadenza e/o di motivazione dovranno ritenersi, implicitamente ma indubbiamente, respinte dal giudice che ha condiviso le (sole) difese attinenti al merito dell'addebito mosso al ricorrente.

Parimenti, tale implicita pronuncia di rigetto si riscontrerà allorché la parte abbia volutamente, avendone un apprezzabile interesse, attribuito nelle proprie difese una diversa gradazione a questioni pari ordinate giuridicamente e logicamente (anteponendo quella o quelle di più pronta ed

⁸ Mi permetto di fare rinvio, per maggiori ragguagli, al mio *L'appello*, cit., pag. 329 ss.

⁹ Al riguardo, v. C. Consolo - F. Godio, *Un ambo delle Sezioni Unite*, cit., pagg. 1416-1417, che evocativamente qualificano come eccezione "a monte" quella indicata nel testo. Gli Autori, peraltro, evidenziano talune difficoltà che la portata decisoria del silenzio può prospettare e ritengono che "... probabilmente meglio sarebbe stato negare in radice la configurabilità di un rigetto implicito da incompatibilità logica".

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

agevole disamina o suscettibili di essere reiterate in altre controversie fra le stesse parti)¹⁰. Si pensi al contribuente che contesti la rettifica del valore di un bene ai fini dell'imposta di registro adducendo, *in primis*, le relative precarie condizioni di manutenzione e, poi, la sussistenza di un rapporto di locazione che ne limita la commerciabilità.

Anche in questa evenienza, l'accoglimento della questione proposta in via gradata implica che il giudice abbia indirettamente disatteso quella che la parte aveva anteposto. Sicché quest'ultima dovrà proporre l'impugnazione incidentale, dolendosi del mancato rispetto della gradazione e chiarendone la ragione¹¹.

Ancora, come sempre precisano le Sezioni Unite¹², in presenza di una decisione espressa o meno del primo giudice, l'appello incidentale occorre sempre, pur laddove si sia al cospetto di una eccezione c.d. in senso lato e, cioè, rilevabile anche d'ufficio.

In sostanza, e con puntuale riguardo al giudizio tributario, mentre - in forza dell'art. 57, comma 2, del D.Lgs. n. 546 - potrà proporsi in appello una nuova eccezione, purché rilevabile *ex officio*, la mancata impugnazione incidentale del capo della sentenza di primo grado che respinga (sempre in via esplicita o meno) analoga eccezione impedisce alla Commissione tributaria regionale di sollevarla di propria iniziativa.

Invece, qualora l'eccezione rilevabile d'ufficio avrebbe potuto legittimamente riproporsi a termini dell'art. 56 del D.Lgs. n. 546 e la parte che l'aveva dedotta in primo grado non lo faccia, ben potrà il secondo giudice (e solo costui, essendosi maturata una preclusione per il contraddittore che non l'abbia riprodotta) rilevarla *sua sponte*.

Ulteriormente, ad avviso delle Sezioni Unite¹³, occorre sempre l'appello incidentale quando il primo giudice, non solo abbia respinto (espressamente o meno) un'eccezione di rito, ma anche qualora ne abbia omesso l'esame poiché ha statuito solo nel merito.

Difatti, stando all'art. 276 c.p.c. (operante nel processo tributario in virtù del richiamo operato dall'art. 35, comma 3, del D.Lgs. n. 546), il giudice avrebbe dovuto prima vagliare l'eccezione di rito, talché il relativo *error in procedendo* deve essere censurato per il tramite dell'impugnazione incidentale¹⁴.

Il secondo aspetto su cui merita soffermarsi concerne la forma dell'appello incidentale.

¹⁰ Il giudice, infatti, è vincolato a rispettare la gradazione esposta dalla parte e "giustificata dal criterio dell'interesse", come riconosce la sentenza delle Sezioni Unite al par. 9.3.3.2.

¹¹ In questi termini, v. C. Consolo - F. Godio, *Un ambo delle Sezioni Unite*, cit., pag. 1416.

¹² Cfr. par. 9.4.5.

¹³ Cfr. par. 9.4.6.

¹⁴ Sul punto, v., nuovamente, C. Consolo - F. Godio, *Un ambo delle Sezioni Unite*, cit., pagg. 1417-1418.

Come noto, secondo l'art. 54, comma 2, del D.Lgs. n. 546, l'appello incidentale si presenta depositando il relativo atto presso la Commissione tributaria regionale entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla notifica dell'impugnazione principale.

