

Questione non sollevata nel ricorso introduttivo può essere eccepita successivamente (sia tramite memorie prima dell'udienza sia nei successivi gradi di giudizio)?

di Luigi Ferrajoli – avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale

Nel procedimento tributario il contribuente/ricorrente deve svolgere tutte le proprie difese nell'atto introduttivo del giudizio.

Attraverso il ricorso con il quale viene impugnato l'atto emanato dall'Agenzia delle Entrate, nel termine perentorio di sessanta giorni decorrenti dalla data di notificazione dello stesso, il ricorrente porta a conoscenza del giudice i motivi in fatto ed in diritto sulla base dei quali richiede l'annullamento dell'atto. Nel sistema delineato dal D.Lgs. n.546/92, presentato il ricorso introduttivo, non è più possibile modificare "unilateralmente" il thema decidendum attraverso l'integrazione dei motivi del ricorso.

I motivi nel ricorso introduttivo

Il ricorso introduttivo del procedimento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale deve contenere, pena l'inammissibilità, l'indicazione dei motivi (art.18, co.2 e 4 D.Lgs. n.546/92).

I motivi sono costituiti dalle ragioni giustificatrici della richiesta; tramite i motivi del ricorso, il contribuente prende posizione sui rilievi mossi dall'Ufficio, delineando da subito il *thema decidendum*.

Secondo la giurisprudenza, il contenzioso tributario è caratterizzato "da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio, circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato [...] ha un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo [...], onde delimitare sin dalla nascita del rapporto processuale tributario le domande e le eccezioni proposte dalle parti" ([Cassazione n.9754/03](#)).

Da ciò discendono due ordini di conseguenze: nell'attuale processo tributario – come peraltro ritenuto in vigore della precedente disciplina¹ – non è ammissibile il ricorso meramente interruttivo, cioè privo di motivazione o con motivazione assolutamente generica.

In secondo luogo, l'effetto maggiormente vincolante posto dal predetto art.18 comporta, in linea di principio, l'impossibilità di indicare, dopo la proposizione del ricorso, motivi nuovi, e l'impossibilità di integrare quelli delineati nel ricorso.

¹ Prima dell'attuale D.Lgs. n.546/92 il processo tributario era regolato dal DPR n.636/72.

L'integrazione dei motivi del ricorso

Come già affermato, in linea di principio non è possibile integrare i motivi esposti nel ricorso con una successiva memoria. L'unica eccezione a tale regola generale è disciplinata dall'art.24 D.Lgs. n.546/92 ed è la conseguenza di un contegno processuale posto in essere dall'Ufficio.

A differenza della previgente normativa², l'attuale art.32 D.Lgs. n.546/92 consente il deposito di sole memorie illustrative, ossia di memorie attraverso le quali le parti si limitano a meglio illustrare le argomentazioni difensive già formulate negli atti introduttivi del giudizio per confutare le affermazioni dell'avversario³.

In merito, la giurisprudenza ha ritenuto fattispecie integrative e non illustrative:

- la compensazione ([CTR Roma n.288/07](#));
- l'insussistenza del presupposto oggettivo di imposta ([Cassazione n.5022/07](#));
- la tardività della cartella di pagamento ([Cassazione n.19000/07](#));

² L'articolo 19-bis DPR n.636/72 prevedeva una facoltà generale di integrazione dei motivi ed una specifica, motivata dal deposito di documenti ad opera della controparte: "Il ricorrente, con memoria soggetta alle disposizioni dell'art.17, co.1, può integrare i motivi del ricorso fino alla data della comunicazione di cui all'art.19, co.4. La integrazione dei motivi, se è resa necessaria dal deposito ad opera di altre parti di documenti non conosciuti, può essere fatta entro sessanta giorni dalla data in cui risulta che l'interessato ha avuto notizia di tale deposito; il presidente se è stata già fissata per la prima volta l'udienza di discussione, con provvedimento in calce all'istanza concede alla parte, che ne ha fatto richiesta, un termine non inferiore a trenta giorni per l'integrazione dei motivi e fissa la nuova udienza nel rispetto dei termini di cui al primo comma".

³ Con tali memorie non possono essere proposte nuove domande e nuove eccezioni, non rilevabili d'ufficio, pertanto tali memorie non possono ampliare l'oggetto della controversia.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- la mancata indicazione delle aliquote (CTC, sentenza n.266/88);
- il diritto a beneficiare di un'esenzione fiscale ([Cassazione n.21790/06](#));
- la prescrizione del credito erariale ([CTR Bari n.109/06](#));
- la contestazione dei valori dei beni attribuiti dall'ufficio del Registro ([Cassazione n.21242/05](#)).

