

Il commercialista telematico

Il divieto dello ius novorum nel processo tributario

1. Premessa - 2. I risvolti della riforma del 1996 sull'appello: divieto di proporre nuove domande - 2.1 Concetto di domanda nuova in relazione ai diversi elementi dell'atto - 3. Eccezioni al divieto: tipologie di domande ammissibili - 3.1 Gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata - 3.2. – Le altre ipotesi di ammissibilità di domande nuove - 4. Nuove eccezioni - 5. Eccezioni rilevabili d'ufficio - Bibliografia

1. Premessa

Prima dell'approvazione del D.Lgs. 546 del 1992¹ (entrato in vigore il 01 aprile 1996) è possibile identificare due fasi temporali destinate ad incidere in maniera decisa nel processo tributario.

- 1) Fino al 1981 il ricorso introduttivo poteva essere proposto in forma libera, senza rischi di incorrere preclusioni o decadenze. La lettera assai generica del testo del **DPR 26.10.1972, n. 636**² rendeva estremamente agevole il compito del difensore che poteva utilizzare una formula introduttiva del ricorso semplice e schematica, di generica contestazione del provvedimento impugnato e con un'espressa riserva di indicare successivamente i motivi di merito dell'impugnazione stessa. Ed infatti l'Amministrazione Finanziaria ha presto sollevato aspre polemiche sull'argomento, lamentando una disparità di trattamento tra le parti processuali e sollecitando un intervento riformatore in sede legislativa.
- 2) Ciò ha portato all'approvazione del D.P.R. n. 739 del 1981³ che, introducendo l'art. 19 bis del DPR 26.10.1972⁴, n. 636, manteneva la forma libera del ricorso solo fino al momento in

¹ **D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992** "Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413" (pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 9 del 13 gennaio 1993).

² **Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 636** "Revisione della disciplina del contenzioso tributario" (pubblicato in S.O. n. 2 Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11 novembre 1972).

³ **Decreto del Presidente della Repubblica del 3 novembre 1981, n. 739** "Norme integrative e correttive del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, concernente la revisione della disciplina del contenzioso tributario" pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 342 del 14 dicembre 1981

⁴ **Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 636:**

Articolo 19 Bis

DEPOSITO DI DOCUMENTI E MEMORIE DIFENSIVE - INTEGRAZIONE DEI MOTIVI

Fermo quanto stabilito dall'art. 36, le parti possono depositare, fino rispettivamente a venti e a dieci giorni liberi prima dell'udienza di discussione, documenti e memorie con la copia per le altre parti.

La Commissione tributaria può disporre il differimento della discussione ad udienza fissa, su istanza della parte interessata, quando la sua difesa tempestiva scritta o orale è resa difficile in considerazione dei documenti prodotti o delle eccezioni proposte dalle altre parti.

Il commercialista telematico

cui fosse stata inviata la cartolina di udienza ai sensi dell'art. 19 della stessa legge. In sostanza, l'auspicato intervento operato dal legislatore è andato ad incidere più sugli sbarramenti temporali che sui contenuti del ricorso in appello. Nel nuovo panorama processuale il difensore godeva ancora di una posizione privilegiata rispetto alla controparte. Ad esempio, il difensore che fosse in attesa di una sentenza della corte di Giustizia o della Cassazione a sostegno delle sue argomentazioni trovava nel ricorso a contenuto libero uno stratagemma per guadagnare tempo, rinviando l'integrazione del contenuto dell'atto a pochi giorni prima dello scadere dei termini di comunicazione della cartolina d'udienza.

3) La vera riforma del processo tributario è stata, invece, introdotta dal D.Lgs. 546 del 1992⁵ con il quale si è attuata quella che si può definire una vera e propria “rivoluzione copernicana” nel diritto tributario. Con il nuovo testo di legge, in sostanza, viene sancito l'obbligo di specificare già nel ricorso introduttivo del procedimento tutte le domande e le eccezioni, sia di rito, sia di merito. Ogni successiva integrazione dei motivi non è più ammessa, tranne che nei casi tassativamente previsti dall'articolo 24⁶.

L'art. 7 del citato D.Lgs. 546/92 chiarisce, in merito, che, pur avendo il processo tributario natura inquisitoria, le commissioni tributarie esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta “ai fini istruttori e **nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**”⁷.

Il ricorrente, con memoria soggetta alle disposizioni dell'art. 17, primo comma, può integrare i motivi del ricorso fino alla data della comunicazione di cui all'art. 19, quarto comma. L'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.

⁵ Cfr. nota 1.

⁶ Art. 24 (Produzione di documenti e motivi aggiunti): “I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti. L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito. Se è stata già fissata la trattazione della controversia, 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 aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza debbono essere rinviate ad altra data per consentire gli adempimenti di cui al comma seguente”.

⁷ Cfr. PARLATO, “I poteri istruttori delle commissioni tributarie”, in www.giustizia-tributaria.it/Quaderni/quad6_19.pdf: “Con non decisa determinazione si è trattato di *principio inquisitorio attenuato* o *dispositivo rafforzato*, mentre la giurisprudenza, che pur raramente effettua affermazioni circa la natura dell'istruttoria tributaria, implicitamente sembra orientarsi per la compresenza di principio dispositivo per l'allegazione delle prove e principio inquisitorio per i mezzi di prova”.