Tuttavia, come giustamente evidenzia la sentenza n. 23786, la forma non può travalicare la sostanza. Cioè, riprendendo un indirizzo più volte espresso dalla giurisprudenza di legittimità, le sanzioni processuali che precludono la decisione nel merito della causa devono essere apprezzate ed applicate dal giudice con la massima cautela¹⁵.

Questi si deve adoperare per verificare la possibilità, pur in presenza della violazione della legge processuale, di pervenire al naturale esito del processo, consistente nell'adozione di una pronuncia sul merito. In sostanza, il vizio, per determinare l'inammissibilità o la decadenza, deve essere tale da pregiudicare prevalenti interessi di natura sostanziale o processuale o da non consentire di ricondurre l'atto o l'attività (segnatamente, redatto o realizzata) al paradigma ed alle finalità disciplinate dalla legge processuale¹⁶.

Lo impongono principi basilari del diritto europeo - qual è quello di proporzionalità, che prescrive di stabilire una sanzione commisurata alla lesione del valore protetto dall'ordinamento - e della Costituzione italiana, quali sono i canoni di ragionevolezza (desumibile dall'art. 3) e di rispetto del diritto di tutela giurisdizionale, inteso come legittima e naturale aspirazione dei contraddittori a conseguire una pronuncia di merito (ritraibile dall'art. 24).

Non solo, anche la più recente evoluzione della disciplina del giudizio tributario conferma la tendenza a contrarre le ipotesi di violazione delle regole processuali sanzionate con l'inammissibilità: ne è dimostrazione la soppressione del dovere di produrre alla Commissione tributaria provinciale la copia dell'appello che non fosse stato notificato tramite ufficiale giudiziario, la cui omissione cagionava l'inammissibilità del gravame, e la trasformazione da requisito di ammissibilità a presupposto di procedibilità del previo svolgimento del procedimento di reclamo e mediazione rispetto alla proposizione del ricorso.

Ne discende, per quanto qui interessa, che - indipendentemente dalla formula usata - l'appello incidentale può riscontrarsi ogni volta che, nel rispetto del menzionato termine perentorio, la parte abbia puntualmente censurato il capo della sentenza di primo grado che la vede teoricamente soccombente, mostrando così di auspicarne la riforma ad opera del secondo giudice.

¹⁵ Cfr., ad esempio, Cass., Sez. trib., 20 dicembre 2012, n. 23593, ove si rinviengono anche riferimenti alla giurisprudenza europea, nonché Cass., Sez. trib., 11 settembre 2013, n. 20787, per i richiami alla conforme giurisprudenza costituzionale.

¹⁶ In tal senso, v., nuovamente, la menzionata Cass., Sez. trib., n. 20787/2013.

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

Quel che conta, prescindendo dalla forma, è che si rinvenga una vera e propria critica alla pronuncia di prime cure, non essendosi limitato il contraddittore alla semplice riproposizione della difesa esercitata nella prima fase del processo (come, di nuovo, opportunamente rileva l'annotata pronuncia della Sezione tributaria). Critica che, ovviamente, avrà una portata diversa a seconda che la questione sia stata respinta in via esplicita o solo implicitamente, potendo in quest'ultimo caso la parte limitarsi ad esprimere il proprio dissenso rispetto alla tacita statuizione di segno negativo ed a ripetere gli argomenti spesi in primo grado ed idonei a supportare una pronuncia favorevole da parte della Commissione tributaria regionale.

5. Nella sentenza n. 23786 viene dato conto del fatto che la giurisprudenza di legittimità si era già espressa, proprio nella materia tributaria, nel senso poi condiviso dalle Sezioni Unite.

Tuttavia, l'orientamento poi affermatosi non era affatto pacifico, com'è testimoniato dalla stessa pronuncia delle Sezioni Unite e da quanto ivi e nella sentenza n. 23786 si legge circa il diverso indirizzo professato dalla giurisprudenza della Suprema Corte.

Non solo, ed è quel che più conta, all'epoca in cui veniva introdotto il giudizio di appello che ha condotto alla pronuncia poi confermata dalla sentenza n. 23786, la giurisprudenza, almeno nella materia tributaria, non si era ancora decisamente espressa nel senso della doverosità dell'impugnazione incidentale delle questioni respinte¹⁷.

Viene, allora, da chiedersi se, nel caso, avrebbe potuto trovare applicazione il principio, affermato in altra occasione dalle medesime Sezioni Unite¹⁸, secondo cui l'imprevedibile mutamento di interpretazione, in sede nomofilattica, di una norma processuale non può recare pregiudizio, determinando una decadenza o una preclusione, per la parte che aveva fatto ragionevole affidamento su di una diversa lettura.