Occorre precisare che, secondo la giurisprudenza di legittimità, la presentazione di una memoria integrativa dei motivi di ricorso prima dello scadere del termine di sessanta giorni per l'impugnazione non integra la fattispecie di motivi nuovi: *"nel processo tributario, il contribuente che abbia proposto valido ricorso non consuma il potere di impugnazione dell'atto dell'Amministrazione finanziaria e non perde, quindi, la possibilità di proporre, finché non sia scaduto il termine per impugnare, nuovi motivi con un ulteriore atto che abbia i requisiti previsti dall'art.18 D.Lgs. n.546/92, non potendo ricavarli, dal sistema in generale e dall'art.24 del citato decreto, in particolare, il principio di consumazione del potere di impugnazione degli atti dell'autorità finanziaria. Ed infatti tale norma, nel porre indirettamente il divieto di integrazione dei motivi di ricorso, non presuppone necessariamente la sussistenza del suddetto principio di consumazione"* ([Cassazione n.8234/08](#)).

Come accennato, il divieto di aggiungere nuove censure nel corso del processo non è assoluto, poiché l'art.24 del citato D.Lgs., ispirato all'esigenza di adeguare il *thema decidendum* alla realtà procedimentale e garantire il diritto alla difesa e la pienezza della tutela giurisdizionale, ammette motivi aggiunti al ricorrere di determinati presupposti.

Documenti nuovi e motivi aggiunti: termini e modalità di presentazione

Presupposto per l'ammissione di motivi aggiunti è la loro non proponibilità al momento della notificazione del ricorso in quanto il ricorrente non era a conoscenza del contenuto integrale o parziale di determinati atti. A seguito del deposito di tali documenti ad opera dell'Ufficio il ricorrente può venire a conoscenza di nuovi motivi di doglianza della pretesa erariale e di ulteriori vizi originari dell'atto impugnato. Preliminarmente va osservato che le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima dell'udienza fissata per la trattazione della controversia (art.32, co.1 D.Lgs. n.546/92). Per quanto di nostro interesse, l'Ufficio potrebbe depositare nuovi documenti

sia in sede di sua costituzione in giudizio sia fino a venti giorni prima dell'udienza.

Non sussiste un obbligo di comunicazione da parte della cancelleria né della costituzione di controparte né del deposito di documenti, pertanto, è onere del ricorrente seguire l'attività processuale mediante la consultazione del fascicolo.

Il deposito di documenti nuovi da parte dell'Ufficio, come sopra accennato, può rendere necessaria l'integrazione dei motivi di ricorso, altrimenti non consentita (art.24, co.2 D.Lgs. n.546/92). L'integrazione, tuttavia, deve avvenire entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito.

Il termine per l'integrazione decorre, pertanto, dalla effettiva conoscenza del deposito stesso, termine che può essere diverso a seconda del momento di accesso al fascicolo – ad es. se la parte chiede copia del fascicolo contenente il documento, non potrà essere eccepita la non conoscenza del medesimo.

L'integrazione dei motivi si effettua mediante atto avente gli stessi requisiti del ricorso⁴. Dal contesto dell'atto si deve evincere che si tratta di una integrazione dei motivi ex art.24 del D.Lgs. n.546/92, in quanto la parte rischierebbe l'inammissibilità dell'atto, considerato come ricorso autonomo, per decorso del termine.

In tale atto dovranno essere indicati i motivi aggiunti e la loro giustificazione con riferimento ai documenti non conosciuti.

A tal punto l'atto dovrà essere:

- sottoscritto dalla parte;
- notificato nelle stesse forme del ricorso alla parte resistente, anche non costituita;
- depositato, a pena di inammissibilità dei motivi aggiunti, nel termine perentorio di trenta giorni presso la cancelleria della Commissione.

Nell'ipotesi in cui il deposito dei nuovi documenti e la loro effettiva conoscenza da parte del ricorrente avvengano in un momento in cui l'udienza di trattazione della controversia sia già stata fissata l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti⁵. In tal caso la trattazione o l'udien-

⁴ Per la forma ed il procedimento viene fatto rinvio agli artt.18, 20, co.1 e 2, 22, co.1, 2, 3 e 5, e 23, co.3 D.Lgs. n.546/92.

⁵ In ipotesi di discussione in pubblica udienza, la richiesta può essere formulata oralmente, purché resa prima dell'inizio della discussione; nella trattazione in camera di consiglio la parte deve depositare, almeno il

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

za debbono essere rinviate ad altra data per consentire l'integrazione dei motivi (art.24, co.3 D.Lgs. n.546/92).

Tale seconda ipotesi risulta più articolata a seconda che vi siano, o meno, i sessanta giorni tra la effettiva conoscenza dei documenti nuovi e l'udienza.

Qualora l'interessato abbia a disposizione un termine inferiore ai sessanta giorni, il momento ultimo per dichiarare l'intenzione di voler proporre motivi aggiunti deve essere formulata "non oltre" la data dell'udienza. In tal sede non occorre specificare quali motivi si intende presentare.