Il commercialista telematico

Alla luce di quanto finora detto e della prevalente giurisprudenza emerge che il processo tributario, in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso e tale caratteristica circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato. Ne consegue che non è consentito al giudice tributario, pur se libero di qualificare giuridicamente i fatti allegati a sostegno della pretesa fiscale, di estendere la propria indagine sulla fondatezza della pretesa all'esame di circostanze nuove ed estranee a quelle originariamente invocate dall'ufficio. Pertanto l'organo giudicante si pronuncia nell'ambito dei presupposti di fatto e di diritto indicati nel ricorso introduttivo, ma pur sempre entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente⁸.

Tali principi trovano conferma nella recente sentenza della Cassazione n. 9754 del 2003, secondo cui "Il giudizio tributario, anche in base alla disciplina dettata dagli articoli 18, comma secondo, 19 e 24, comma secondo, Dlgs n. 546/1992, è sostanzialmente caratterizzato da un **meccanismo d'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, e 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**. Da ciò consegue che nuove censure del contribuente, introdotte in appello con memoria aggiuntiva, sono inammissibili perché comportano l'esame di una nuova causa petendi⁹".

2. I risvolti della riforma del 1996 sull'appello: divieto di proporre nuove domande

Il legislatore tributario ha introdotto il divieto dello *ius novorum* nel disposto dell'art. 57 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, analogamente a quanto già previsto dagli articoli 345¹⁰ c.p.c. in ambito civile e 437¹¹ c.p.c. nel rito del lavoro. La norma costituisce una radicale

⁸ Cfr. Cass. 22.3.2002, n. 4125; Cass. 7.3.2002, n. 3345; Cass. 3.12.2001, n. 15234.

⁹ Cassazione, sezione V, sentenza n. 9754 del 18/06/2003.

¹⁰ **Art. 345 c.p.c.** - Domande ed eccezioni nuove

Nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono rigettarsi d'ufficio. Possono però domandarsi gli interessi, i frutti e gli accessori maturati dopo la sentenza impugnata, nonché il risarcimento dei danni sofferti dopo la sentenza stessa.

Le parti possono proporre nuove eccezioni, produrre nuovi documenti e chiedere l'ammissione di nuovi mezzi di prova, ma se la deduzione poteva essere fatta in primo grado si applicano per le spese del giudizio d'appello le disposizioni dell'art. 92, salvo che si tratti del deferimento del giuramento decisorio.

¹¹ **Art. 437 c.p.c.** - Udienza di discussione

Nell'udienza il giudice incaricato fa la relazione orale della causa. Il collegio, sentiti i difensori delle parti, pronuncia sentenza dando lettura del dispositivo nella stessa udienza.

Il commercialista telematico

innovazione rispetto ad una disciplina, quale quella dettata dal D.P.R. n. 636 del 1972, che difettava totalmente di una tale previsione¹².

La filosofia dell'articolo 57 risponde, infatti, all'esigenza di evitare un indebito ampliamento del *thema decidendum* nel processo di seconda istanza, che si configura come mera ripetizione del giudizio di primo grado¹³, o più specificamente come una *revisio prioris instantiae* e non come un *novum iudicium*¹⁴.

Il testo del citato art. 57 recita, al primo comma, che nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili.

Il secondo comma prevede che non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio.

L'unica eccezione prevista è quella relativa alla richiesta di interessi maturati in seguito alla sentenza impugnata¹⁵.

L'intento del legislatore è evidentemente quello di garantire l'attuazione del principio del doppio grado di giurisdizione¹⁶ anche nel processo tributario, nel quale, così come nel rito civile, l'appello è un mezzo d'impugnazione pienamente devolutivo ed interamente rescissorio. Ciò significa che il giudice d'appello si sostituisce a quello di primo grado nell'ambito dello stesso rapporto controverso, in quanto il rapporto è unico: iniziato e svolto davanti al giudice, esso riprende a svolgersi, nell'ambito delle parti impuginate, dinanzi ad un giudice di secondo grado, dinanzi al quale vi sarà una nuova fase decisoria che viene a sostituirsi alla prima¹⁷.

I divieti contemplati nell'art. 57 hanno carattere assoluto e possono essere rilevati d'ufficio anche in caso d'accettazione del nuovo contraddittorio da parte dell'avversario. Inoltre, se la violazione è stata integrata dall'organo giudicante può essere rilevata anche d'ufficio in sede di giudizio di

Non sono ammesse nuove domande ed eccezioni. Non sono ammessi nuovi mezzi di prova, tranne il giuramento estimatorio, salvo che il collegio, anche d'ufficio, li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa. E' salva la facoltà delle parti di deferire il giuramento decisorio in qualsiasi momento della causa.

Qualora ammetta le nuove prove il collegio fissa, entro venti giorni, l'udienza nella quale esse debbono essere assunte e deve essere pronunciata la sentenza. In tal caso il collegio con la stessa ordinanza può adottare i provvedimenti di cui all'art. 423.

Sono applicabili le disposizioni di cui ai commi secondo e terzo dell'art. 429.