A me sembra che il principio di irrilevanza del c.d. *overruling* avrebbe potuto operare nella vicenda affrontata dalla sentenza n. 23786, stante l'imprevedibilità - nel momento di avvio del giudizio di gravame - del cambiamento di indirizzo ermeneutico che, nel caso, ha determinato la preclusione all'esame della questione respinta in primo grado.

In generale, quindi, siffatta irrilevanza andrà ravvisata con riferimento a tutti i giudizi di appello instaurati prima che si sia delineata e consolidata la

¹⁷ Dalla sentenza n. 23786 si ritrae che la decisione di primo grado risale al 2009. Pertanto, la fase introduttiva del processo di appello non può che essersi svolta nel 2010 o, a tutto concedere, nella prima parte del 2011. Epoca in cui non era attecchita l'impostazione adesso condivisa dalla giurisprudenza di legittimità, enunciata - per quanto mi consta - una prima volta dalla Sezione tributaria della Cassazione nel 2007 (con la sentenza n. 1545 del 24 gennaio 2007) e, poi, ripresa e consolidatasi solo negli anni successivi al 2011. Non è un caso, difatti, che - nella sentenza n. 23786 - la prima pronuncia della Sezione tributaria della Suprema Corte citata a favore della tesi della necessità dell'appello incidentale sia la n. 7702 del 27 marzo 2013.

¹⁸ Cfr. Cass., SS.UU., 11 luglio 2011, n. 15144.

tesi ora avallata dalla sentenza delle Sezioni Unite, di modo che l'appellato che abbia riproposto, ai sensi dell'art. 56 del D.Lgs. n. 546, in fase di gravame le questioni respinte, direttamente od indirettamente, non incorra in alcuna preclusione.

Diversamente opinando, si recherebbe un pregiudizio indebito - siccome lesivo dei principi di tutela dell'affidamento, del giusto processo e di pienezza dell'esercizio del diritto di tutela giurisdizionale (tutti riconosciuti dall'ordinamento europeo e dalla nostra Costituzione) - per la parte che abbia confidato nell'interpretazione adesso sconfessata dalle Sezioni Unite ma reiteratamente affermata al momento di devoluzione in appello delle questioni rigettate dal giudice di prime cure.

6. A questo punto, possono esporsi alcune considerazioni generali e conclusive sull'indirizzo tracciato dalle sentenze in rassegna.

Anzitutto, è indubbio che tale impostazione sia contrassegnata da un maggior formalismo rispetto alla tesi secondo cui la semplice riproduzione *ex art.* 56 del D.Lgs. n. 546 avrebbe consentito al giudice di appello l'indagine sulle questioni respinte che non avessero comportato una concreta soccombenza.

Con specifico riferimento al processo tributario, come si giustifica siffatto rigore formale?

Un primo motivo si ritrae dalla sentenza delle Sezioni Unite ed attiene ai rapporti fra le parti in causa¹⁹. Come l'appellante principale è tenuto a criticare i capi della pronuncia che lo vedono effettivamente soccombente, così l'appellato deve censurare le statuizioni espresse o meno che, seppur astrattamente, ne determinano la sconfitta. La parità di trattamento fra i contraddittori può, dunque, addursi a conforto della scelta compiuta dalle Sezioni Unite e, poi, condivisa dalla Sezione tributaria.

Non solo, la soluzione prescelta valorizza l'esercizio della funzione giurisdizionale, facendo sì che - di fronte ad una pronuncia esplicita od implicita del giudice - le parti non abbiano alternativa fra l'acquiescenza o la censura. In sintesi, la decisione giurisdizionale va accettata o contestata. *Tertium non datur*. Sì che la mera riproposizione in appello della questione non è in grado di elidere l'effetto preclusivo del giudicato interno allorché, appunto, il giudice l'abbia respinta inequivocabilmente²⁰.

Ancora, questa tesi comporta un'indubbia maggior responsabilizzazione dei contraddittori nello svolgimento delle proprie difese²¹. Costoro devono reagire tempestivamente e fattivamente alla statuizione sfavorevole

¹⁹ Cfr. par. 9.4.1.

²⁰ Come sostengono le Sezioni Unite (par. 9.4.3.), al concetto della riproposizione deve ritenersi estraneo ogni profilo di censura alla decisione di primo grado.