Nel caso in cui, diversamente, l'udienza sia fissata oltre il predetto termine di sessanta giorni, l'intenzione di voler proporre motivi aggiunti va manifestata entro la predetta scadenza, senza attendere l'udienza, pena l'inammissibilità della stessa per intervenuta decadenza.

In entrambi i casi il rinvio viene concesso per consentire gli adempimenti sopra richiamati di notifica e deposito.

Domande ed eccezioni nuove in appello

Problematiche relative all'argomento che ci occupa si ripropongono anche nel giudizio di appello.

L'oggetto del giudizio di appello è fissato dall'atto di appello, che deve contenere, a pena di inammissibilità, l'esposizione dei fatti, l'oggetto della domanda e i motivi specifici di impugnazione (art.53, co.1 D.Lgs. n.456/92).

L'indicazione dei motivi, pertanto, è di primaria rilevanza nella predisposizione dell'atto di appello, non solo perché la loro mancanza o assoluta incertezza comporta l'inammissibilità dell'atto stesso ma, per quanto di nostro interesse, in virtù del divieto di *jus novorum* in appello, risultano decisivi ai fini della delimitazione delle questioni poste al vaglio del giudice del gravame.

L'articolo 57 D.Lgs. n.546/92 dispone, infatti, il divieto di proposizione – per la prima volta in appello – di nuove domande, pena la loro dichiarazione di inammissibilità d'ufficio, nonché il divieto di proposizione di nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio. La richiesta di interessi maturati dopo la sentenza impugnata, non integra, al contrario, nuova domanda⁶.

giorno prima della data di trattazione, l'istanza con contestuale sollecito di rinvio dell'udienza.

⁶ In vigore del DPR n.636/72, pur in assenza di una analoga disposizione sul punto, dottrina e giurisprudenza erano prevalentemente orientate nel senso di non consentire la proposizione di nuove domande nel giudi-

Il divieto di nuove domande

Il giudizio di appello consiste in un riesame di quanto ha formato oggetto della sentenza di primo grado. Una revisione del giudizio, come determinato dalle parti in primo grado, mediante le domande (e le eccezioni) inserite nel ricorso introduttivo, e nelle relative controdeduzioni. Il giudice d'appello si sostituisce a quello di prima istanza, nell'ambito della medesima controversia, in un rapporto che permane unico.

In tal senso:

"il giudizio tributario anche in base alla disciplina dettata dagli artt.18, co.2, 19 e 24, co.2, D.Lgs. n.546/92, è caratterizzato da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio, circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso atto indicati ed ha un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con i motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo, in primo grado, onde delimitare sin dalla nascita del rapporto processuale tributario le domande e le eccezioni proposte dalle parti" (Cassazione n.9754/03).

Non è sempre agevole delineare correttamente la nozione di "domanda nuova".

Il divieto di *novum* attiene quegli elementi che possano determinare un mutamento della domanda originaria con riferimento ai soggetti parti in causa, all'oggetto della domanda proposta in prima istanza (*petitum*), ai motivi dedotti a fondamento della stessa (*causa petendi*).

Ciò che la norma vieta è che mediante la modifica di tali elementi venga ampliato il *thema decidendum* del primo grado attraverso la sottoposizione al giudice di appello di fatti e questioni non vagliati dalla Commissione Tributaria Provinciale.

Esistono tuttavia casi in cui un mutamento dei soggetti in causa non incorre nell'evidenziato divieto di domanda nuova in appello. Come nel procedimento civile, la successione a titolo universale non configura una domanda nuova: è perfettamente ammissibile il ricorso in appello sottoscritto dagli eredi del contribuente deceduto o dal nuovo rappresentante legale di una società⁷.

zio di appello, estendendo al processo tributario quanto disposto per il processo civile dall'art.345 c.p.c..

⁷ Art.110 c.p.c.: "Quando la parte viene meno per morte o per altra causa, il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto".

Diversamente deve ritenersi con riferimento alla successione a titolo particolare nel diritto controverso per atto fra vivi: può accadere, infatti, che durante il processo una delle parti trasferisca il diritto oggetto della lite giudiziaria.

L'ipotesi in esame, evidentemente, viene a configurare una domanda nuova, con la conseguenza che l'appello sottoscritto dal successore a titolo particolare nel diritto controverso, per atto tra vivi, è senz'altro da ritenersi inammissibile, stante il mutamento dei soggetti in causa⁸.

Con riguardo al *petitum*, eventuali elementi "nuovi" vietati dall'art.57 non riguardano le ipotesi di c.d. "*emendatio libelli*", nel senso di mutamenti della domanda che non rappresentino una "novità" della stessa. Devono, invece, ritenersi vietate in quanto integranti una "*mutatio libelli*", e, quindi, domanda nuova, l'introduzione nel processo di una pretesa obiettivamente diversa, un *petitum* diverso e più ampio, situazioni giuridiche non prospettate prima, un fatto costitutivo radicalmente nuovo.