¹² Cfr DI GIACOMO, "Il divieto dello *ius novorum* sussiste anche in campo tributario", in Fisco oggi.

¹³ Cfr DE RUGGIERO, "Appunti sulle impugnazioni tributarie", in Corso di formazione per giudici tributari e professionisti abilitati alla difesa in Commissione – Università degli Studi di Milano /Associazione magistrati tributari (coordinatori: prof. Gianfranco Gaffuri – dott. Massimo Scuffi)

¹⁴ Cfr. CONSOLO – GLENDI " *Commentario breve alle leggi del processo tributario*", Cedam, 2005. Cfr anche TESAURO, *Il processo tributario*, 1998, pag. 722; RUSSO, " *Manuale tributario*", 1996; BAFILE " *Il processo tributario*", 1994.

¹⁵ Si tratta in questo caso di posta dipendente dal titolo della domanda originaria e collegata al passare del tempo successivamente al giudizio di primo grado, CAMPEIS-DE PAULI, " *Il manuale del processo tributario*", Cedam, 2002.

¹⁶ Contra TURCHI, " *I poteri delle parti nel processo tributario*", Giappichelli, Torino, 2003, secondo cui il divieto di *ius novorum* attenua il principio del doppio grado. Quest'ultimo sarebbe derogato dall'articolo 58 del Dlgs n. 546/92 che consente la produzione di documenti in appello nonché dal fatto che la rimessione della causa in primo grado è prevista solo per ipotesi tassativa.

¹⁷ Commissione Tributaria regionale di MOLISE Sezione 2, Sentenza 28.10.2002, n. 123

Il commercialista telematico

legittimità¹⁸. Ciò è tuttavia possibile subordinatamente al fatto che il giudice di appello non abbia implicitamente o esplicitamente escluso la propria violazione. Diversamente, si renderà necessario proporre ricorso in Cassazione¹⁹.

È opportuno sottolineare che, a differenza del processo civile, nel processo tributario sussiste una sorta di inversione dell'ordine dei protagonisti. Infatti il contribuente che ricorre per resistere alla pretesa avanzata dall'Amministrazione è l'attore formale. Tuttavia, in considerazione del fatto che in realtà è l'Amministrazione Finanziaria ad azionare per prima il meccanismo della domanda mediante l'atto impositivo, è corretto ritenere quest'ultima l'attore sostanziale, benchè in primo grado rivesta la qualifica di parte resistente.

Orbene, è esclusivamente all'attore formale, ovvero al contribuente che va riferito il divieto di cui al primo comma dell'art. 57. Il disposto del secondo comma in merito al divieto di presentare in appello nuove eccezioni può essere, invece, riferito ad entrambe le parti processuali. L'unilateralità della disposizione è giustificata dal fatto che, mentre il contribuente potrebbe trovarsi nella condizione di voler modificare le proprie domande, l'Amministrazione resistente non può formulare domande riconvenzionali né le è consentito arricchire nel corso del giudizio le determinazioni recepite negli atti impositivi impugnati²⁰. La Cassazione²¹ ha chiarito sul punto che, ad esempio, in una controversia instaurata dal contribuente per un rimborso, l'Amministrazione può prospettare in appello argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle prospettate in sede di rigetto dell'istanza od in primo grado (allegando, nel caso considerato, la mancata inerenza delle fatture d'acquisto, che prima non aveva rilevato), perché qui la posizione dell'Ufficio è quella di chi si difende rispetto alla pretesa altrui e la nuova allegazione non costituisce un'eccezione in senso proprio.

¹⁸ Tra le altre cfr. Cass. Sent. 23 giugno 1998, n. 6207

¹⁹ Cass. Sent. 30 gennaio 1985, n.585

²⁰ In tal senso, l'articolo 23 del Dlgs n. 546 del 1992 dispone che la parte resistente si costituisce in giudizio depositando il proprio fascicolo contenente le controdeduzioni e i documenti offerti in comunicazione: in particolare, il terzo comma di detto articolo, nell'indicare il contenuto delle controdeduzioni, non contiene alcun riferimento alla domanda riconvenzionale. Vedi anche PISTOLESI *"L'appello nel processo tributario"*, Torino, 2002, pagg. 284 e ss; TESAURO, *"Il processo tributario"*, in Digesto IV ed., sez. comm., Torino, 1994, pag. 356; FALSITTA, *"Manuale tributario"*, 1997; SANTAMARIA, *"Il nuovo processo tributario. Le impugnazioni. Appello – ricorso per Cassazione"* in *Il fisco*, 1997, pag. 3836; BAFILE *"Il nuovo processo tributario"*, Padova, 1994.

Cfr anche Cass. 26 aprile 2002, n.4335; 30 ottobre 2002, n. 15317; 26 marzo 2002, n. 4334; Cass. 30 agosto 1995, n. 9161. Per l'inammissibilità della domanda riconvenzionale proposta dall'Amministrazione Finanziaria, vedi Cass. 30 maggio 2001, n. 7401.

²¹ Cass., n. 179 del 1999

Il commercialista telematico

2.1 Concetto di domanda nuova in relazione ai diversi elementi dell'atto

Per poter qualificare esattamente il **concetto di “domanda nuova”** è necessario puntualizzare che si può incorrere nel divieto di ultrapetizione, di cui all'art. 57, nel caso si verifichi un mutamento in appello anche solo uno dei seguenti elementi: il soggetto, la causa petendi o il petitum²².