²¹ In termini conformi, cfr. M. Fanni - L. Salvaneschi, "La problematica distinzione tra impugnazione incidentale e riproposizione devolutiva in appello di domande ed eccezioni dedotte in primo grado", in *Riv. giur. trib.*, 2017, pag. 153.

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

del giudice, non potendo riservarsi la semplice rinnovazione delle questioni respinte una volta spirato il termine perentorio dell'impugnazione incidentale²².

Tuttavia, secondo la giurisprudenza più recente²³, anche la riproposizione delle questioni non accolte, ai sensi dell'art. 56 cit., deve avvenire entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale. Quindi, l'affermazione della necessità dell'appello incidentale per le questioni rigettate non comporta, di per sé, un'accelerazione nella definizione del *thema decidendum* del giudizio di appello.

Queste considerazioni, sicuramente apprezzabili, sono però parzialmente offuscate da una conseguenza, rilevante dal punto di vista economico ed operativo, che deriva dalla rilevata imprescindibilità dell'impugnazione incidentale.

Mi riferisco al fatto che, con l'appello incidentale sulle questioni respinte non comportanti un'effettiva soccombenza, si rende dovuto, oltretutto in misura pari al valore della lite in primo grado, il contributo unificato²⁴. Ciò che si risolve in un ingiusto pregiudizio per la parte concretamente vittoriosa, che può rischiare di non ottenere il ristoro del relativo onere anche laddove venisse confermata in appello la sentenza impugnata, attesa l'invalsa e deprecabile consuetudine delle Commissioni tributarie di disporre la compensazione delle spese di lite²⁵.

Inoltre, e ne è forse l'aspetto più interessante, questa interpretazione impone di rivedere le consolidate nozioni di interesse all'impugnazione e di appello incidentale.

Da più parti tale interesse si è ravvisato solo quando la sentenza di appello può assicurare un'utilità maggiore rispetto a quella di primo grado²⁶.

²² P. Russo, *Manuale*, cit., pag. 305, nel criticare l'indirizzo interpretativo avallato dalle sentenze in esame, ritiene che esso sia "ispirato esclusivamente dall'intento di rendere più arduo il compito delle parti nel devolvere al giudice del gravame i temi sui quali costui è tenuto a pronunciarsi; ciò, presumibilmente, al fine ultimo di pervenire ad una (peraltro, indebita) compressione del c.d. *thema decidendum* in appello".

²³ V. Cass., Sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17950 e Cass., Sez. trib., 18 dicembre 2014, n. 26830. Per parte mia, resto dell'opinione (che ho illustrato in *L'appello*, cit., pag. 334 ss.) che la riproposizione ex art. 56 cit. possa avvenire fino a dieci giorni liberi prima dell'udienza di trattazione nella memoria che può essere fino a tal momento presentata. Questa soluzione, oltretutto, mi pare coerente con l'assetto della costituzione nel giudizio di primo grado della parte resistente, che può appunto avvenire nel termine suddetto (risultando preclusa soltanto la chiamata in causa di terzi: al riguardo, v. F. Tesauro, *Manuale*, cit., pagg. 146-147).

²⁴ In tal senso, cfr. la circolare n. 1/DF del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, 21 settembre 2011, par. 5.

²⁵ Per un analogo ordine di considerazioni, v. M. Fanni - L. Salvaneschi, *La problematica distinzione*, cit., pag. 153.

²⁶ Oltre al mio *L'appello*, cit., pag. 94 ss., cfr. anche P. Russo, *Manuale*, cit., pag. 286 ss. e M. Basilavecchia, *Funzione impositiva*, cit., pag. 177 ss.

Siffatta “utilità”, in breve, è indice della concretezza della soccombenza. Cioché non si sarebbe sottratto alla sanzione dell’inammissibilità un appello principale che non avesse consentito di conseguire un risultato migliore rispetto a quello ottenuto con la sentenza di primo grado. Difatti, al di là della formale pronuncia di soccombenza, non v’è alcun effettivo pregiudizio se la pronuncia di appello non può offrire più di quella di prima istanza.

Più precisamente, proprio facendo leva sul concetto di “utilità”, a me è sempre parso - alla luce del principio costituzionale di economia processuale - che detto interesse possa riscontrarsi, limitando l’attenzione al tema qui affrontato (*id est* soluzioni negative di determinate questioni sollevate in giudizio), anche quando la pronuncia di appello di merito sia in grado di produrre, passando in giudicato, un effetto preclusivo alla reiterazione di pretese suscettibili di essere fatte valere dall’avversario con riguardo allo stesso rapporto obbligatorio di imposta o ad ulteriori rapporti, relativi a tributi o annualità diversi²⁷.