Si pensi ad una ipotesi in cui in primo grado venga richiesto l'accertamento del valore di un bene ed in appello la nullità dell'avviso di accertamento.

La domanda diventa "nuova" e, pertanto, inammissibile, con riferimento ai motivi addotti a supporto della medesima, qualora in appello risultino introdotti motivi diversi rispetto a quelli evidenziati in primo grado; motivi diversi tali da introdurre nuovi temi di indagine e decisione nel giudizio ed avere presupposti di fatto e di diritto mai evidenziati in precedenza⁹. Vi sono, tuttavia, ipotesi che non integrano il divieto posto dall'art.57 in commento: deduzioni ulteriori rispetto a quelle fatte valere in prime cure, giustificate dalla modifica della normativa (c.d. *jus superveniens*), purché la nuova disciplina sia applicabile al giudizio in corso ed incida sulla situazione di fatto già allegata in primo grado; domande in appello in cui si facciano valere deduzioni ulteriori relative a fatti sopravvenuti; domande in appello in cui la parte offra una diversa qualificazione giuridica dei fatti di causa dei fatti costitutivi; domande di condanna alla restituzione di quanto indebitamente versato; domande che abbiano un oggetto ridotto rispetto a quello fatto valere in primo grado; la riproposizione di doman-

de rimaste assorbite nel giudizio di primo grado¹⁰.

Come sopra riferito, la norma prevede un'esplicita deroga al divieto di introduzione di domande nuove consistente nella facoltà di richiedere gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.

Le domande nuove, qualora vengano proposte, devono essere dichiarate inammissibili anche *ex officio* dalla Commissione Tributaria Regionale. Nel caso di violazione di tale obbligo ciò potrà essere rilevato anche d'ufficio in sede di legittimità.

Il divieto di nuove eccezioni

L'articolo 57, co.2 D.Lgs. n.546/92 dispone che nel giudizio di appello non possono proporsi eccezioni nuove. Occorre, anzitutto, distinguere le eccezioni in senso tecnico dalle mere difese – ossia quelle argomentazioni volte a negare l'esistenza dei fatti posti a fondamento della domanda avversaria o la sua fondatezza giuridica. Il contribuente potrà, anche in sede di appello, contestare la fondatezza dei fatti costitutivi, sostenerne l'inesistenza, la diversa connotazione, rispetto alla descrizione che ne è stata fatta dall'amministrazione, ovvero contestarne i riferimenti a disposizioni normative, richiamate a supporto motivazionale della pretesa dell'Amministrazione.

Tali argomentazioni esulano dall'applicazione dell'art.57 in quanto non valgono ad estendere il *thema decidendum* rispetto al primo grado di giudizio.

Pertanto, il divieto di *jus novorum* in appello riguarda le eccezioni in senso tecnico, ossia lo strumento processuale con cui il contribuente fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale¹¹.

Il divieto posto dalla norma riguarda solo le eccezioni rilevabili dalla parte e non quelle sollevabili d'ufficio. La rilevanza d'ufficio non dispensa, peraltro, la parte dal prospettare in giudizio i fatti che stanno a fondamento delle medesime, in quanto il giudice d'appello, come quello di primo grado, può pronunciarsi entro e non oltre i limiti dati dai fatti allegati dalle parti stesse.

L'individuazione delle eccezioni rilevabili d'ufficio non pone particolari questioni circa le eccezioni in senso proprio processuali (o di rito). Ci si riferisce, a titolo esemplificativo, alle seguenti ipotesi: difetto di giurisdizione; difetto di *legitimitas ad causam*; giudicato esterno; estinzione del processo¹².

⁸ Art.111 c.p.c.: "Se nel corso del processo si trasferisce il diritto controverso per atto tra vivi a titolo particolare, il processo prosegue tra le parti originarie".

⁹ Cassazione n.12621/12; Cassazione n.24326/10; Cassazione n.10779/07.

¹⁰ Tra le sentenze sul punto si vedano Cassazione n.23480/04; Cassazione n.28097/08.

¹¹ Cassazione n.10112/02; Cassazione n.24902/13.

¹² Cassazione SS.UU. n.1706/13.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Più arduo risulta individuare eventuali eccezioni in senso proprio sostanziali (o di merito) rilevabili d'ufficio e ciò in quanto la loro allegazione comporta sicuramente un ampliamento dell'oggetto del giudizio, atteggiandosi nel processo tributario a veri e propri motivi addotti a fondamento delle domande fatte valere dal contribuente.

La proposizione in appello di eccezioni deve considerarsi, quindi parimenti alle domande nuove, inammissibile e censurabile in sede di legittimità.