Per ciò che concerne i **soggetti**, come già accennato in precedenza, si richiede che non mutino né l'attore sostanziale, (cioè il contribuente, il soggetto passivo del rapporto giuridico tributario sostanziale), né la controparte resistente (ossia il soggetto attivo del rapporto giuridico tributario, l'ufficio che ha adottato un provvedimento di imposizione o ha adottato un comportamento di diniego di una pretesa al rimborso del contribuente).

Vi sono, tuttavia, dei casi in cui sussiste una variazione nei soggetti del processo, senza che ciò integri una violazione della preclusione di domanda nuova in appello. Le ipotesi sono quelle della successione a titolo universale e quella della successione a titolo particolare nel diritto controverso, contemplate negli artt. 110, 111 e 345 c.p.c.. La successione a titolo universale non costituisce domanda nuova: il ricorso in appello che sia proposto dagli eredi del ricorrente originario, o dal rappresentante legale della persona giuridica, nominato in sostituzione di quello precedente che sia deceduto, è pienamente ammissibile. Diversamente, nella successione a titolo particolare nel diritto controverso, l'appello che sia proposto dal successore è inammissibile perché la domanda è nuova e, ai sensi dell'art. 111 c.p.c., il processo deve proseguire tra le parti originarie²³.

Il **petitum** dell'azione è il provvedimento giurisdizionale che si invoca dal giudice in quella dichiarazione finale dell'atto introduttivo del giudizio, che è costituita dalle cosiddette conclusioni del ricorso.

Per identificare le modificazioni innovative della domanda in appello dal punto di vista del *petitum*, occorre premettere che il provvedimento invocato nei confronti del giudice, dal contribuente che resista alla pretesa impositiva dell'Amministrazione Finanziaria, può riguardare sia la qualità che la quantità dell'oggetto del tributo e del contenuto dell'imposta. I suddetti profili di qualità e di quantità stanno tra loro in una relazione di assorbimento/preclusione²⁴. Secondo la prevalente dottrina integrano domanda nuova sia i mutamenti qualitativi, sia i mutamenti quantitativi del petitum, in quanto nel primo caso viene meno la coincidenza tra il bene invocato in prima e in seconda istanza, mentre nel secondo caso sussiste un ampliamento della pronuncia pur rimanendo invariato il tipo di provvedimento richiesto al giudice. Un esempio del primo tipo di mutamento si ha nel caso in cui il contribuente chieda in primo grado l'accertamento del valore di un bene e in

²² BUSCEMA -DI GIACOMO, "Il processo tributario", 2004, pag. 431 e ss., Giuffrè Editore.

²³ A. e M. FINOCCHIARO, "Commentario al nuovo contenzioso tributario", 1996.

²⁴ MELONCELLI, "I poteri istruttori del giudice d'appello: le novità nel giudizio d'appello", in Quaderni del consiglio di presidenza di giustizia tributaria, anno 2002 n. 7

Il commercialista telematico

appello la nullità dell'avviso di accertamento²⁵. Un esempio del secondo tipo di mutamento si ha nel caso in cui in primo grado venga richiesto il rimborso di somme versate senza titolo e in appello si vogliano aumentare tali somme. Non si incorrerebbe, invece, nel divieto di ultrapetizione laddove la domanda proposta in appello fosse quantitativamente minore di quella proposta in primo grado. Si tratterebbe, infatti, di un'acquiescenza parziale dell'appellante alla sentenza di primo grado ex art. 329 c.p.c.²⁶

La *causa petendi* è costituita dai motivi che si adducono a sostegno del *petitum*. In quest'ottica viene a configurarsi una domanda nuova, con indebito ampliamento del thema decidendum, quando in appello siano introdotti motivi ulteriori e diversi rispetto al primo grado. Ad esempio, quando si contesti dapprima la quantificazione del maggior imponibile accertato dall'ufficio finanziario o dall'ente locale e, successivamente, l'esistenza stessa del tributo. Oppure quando si faccia valere l'illegittimità dapprima della sola pretesa impositiva e poi dell'avviso di accertamento.

La Corte di Cassazione si è espressa più volte sull'argomento, chiarendo che si ha domanda nuova allorché il contribuente, nell'atto di appello, introduce una causa petendi diversa fondata su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado²⁷. E' evidente che la deduzione di una nuova causa petendi introduce nel processo un diverso tema d'indagine e di decisione, che altera l'oggetto sostanziale dell'azione ed i termini della controversia, andando oltre i limiti di una (consentita) emendatio libelli, quando l'impugnazione non sia limitata ad una diversa prospettazione giuridica del medesimo petitum, ma, consista in una nuova pretesa, fondata su differenti presupposti di fatto e di diritto, non eccepiti in sede di opposizione²⁸, quali la mancanza di legittimazione passiva, il vizio di difettosa motivazione dell'ingiunzione e la veridicità della dichiarazione d'intento²⁹.

