

**CONSIDERAZIONI IN RELAZIONE AD UNA PARTICOLARE IPOTESI
DI INAMMISSIBILITÀ NEL PROCESSO TRIBUTARIO: L'ART. 53, D.
LGS 546/92**

L'art. 53 del D. Lgs 546/92, in materia di contenzioso tributario, disciplina la forma dell'appello innanzi la C.T.R.. Al II comma afferma che il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20 e deve essere depositato a norma dell'art. 22.

Prosegue, ed è questo il punto che costituisce l'oggetto della nostra riflessione, affermando che "Ove il ricorso non sia notificato a mezzo Ufficiale giudiziario, l'appellante deve **a pena di inammissibilità**, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata".

Tale comma è stato in questo senso modificato dall'art. 3 bis, co. 7, del D.L. 203/2005 a decorrere dal 03/12/2005.

Il problema è proprio nella sanzione di inammissibilità comminata per il caso del mancato deposito della copia dell'appello all'organo pronunziante ed è posto nei seguenti termini:

- 1) applicabilità del termine di cui all'art. 22 – natura del predetto termine;
- 2) rilevanza d'ufficio o ad istanza di parte del vizio.

Prima di approfondire le singole problematiche ed individuare le possibili soluzioni ai due problemi evidenziati, appare opportuno soffermarsi sulla natura funzionale dell'adempimento richiesto.

In vero, e sin dalla sua entrata in vigore, ci si è chiesti la *ratio* intrinseca di questo nuovo adempimento richiesto a carico dell'appellante e la cui ragione non sembra emergere dalla lettura del dettato normativo.

Infatti, l'adempimento prescritto sembrerebbe avere una rilevanza più consistente nei riguardi degli organi giudiziari coinvolti che non nei confronti delle parti del rapporto tributario controverso: il suo scopo parrebbe essere invero quello di consentire alla C.T.P. che ha emesso la sentenza di attestare la esistenza di un appello prima che intervenga la richiesta di trasmissione del fascicolo di causa da parte dei giudici di secondo grado aditi, in modo da evitare il generarsi di problemi in merito alla attestazione del passaggio in giudicato o meno della sentenza controversa.

In effetti, e a ben vedere, tale scopo era già garantito non solo dalla circostanza della richiesta di trasmissione del fascicolo di causa dalla segreteria della commissione di primo grado, adempimento a carico della C.T.R. innanzi alla quale pende il gravame, ma anche dalla prassi amministrativa che prevede che, affinché possa essere certificato il passaggio in giudicato della sentenza, la richiesta debba essere vagliata non solo dalla commissione che ha emesso il provvedimento di cui si chiede il passaggio in giudicato, ma anche da quello di grado superiore, in grado di verificare o meno la esistenza di ricorsi pendenti in appello.

Inoltre, tali considerazioni sono supportate dall'ulteriore circostanza che il primo dei due esposti adempimenti, il passaggio del fascicolo di causa da una commissione all'altra, previsto dall'art. 53, al terzo comma, non è stato in alcun modo modificato all'atto della introduzione del nuovo adempimento.

Al fine di giustificare tale nuovo onere la dottrina, in special modo, ha collegato lo stesso a due diverse norme del c.p.c.:

1) una prima parte tende a vedere nella norma in esame un completamento ed un corrispettivo della ipotesi di cui all'art. 123 delle norme di attuazione al codice di procedura civile (Avviso d'impugnazione alla cancelleria), in base al quale l'ufficiale giudiziario che ha notificato un atto d'impugnazione deve darne immediatamente avviso scritto al cancelliere del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata. Il cancelliere deve fare annotazione dell'impugnazione sull'originale della sentenza. Tale assimilazione deriva dalla considerazione che il caso in esame è quello della notifica effettuata senza l'ausilio dell'Ufficiale giudiziario e che lo scopo sarebbe, come nella norma richiamata, quello di fornirne immediata notizia alla segreteria della sezione che ha emesso la sentenza al fine di consentirne la annotazione sull'originale della stessa ed impedire la creazione di situazioni di incertezza in relazione al passaggio in giudicato della sentenza gravata;

2) un secondo orientamento ravvisa nella norma in esame le medesime finalità di cui all'art. 369, co. 3, c.p.c. in base al quale il ricorrente deve chiedere alla cancelleria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata o del quale si contesta la giurisdizione la trasmissione alla cancelleria della Corte di Cassazione del fascicolo d'ufficio; tale richiesta è restituita dalla cancelleria al richiedente munita di visto, e deve essere depositata insieme col ricorso.

Tuttavia, nessuna delle due ipotesi illustrate risulta in maniera evidente dalla norma.

Si tratta in definitiva di un adempimento che attiene esclusivamente la costituzione dell'appellante, e che pertanto non può essere sanato con la costituzione del resistente in quanto non inerisce la *vocatio in ius*; del resto, la costituzione dell'appellato non potrebbe sanare il predetto vizio neanche in relazione alla *editio actionis*: infatti, si rammenta, in ossequio al principio dello scopo che permea il c.p.c., e che è certamente rapportabile anche al processo tributario, un atto, pur se viziato, non può essere dichiarato nullo laddove esso abbia raggiunto il proprio scopo – come nel caso di una notifica errata a fronte della quale la parte abbia avuto comunque conoscenza del processo e sia potuta tempestivamente intervenire per resistervi.