Si pensi, ad esempio, alla sentenza che, condividendo la tesi dell’Ente impositore e contraddicendo quella del contribuente, affermi la qualifica di imprenditore o neghi quella di ente non commerciale e, tuttavia, ravvisi la carenza di prova della pretesa impositiva controversa e la disattenda *in toto*. L’affermazione o la negazione di siffatte qualifiche legittimano l’appello del contribuente, ancorché la pronuncia di primo grado non abbia condiviso, reputandola priva di prova, la censura avanzata dall’Ente suddetto. Invero, una volta accertate con sentenza passata in giudicato, la natura di imprenditore o di ente commerciale non si prestano ad essere rimesse in discussione in un ulteriore processo. In questo caso, l’impugnazione, tesa ad ottenere una pronuncia che sovverta le qualifiche affermate in primo grado, può determinare un vantaggio superiore a quello ottenuto nella pregressa fase del giudizio.

Per converso, sono tuttora convinto che l’interesse - difettando la menzionata “utilità” - non vi sia, sempre focalizzando l’attenzione sull’argomento che qui preme, nelle seguenti ipotesi:

a) quando la parte - e, per l’esattezza, l’Ente impositore - può prescindere dalla sentenza di merito perché, in virtù dei poteri che l’ordinamento le

²⁷ Il tema, evidentemente, richiederebbe un approfondimento che qui non è possibile compiere. Per maggiori dettagli mi sia, di nuovo, concesso richiamare il mio *L’appello*, cit., pag. 114 ss., anche per quanto attiene all’individuazione dei limiti oggettivi del giudicato tributario. Per l’apprezzamento che di detti limiti oggettivi offre la giurisprudenza, cfr., di recente, Cass., Sez. trib., 10 febbraio 2017, n. 3569. Sempre sul tema, v., fra gli altri, C. Consolo - P. D’Ascola, “Giudicato tributario”, in *Enc. dir.*, Agg., V, Milano, 2001, pag. 467 ss.; E. Manzoni, “Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria”, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pag. 453 ss.; F. Tesaro, “Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche”, in *Boll. trib.*, 2006, pag. 1173 ss.; P. Russo - G. Fransoni, “I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario”, in questa *Rivista*, 2012, pag. 858 ss.

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

riconosce, non è tenuta a ricorrere al giudice per risolvere il potenziale contrasto di interessi con la controparte; l'appello non può fornire alcuna propria "utilità" e non v'è, dunque, ragione di proporlo;

b) parimenti, quando la sentenza di primo grado sia favorevole nel merito seppure abbia risolto negativamente o non abbia affrontato profili attinenti al rito od agli asseriti vizi del provvedimento impositivo opposto poiché - avuto riguardo all'effetto preclusivo discendente dalla sentenza di rito o che ravvisi tali vizi - l'eventuale pronuncia di riforma in appello non assicurerebbe né al contribuente né all'Ente impositore un maggior vantaggio; difatti, il contribuente, vincendo in rito o sui vizi, può ritrarre il solo beneficio di vedere impedita la rinnovazione dell'atto impositivo contraddistinto dai medesimi vizi; e questo beneficio è comunque assorbito dall'efficacia propria della sentenza di merito; dal canto suo, l'Ente impositore non ha un interesse degno di tutela a vedere respinto in rito anziché nel merito la pretesa restitutoria fatta valere dal privato o l'azione da costui promossa avverso l'atto impositivo.

Evidentemente, questo ordine di idee è, in parte, contraddetto dalle sentenze commentate, che richiedono sempre l'impugnazione, seppure in via incidentale, per la pronuncia di rigetto delle questioni avanzate dalle parti.

Viene, allora, da pensare che, grazie a questa impostazione giurisprudenziale, si sia venuta a creare una scissione fra la nozione di interesse all'appello in via principale da quello incidentale.

In specie, nutro il sommo convincimento che, per proporre l'appello principale, occorra un interesse tuttora ancorato alla menzionata nozione di "utilità", sussistente cioè solo se la pronuncia di gravame è in grado di offrire di più rispetto a quella di prime cure.

Diversamente opinando, si otterrebbe un risultato sicuramente incongruo perché si stimolerebbe l'impugnazione delle sentenze di primo grado, contravvenendo al principio costituzionale dell'economia dei giudizi.