Ancora, con la sentenza n. 464 del 17/01/2002, si sancisce che il mutamento della causa petendi determina mutamento della domanda (tale da renderla improponibile come domanda nuova in appello) nei soli casi in cui siano alterati l'oggetto sostanziale dell'azione e i termini della controversia, mediante la **prospettazione di nuove circostanze** o situazioni giuridiche che, introducendo nel processo un nuovo tema d'indagine e di decisione, pongano in essere una pretesa nuova e diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado³⁰.

²⁵ Cassazione Sezione tributaria, sentenza 8 settembre 2003 n. 13087, sent. 3731/1993; si vedano anche Cassazione 5929/2001 e 8114/2002.

²⁶ Cfr. CONSOLO – GLENDI “*Commentario breve alle leggi del processo tributario*”, Cedam, 2005. Cfr anche TESAURO, “*Il processo tributario*”, 1998, pag. 722; RUSSO, “*Manuale tributario*”, 1996; BAFILE “*Il processo tributario*”, 1994.

²⁷ Cassazione sentenza n. 4335 del 26 marzo 2002

²⁸ Cfr. Cass. nn. 12258/2002, 10737/2001, 7736/2001, 5120/2001

²⁹ Corte di Cassazione Sezione Tributaria civile Sentenza 26.09.2003, n. 14312

³⁰ Cassazione, sezione V, sentenza n. 00464 del 17/01/2002

Il commercialista telematico

Ampia e dettagliata è la casistica delle sentenze con cui la Suprema Corte ha inteso apportare chiarezza nell'ambito di specifici casi sui quali permangono dubbi.

Ad esempio, la domanda del contribuente rivolta alla utilizzazione di una diversa procedura accertativa non avanzata in prime cure non può trovare ingresso in secondo grado ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 57 e 79 del Dlgs n. 546/92³¹.

Ancora, la questione del mancato rispetto del contraddittorio nella fase amministrativa d'accertamento dei presupposti impositivi non attiene alla regolare instaurazione del processo, ma riguarda l'efficacia della pretesa tributaria, oggetto della impugnativa, atteggiandosi pertanto come questione preliminare di merito. Essa deve essere, quindi, sollevata nel corso del giudizio di primo grado, non essendo consentito al contribuente di prospettare con l'atto d'appello motivi non proposti nei precedenti gradi di giudizio ovvero nuove ragioni implicanti valutazione di fatti e situazioni precedentemente non dedotti (nella specie la società appellante aveva eccepito solo in appello che i movimenti di conti correnti erano stati utilizzati ai fini dell'accertamento, senza previa convocazione di essa contribuente per giustificare le operazioni bancarie oggetto di verifica)³².

3. Eccezioni al divieto: tipologie di domande ammissibili

Il dettato dell'art. 57, in via più o meno esplicita, contempla delle ipotesi nelle quali non è ravvisabile alcuna contravvenzione al divieto dello *ius novorum*. E', pertanto, opportuna una disamina dettagliata di tali ipotesi, onde consentire agli addetti ai lavori di sgomberare il campo da dubbi nell'approccio processualistico alla materia.

3.1 Gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata

E' opportuno partire dall'ipotesi più netta, in quanto esplicitamente menzionata nello stesso secondo comma dell'art. 57, secondo il quale non costituiscono nuove domande in appello gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata³³.

Coerentemente con tale assunto, già nel 1992 la Cassazione, con sentenza n. 5641³⁴, stabiliva che la domanda degli interessi maturati dopo la sentenza di primo grado si può proporre in appello, anche quando in primo grado non siano stati richiesti gli interessi maturati prima della sentenza stessa³⁵.

³¹ Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 13266 del 10/09/2003

³² Corte di cassazione - sezione V - sentenza n. 11265 del 18/07/2003

³³ CAMPEIS-DE PAULI (*"Il manuale del processo tributario"*, Cedam, 2002) giustifica il dettato legislativo in quanto si tratterebbe, in questo caso, di posta dipendente dal titolo della domanda originaria e collegata al passare del tempo successivamente al giudizio di primo grado.

³⁴ Cass., sentenza n. 5641 del 12/05/1992

³⁵ Cfr. anche GIULIANI – ALIBERTI – MASTROGREGORI – RUFFINI, *"Codice annotato del contenzioso tributario"*, Giuffrè, 2004

Il commercialista telematico

E' opportuno premettere che l'obbligazione tributaria ha solitamente per oggetto l'esecuzione di una prestazione di dare una somma di denaro; la sua struttura è complessa e può comprendere anche l'obbligo di pagare interessi moratori o compensativi:

- l'obbligazione di pagamento degli interessi di mora sorge con il decorso del termine per il pagamento dell'imposta senza che il pagamento sia stato eseguito;
- gli interessi compensativi sono previsti da specifiche norme al fine di remunerare il creditore per la mancata disponibilità del capitale.

In merito, va sottolineato che nella previsione dell'art. 57 sono inclusi esclusivamente gli interessi moratori, non quelli compensativi.

Infatti, la sola richiesta di interessi maturati dopo la sentenza impugnata è ammissibile in quanto viene generalmente inquadrata come domanda nuova, ma dipendente dal titolo della domanda originaria e collegata al trascorrere del tempo successivamente al giudizio di primo grado³⁶, oppure come precisazione della conclusione già formulata in primo grado³⁷. L'ipotesi si verifica, ad esempio, nel caso in cui il contribuente, avendo agito contro una pretesa impositiva, abbia subito la riscossione del tributo nelle more del giudizio.