Ma, nel caso di specie, neanche il principio dello scopo può aiutare, essendo evidente che il deposito di copia dell'appello non è adempimento indirizzato a consentire la corretta instaurazione del contraddittorio e, quindi, non è atto che sostanzialmente attenga la corretta definizione delle parti o del *taema decidendum*.

Eppure, il legislatore sanziona tale omissione con la inammissibilità.

Al di là, comunque, di tali considerazioni di carattere esegetico e dottrinario in merito alla *ratio* della norma in esame, ed in attesa di una pronuncia giurisprudenziale sia da parte della Corte Costituzionale - sul punto ne è già stata provocata la pronuncia ma, sino ad oggi dalla stessa non sono giunti chiarimenti – sia da parte della Corte di Cassazione che delimitino in maniera più chiara la portata della norma, appare sicuramente più proficuo soffermarsi sui risvolti pratici della applicazione della disposizione in esame.

Il primo problema pratico cui offrire una soluzione di indirizzo è quello del termine per l'adempimento: ebbene, sul punto la legge offre uno sconcertante silenzio, il che ha dato luogo a diverse interpretazioni:

1) il termine applicabile è quello di cui all'art. 22 del D. Lgs 546/92: in questo caso il termine sarebbe quello per la costituzione in giudizio del ricorrente che, come del resto specificamente richiamato nell'art. 53 al 2° comma, è di 30 gg dalla notifica del ricorso. Tuttavia, tale interpretazione, per quanto sia quella più semplice, e per quanto altresì sia quella seguita in prevalenza nella pratica da Uffici e contribuenti, non soddisfa pienamente in quanto, si rammenta, tale adempimento è collocato nella norma in posizione quasi subordinata rispetto al deposito del fascicolo ed alla costituzione di parte, per la quale il termine è individuato mediante il richiamo all'art. 22 predetto, e non sembra corretto potere dedurre che il legislatore abbia voluto quasi implicitamente richiamare tale termine anche per codesto adempimento. Si deve, infatti, ancora una volta considerare sia la gravità della conseguenza relativa al mancato adempimento del prescritto dovere, sia la circostanza che, normalmente, in presenza di adempimenti la cui violazione comporti la inammissibilità del ricorso, vi è la previsione di un termine che dovrebbe avere natura perentoria e che, pertanto, dovrebbe essere codificato puntualmente dal legislatore, anche mediante rinvio espresso ad altre norme già individuate.

2) C'è poi chi, e sembrerebbe essere questo l'orientamento cui in caso di esame del problema si rifanno i giudici della C.T.R. interpellate, come nel caso della sentenza C.T.R. della Campania n. 87/15/08, individua la assenza di un termine ovvero la presenza di un termine – quello dei trenta giorni – che però nel caso in esame, essendo tale adempimento non indirizzato alla corretta instaurazione del contraddittorio, né inficiando la possibilità per i giudici e la controparte di conoscere correttamente della controversia instaurata, avrebbe natura ordinatoria e, pertanto, la omissione del deposito potrebbe essere fruttuosamente sanata dall'appellante; l'unico limite, in questo caso, sarebbe quello della totale omissione dell'atto, termine che si riscontrerebbe nel momento in cui, giunta a decisione la controversia ed analizzato da parte dei giudici il fascicolo della causa, ovvero intimata da questi ultimi all'appellante mediante ordinanza il deposito di originale della ricevuta di deposito della copia dell'appello alla C.T.P. originariamente pronunziante, non sia possibile riscontrare la presenza di tale atto.

Ciò posto, si giunge a dovere affrontare il secondo, e forse più spinoso problema e cioè quello della rilevabilità o meno d'ufficio del vizio e del comportamento che quindi è consentito ed opportuno per la parte resistente.

La legge, come visto, si limita a comminare la sanzione della inammissibilità per il caso di omesso deposito della copia dell'appello e, come abbiamo già rilevato, nel caso in esame, essendo questo adempimento attinente esclusivamente la costituzione dell'attore, lo stesso non può ritenersi sanato dalla costituzione del convenuto o dalla traslazione nel processo tributario del principio dello scopo di cui all'art. 156 c.p.c..

In vero bisogna considerare come, in materia di processo tributario e di diritto tributario in genere, stante gli effetti estremamente gravi, della inammissibilità il legislatore abbia fatto un uso accorto e prudente; nei casi in cui la stessa è

disposta, ad eccezione del presente, risulta rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo e fino a decisione dello stesso, non è sanata dalla costituzione della parte resistente ed è, a maggior ragione, legata al quel momento di particolare rilievo, ma che poco viene attuato dai giudici, relativo all'esame preliminare del ricorso.