Pertanto, alla luce dell'odierna giurisprudenza, mi pare ragionevole affermare che l'interesse all'impugnazione si atteggi diversamente per quella incidentale rispetto a quella principale. Ossia l'interesse all'appello incidentale - e solo ad esso - sussiste pure in difetto di una concreta soccombenza, intesa quale carenza di "utilità" a coltivare l'impugnazione, qualora il primo giudice abbia respinto una questione che non si intenda abbandonare in sede di gravame.

Conseguentemente, occorre riflettere sulla persistente validità della consolidata affermazione secondo cui l'appello incidentale si distingue da quello principale solo per il tempo e le modalità della relativa proposizione²⁸.

²⁸ Con riferimento al giudizio tributario, cfr. P. Russo, *Manuale*, cit., pag. 294 e M. Basilavecchia, *Funzione impositiva*, cit., pag. 180.

Adesso, non è più così.

Se è condivisibile la scissione dell'interesse all'impugnazione nei termini sopra riferiti, bisogna riconoscere che l'appello incidentale può proporsi, oltre che in caso di soccombenza concreta come accade per quello principale, anche nell'evenienza della soccombenza teorica di cui stiamo discorrendo.

Infine, bisogna chiedersi se possa condividersi l'opinione²⁹ per cui, grazie anche a questa presa di posizione della giurisprudenza, il processo di appello tributario si avvicina più al modello della *revisio prioris instantiae* (in virtù del quale al giudice di seconde cure è attribuito piuttosto il compito di verificare l'operato del primo giudice che non di riesaminare direttamente il rapporto controverso) che a quello del *novum iudicium* (ossia di un giudizio rinnovatorio, che permette alla Commissione tributaria regionale, nei limiti di quanto devoluto dalle parti, di avere conoscenza diretta della causa).

Per parte mia, resto convinto che, fatti salvi i casi indicati nell'art. 59, comma 1, del D.Lgs. n. 546, il giudice di appello affronta e decide la controversia e non controlla la legittimità della sentenza di primo grado³⁰.

Infatti, se è indubbio che anche l'orientamento interpretativo qui esaminato concorre ad accrescere, per così dire, la "rigidità" del processo di appello, resta innegabile che in fase di gravame può tuttora trovare ingresso nuovo materiale cognitorio e probatorio e che i motivi specifici di impugnazione, lungi dal rappresentare oggetto del giudizio di secondo grado, costituiscono solo lo strumento che le parti impiegano per sottoporre alla Commissione tributaria regionale le questioni che possono condurre alla riforma dell'impugnata pronuncia.

Del resto, anche di recente la Corte costituzionale³¹, nel ravvisare l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 2, del D.Lgs. n. 546 laddove consente la produzione - senza limiti di sorta - di nuove prove documentali in appello, ha confermato, potremmo dire, la "specialità" del processo di appello tributario rispetto a quello civile, che pur ne rappresenta il principale parametro di riferimento. In particolare, la Consulta ha ribadito il suo consolidato insegnamento secondo cui non esiste un principio costituzionale di necessaria uniformità fra i vari tipi di processo del nostro ordinamento e, più specificamente, fra quello civile e quello tributario. Talché la disciplina dei singoli istituti processuali è rimessa alla discrezionalità del legislatore, fermi restando ovviamente i limiti dell'irragionevolezza e dell'indebita compressione del diritto di azione giurisdizionale.

²⁹ V., ancora, M. Fanni - L. Salvaneschi, *La problematica distinzione*, cit., pag. 153.

³⁰ Si esprime in termini conformi M. Basilavecchia, *Funzione impositiva*, cit., pag. 187.

³¹ V. la sentenza n. 199 del 14 luglio 2017.

F. PISTOLESI - RIPROPOSIZIONE DELLE QUESTIONI NON ACCOLTE

Insomma, le minori preclusioni del giudizio di appello tributario rispetto a quello civile ne confermano la natura prettamente rinnovatoria, sono pienamente legittime e si spiegano altresì tenendo presente che, nella nostra materia, è sempre pressante - in considerazione della rilevanza costituzionale, economica e sociale dei rapporti formanti oggetto del contendere - l'esigenza di appurare la verità materiale delle vicende controverse³².

FRANCESCO PISTOLESI
Università di Siena

³² Per le ragioni esposte nel testo, quindi, non condivido quanto affermato da M. Fanni - L. Salvaneschi, *La problematica distinzione*, cit., pag. 153 circa la crescente "intollerabilità" dell'esistenza di "differenze 'tecniche' tra la giurisdizione civile e quella tributaria".