Non sono, invece, ricompresi nella previsione di cui sopra la rivalutazione e l'anatocismo.

Per comprendere tale assunto, si consideri che, secondo la prevalente giurisprudenza³⁸, l'attribuzione in favore del contribuente degli interessi sugli interessi scaduti, conseguenti a rimborso di imposte indebitamente versate, da parte dell'Amministrazione Finanziaria (secondo la previsione di cui all'art. 1283 cod.civ.), postula una specifica domanda del creditore-contribuente, autonoma e distinta rispetto a quella rivolta al riconoscimento degli interessi principali, tant'è che essa non può essere disposta d'ufficio dal giudice (nella specie: la Commissione tributaria regionale in sede di ottemperanza) al quale sia stata richiesta la liquidazione del credito principale e dei relativi interessi.

E' interessante notare che, con sentenza n. 2610 dell'11/02/2004, la Corte di Cassazione è di recente ritornata sul tema stabilendo, in particolare, che per il giudice di legittimità la qualificazione degli interessi come moratori anziché compensativi non costituisce domanda nuova, ma mera argomentazione difensiva finalizzata a contestare la tesi, sostenuta dal giudice di primo grado, circa la natura compensativa di detti interessi. Pertanto l'appellante, che qualifichi come moratori e non compensativi gli interessi, non muta la causa petendi dell'originaria domanda svolta in primo grado dal contribuente, ma si limita a confutare, nell'esercizio del proprio diritto di difesa e di impugnazione di una sentenza a lui sfavorevole, le argomentazioni giuridiche svolte dal giudice di

³⁶ Vedi nota 11

³⁷ CONSOLO, "Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario" in *Il fisco*, 1994.

³⁸ Cass., Sezione tributaria, sentenza 21 maggio 2003 n. 7999. In senso conforme Cassazione 5271/2002.

Il commercialista telematico

primo grado a sostegno della propria tesi sulla natura compensativa dei menzionati interessi, senza richiedere l'accertamento di nuovi fatti o sollecitare nuovi temi di indagine. Egli, cioè, prospetta solo una diversa qualificazione giuridica della fattispecie dedotta a fondamento della pretesa impositiva³⁹.

3.2. – *Le altre ipotesi di ammissibilità di domande nuove*

La sentenza appena esaminata fornisce, nell'ultimo asserto, lo spunto per elencare quelle che, unitamente alla diversa qualificazione giuridica della fattispecie dedotta a fondamento della pretesa impositiva, **non sono domande nuove**⁴⁰ suscettibili di inammissibilità ex art. 57 del D.Lgs. 546/92.

1) **Lo ius superveniens**

Un caso di proponibilità di una domanda nuova in appello interviene quando sia stata introdotta, dopo la sentenza precedente, una nuova disciplina legislativa che incida sulla medesima situazione dedotta in primo grado. Tale circostanza, naturalmente, si verifica a condizione che la nuova disciplina legislativa sia applicabile al giudizio in corso, che incida sulla situazione di fatto già allegata in primo grado e non si determini un ampliamento dei fatti in causa.⁴¹

A tal proposito, la Cassazione, con sentenza 5 febbraio 1997, n. 1098, ha ammesso che il contribuente può chiedere nel successivo giudizio d'impugnazione di fronte alla corte d'appello l'applicazione della disciplina - sopravvenuta nel corso del giudizio di fronte alla Commissione Tributaria di secondo grado - che dà al contribuente la facoltà di giovare di una valutazione automatica ai fini dell'imposta di registro. Non osta, infatti, la disposizione di cui all'art. 345 cod. proc. civ., che non consente all'appellante di formulare domande nuove nel giudizio d'impugnazione. A tale divieto è possibile derogarsi quando la nuova domanda sia imposta da uno "jus superveniens", che vada ad incidere su una situazione di fatto già dedotta in primo grado.

2) **Deduzioni ulteriori su fatti sopravvenuti**

³⁹ BUSCEMA, "La qualificazione in appello degli interessi come moratori anziché compensativi non viola il diritto dello ius novorum", in www.fiscooggi.it.

⁴⁰ MELONCELLI, "I poteri istruttori del giudice d'appello: le novità nel giudizio d'appello", in Quaderni del consiglio di presidenza di giustizia tributaria, anno 2002 n. 7

⁴¹ Cfr. BELLAGAMBA, "Il contenzioso tributario dopo il Decreto legge 16 maggio 1996, n. 259", Torino, 1996; PISTOLESI, "L'appello nel processo tributario", Giappichelli 2002, pag. 271; FINOCCHIARO A. e M. "Commentario al nuovo processo tributario", Milano, 1996, Pagg. 781 – 782.

Cfr anche AVOLIO-D'ANGELO-LUCARIELLO, Il processo tributario, Eti 2003, pag. 175

Il commercialista telematico

Qualora siano sopravvenuti fatti nuovi, e la tardiva allegazione di essi non sia imputabile alla parte che la invoca⁴², il giudice è tenuto a consentire le relative deduzioni anche in appello.