Inoltre, tale sanzione, attiene normalmente a omissioni di particolare gravità in grado di inficiare, non solo formalmente – si pensi alla omessa attestazione di conformità del ricorso depositato in commissione rispetto all'originale notificato cui consegua una verifica dell'effettiva e sostanziale difformità degli atti del processo – ma nella sostanza la corretta instaurazione del rapporto contenzioso; situazione che, stante la gravità e la precisione avuta dal legislatore nel codificarle, richiedono una analisi accurata da parte dei giudici, tale da acclarare la assoluta insanabilità del vizio riscontrato.

La decisione del legislatore di non legare la rilevazione della inammissibilità ad istanza di parte attiene, probabilmente, alla oggettiva rilevanza dei vizi che ne sottendono la pronuncia e che ne rendono opportuno l'esame preliminare ed obiettivo da parte di un soggetto terzo quale, appunto, il giudice adito.

Posto dunque che, anche nel caso in esame, dovendo seguire quelle che sono le regole che già per casi analoghi e prima di tutto per il più volte richiamato art. 22 del D. LGS 546/92, dettate per le ipotesi di inammissibilità del ricorso, tale difetto sarà rilevabile d'ufficio da parte del giudice, in sede di esame preliminare e sino a decisione della controversia, e per lo stesso non vi è possibilità di sanatoria in ragione della costituzione del convenuto, ci si chiede dove si riscontri nel caso in esame la obiettività e gravità tali da giustificare, anche per il giudice chiamato a pronunciarsi sul punto, il provvedimento in esame.

Ebbene, forse, l'unico ausilio giunge dal raffronto tra l'art. 53 l'art. 22 del D. LGS 546/92.

L'art. 22 attiene la costituzione in giudizio dell'attore e stabilisce che questi deve, a pena di inammissibilità rilevabile d'Ufficio in ogni stato e grado del processo, depositare nei trenta giorni successivi alla notifica del ricorso l'originale del ricorso notificato a norma degli artt. 137 e seguenti del c.p.c., ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. In caso di consegna o di spedizione a mezzo del servizio postale la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata dallo stesso ricorrente. Se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile.

Questo è il dettato dei primi 3 commi dell'art. 22, commi espressamente richiamati dall'art. 53 il quale, viceversa, non sembra prendere in considerazione il 4° comma che è quello attinente il deposito contestuale del fascicolo e, in particolare, dell'atto impugnato.

In questo senso, allora, l'art. 53 sembra assumere, nel nuovo adempimento, una diversa dimensione.

Infatti, dobbiamo considerare che il ricorso di primo grado, nel processo tributario, è sempre proposto da un contribuente avverso un atto della P.A. e che, quindi, è impossibile – o quasi - che le due parti coinvolte, ognuna per quanto di ragione, non abbiano avuta alcuna notizia dell'atto controverso; nel giudizio di appello non si impugna più un atto che promana da una delle parti in causa ma un atto terzo, la sentenza, che costituisce il parametro di legittimità e procedibilità del nuovo grado di giudizio; in questo senso, allora, è importante che la pronuncia che diventa il centro del gravame sia correttamente individuata, quasi che la stessa individuazione riceva un visto di conformità atto ad affermare che è stato correttamente individuato l'oggetto dell'azione ed è proprio a questa nuova, necessaria conformità che sembrerebbe dovere rispondere il novellato art. 53.

Ciò in quanto la mancata corrispondenza tra quanto riportato nel ricorso e la attestazione della C.T.P. comporterebbe non una non conformità nei contenuti tale da mettere in difficoltà la parte resistente nel formulare le proprie controdeduzioni, ma renderebbe pressoché impossibile la corretta individuazione dell'oggetto della domanda che, si rammenta, nel giudizio di appello è immediato nella sentenza impugnata e solo mediato nel diritto sostanziale sotteso.

Ciò non toglie, tuttavia, che, in attesa di pronunce dei giudici superiori in grado di definire correttamente i margini di applicazione e la *ratio* della norma in esame all'interno del tessuto del processo tributario, la stessa lascia molti punti di domanda e pone la parte resistente che abbia avuto notizia dell'omesso deposito della copia dell'appello alla C.T.P. che ha pronunciato la sentenza, di fronte al dubbio sul da farsi, se sollevare la questione in sede di costituzione in giudizio e fornire in questa maniera all'appellante la possibilità di sanare l'omissione – si rammenta che fino ad oggi i giudici si sono sempre pronunciati per la non perentorietà del presunto termine di deposito – oppure manifestare la conoscenza del difetto solo giunti alla trattazione della controversia e provocare la rilevazione dello stesso da parte del giudice, non essendo più ammissibile in quella sede la sanatoria dello stesso.

In ossequio alla definizione di inammissibilità nel processo tributario sin ora fornita, chi scrive propende per la seconda soluzione pur sapendo bene che sino a quando non si avranno pronunce da parte delle magistrature superiori in grado di meglio delimitare sia il valore della norma in esame, sia la portata della sanzione comminata per il caso della violazione, tale interpretazione non può garantire le parti oggetto del giudizio tributario da pronunce giurisprudenziali in senso difforme.

Avv. Gennaro di Maggio *Docente di diritto tributario*

Avv. Maria Giulia Monaco