3) Diversa qualificazione giuridica di uno stesso fatto

La Corte di Cassazione ha più volte asserito⁴³ che il principio generale dell'esclusione dello ius novorum nel giudizio d'appello comporta la preclusione del mutamento in secondo grado degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa e non della diversa qualificazione giuridica del rapporto dedotto in giudizio in relazione a quelli già acquisiti al processo.

Anche la dottrina⁴⁴ osserva che si ha domanda nuova quando in appello si muta il fatto costitutivo del diritto controverso, mentre una diversa qualificazione della domanda o un diverso argomentare a sostegno non conferiscono il carattere di novità alla domanda stessa. Per tale motivo appare inammissibile la richiesta, avanzata per la prima volta in appello, di restituzione dell'imposta eventualmente pagata a seguito di notifica del ruolo nelle more del giudizio⁴⁵.

Coerentemente con tale intendimento, è escluso⁴⁶ che, in tema di procedimento tributario, un mutamento sia legittimamente ravvisabile nell'ipotesi in cui, a fondamento del petitum della domanda, sia originariamente dedotta, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, l'omessa autofatturazione d'operazioni imponibili e, successivamente, la tardiva autofatturazione delle medesime operazioni.

4) Applicazione di norme giuridiche diverse in ordine ai medesimi fatti controversi

Vari autori⁴⁷ evidenziano che non si ha domanda nuova quando il mutamento della causa petendi, non alterante l'ambito originario della controversia, si basi sull'applicazione di norme diverse⁴⁸.

5) Le domande che in appello abbiano un oggetto ridotto rispetto a quello fatto valere nella fase pregressa

Per quanto attiene il petitum si osserva che non è ius novorum la riduzione entro più ristretti limiti della pretesa originaria.⁴⁹

⁴² ATTARDI, "Le nuove disposizioni sul processo civile" Padova, 1991; SANDULLI – SOCCI "Manuale del nuovo processo tributario", Bologna, 1997

⁴³ Cfr., ex multis, Cassazione, sezione V, sentenza n. 06347 del 3/05/2002; Cassazione, sezione V, sentenza n. 14863 del 6/10/2003

⁴⁴ PACE, Il contenzioso in materia d'imposte dirette, Giuffrè 2002, pag. 309

⁴⁵ CAMPEIS-DE PAULI, "Il manuale del processo tributario", Cedam, 2002, pag. 302.

⁴⁶ Cassazione, sezione V, sentenza n. 00464 del 17/01/2002

⁴⁷ Tra gli altri, RUSSO, "Manuale di diritto tributario", Milano, 2002; TESAURO "Lineamenti del processo tributario", 1991; BELLAGAMBA, "Il contenzioso tributario", Utet, Torino, 1996

⁴⁸ Cass. sent. n. 3540 del 1984

Il commercialista telematico

Ad esempio⁵⁰, se l'Amministrazione si avvede che è corretta e da accogliere una eccezione avanzata dal contribuente, non per questo essa deve rinnovare l'intero procedimento amministrativo di accertamento, spesso ormai precluso dai termini di decadenza, avendo il potere - dovere di ridurre semplicemente la **domanda**, rinunciando a una parte di essa. Tale riduzione della domanda non equivale a diverso e autonomo accertamento in via di rettifica da parte dell'Amministrazione, ed è ammissibile anche se operata per la prima volta in grado d'appello, con conseguente dovere del giudice di valutare la pretesa fiscale residua.

- 6) **Le domande rimaste assorbite nel primo grado che vengano riproposte nell'atto di appello ai sensi dell'art. 56 D.Lgs. 546/92**
- 7) **Le domande di condanna alla restituzione delle somme**
- 8) **La richiesta di lite temeraria**

Il contribuente, se si accorge che il fisco porta avanti inutilmente una causa tributaria per ritardare colpevolmente il rimborso del credito d'imposta, può sempre chiedere al giudice (sia tributario che ordinario) l'applicazione dell'art. 96, primo comma, c.p.c., cioè il risarcimento del danno per lite temeraria. Infatti, in base al citato articolo: "Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche di ufficio, nella sentenza". In passato sono stati avanzati dubbi sull'applicabilità della lite temeraria al processo tributario. Ci si è domandati, cioè, se la responsabilità per lite temeraria possa essere domandata davanti al giudice tributario o si renda necessario instaurare un altro processo specifico davanti al giudice ordinario. Alla domanda hanno dato risposta positiva le Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione con la sentenza n. 1082 del 05/02/1997, che ha sancito l'applicabilità della domanda al contenzioso tributario. Nel caso specifico l'A.F. è stata condannata perché il Ministero delle Finanze aveva preteso l'assoggettamento a ritenuta di una certa somma risultata, tuttavia, già operata e versata nelle casse dell'erario. Il Fisco ha agito, pertanto, per un credito già estinto. In tal senso ha deciso anche la Commissione Tributaria Provinciale di Milano – Sezione XXXVI -, con la sentenza n. 31/36/03 del 13/03/2003. Anche l'Amministrazione Finanziaria si è occupata della questione: infatti, la Direzione Regionale delle Entrate per il Lazio ha emanato in proposito la circolare n. 2/2000 del 19/06/2000⁵¹.

⁴⁹ Si veda, inoltre, Ctc 19 febbraio 2002, n. 1456.

⁵⁰ Corte di cassazione, sentenza n. 11265 del 18/07/2003

⁵¹ In Corriere Tributario Ipsos n. 1/2001, pagg. 43-46

Il commercialista telematico

Altra ipotesi di lite temeraria è quella del rifiuto di rimborso di somme erroneamente versate o incassate in base a provvedimenti dichiarati, in seguito, illegittimi con sentenza passata in giudicato.

Si pensi, poi, al caso in cui un soggetto instauri un ricorso per ottenere rimborso di una somma già versata e, nel corso del giudizio, l'A.F. confermi l'incasso ma sollevi varie eccezioni di natura formale. Questo potrebbe integrare gli estremi del dolo o, quantomeno, della colpa grave⁵².

- 9) **la domanda che, in relazione ad un determinato oggetto del *petitum*, abbia abbandonato la contestazione sul piano qualitativo dell'oggetto del rapporto giuridico tributario sostanziale e abbia mantenuto, invece, solo la contestazione relativa alla quantità;**
- 10) **la domanda che, in relazione ad un determinato oggetto del *petitum*, abbia abbandonato la contestazione sul piano qualitativo del contenuto del rapporto giuridico tributario sostanziale e abbia mantenuto, invece, solo la contestazione relativa alla quantità;**
- 11) **la domanda accessoria;**
- 12) **la domanda presentata al giudice di primo grado che non si sia pronunciato su di essa in violazione dell'art. 112 c.p.c.;**
- 13) **la domanda irrituale, cioè la domanda tardiva o proposta senza le forme prescritte, sulla quale il giudice di primo grado si sia espresso e rispetto alla quale la controparte non abbia eccepito, nel giudizio di appello, l'errore del giudice.**

4. Nuove eccezioni

Il divieto di proposizione di nuove eccezioni nel giudizio di appello è una novità introdotta con l'art. 52 L. 26 novembre 1990, n. 353, perché in precedenza, secondo l'art. 345 c.p.c. nel testo introdotto dall'art. 36 L. 14 luglio 1950, n. 581, il divieto della novità riguardava le domande, ma non le eccezioni.

Va chiarito che il divieto di nuove eccezioni si riferisce a quei fatti (estintivi, modificativi od impeditivi) che abbiano la caratteristica di novità e diversità rispetto al diritto dedotto in giudizio dalla controparte e che siano esaminabili dal giudice d'appello solo a istanza di parte. L'eccezione

⁵² BISOGNANO "La responsabilità, aggravata nel processo tributario" in Fisco n. 17\1997. PAPA "La responsabilità per danni dell'Amministrazione Finanziaria"

Il commercialista telematico

di merito o processuale, che non abbia formato oggetto di esame della Ctp, in quanto non proposta, è da ritenere inammissibile in sede di appello⁵³.

Pertanto possono definirsi eccezioni in senso "proprio":

- **l'eccezione di prescrizione estintiva**
- **l'eccezione di sussistenza di atti interruttivi della prescrizione**
- **l'eccezione di giudicato interno**
- **l'eccezione di compensazione**
- **l'eccezione di rinuncia al diritto**
- **l'eccezione di difetto di titolarità passiva del diritto fatto valere in giudizio**
- **l'eccezione di disconoscimento di scrittura privata autenticata prodotta in primo grado**
- **l'eccezione di incompetenza territoriale**
- **l'eccezione d'inadempimento.**

A titolo esemplificativo, in tema di contenzioso tributario, la nullità dell'avviso d'accertamento non è rilevabile d'ufficio e la relativa eccezione, se non formulata nel giudizio di primo grado, non è ammissibile qualora sia proposta per la prima volta nelle successive fasi del giudizio⁵⁴.

Ancora, in tema di contenzioso tributario, nel caso di controversia insorta a seguito di presentazione di istanza di rimborso da parte del contribuente, vanno tecnicamente qualificate "eccezioni" le ragioni opposte dall'Amministrazione Finanziaria alla detta pretesa di rimborso. Ne consegue che l'amministrazione stessa soggiace al divieto di proporre eccezioni nuove in appello non rilevabili d'ufficio, prescritto dall'art. 57, comma secondo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (qualora non ricorrano le condizioni di inapplicabilità di tale norma previste dalla disciplina transitoria dettata dall'art. 79 del D.Lgs. medesimo). Non può, quindi, in tale sede, introdurre un nuovo tema d'indagine, fondato su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado⁵⁵.

5. Eccezioni rilevabili d'ufficio

Il secondo comma dell'art. 57 stabilisce che possono essere, in ogni caso, proposte alla cognizione del giudice le **eccezioni rilevabili d'ufficio**. Ciò non esenta le parti dall'onere di prospettare in giudizio i fatti che ne sono fondamento, in virtù del disposto dell'art. 7 del D.Lgs. 546/92, secondo cui il giudice non può pronunciarsi oltre i limiti dei fatti allegati dalle parti.

⁵³ 3. Cfr sent. n. 413/2000, dep. il 19/5/2000. È inammissibile l'eccezione di carenza di motivazione dell'avviso di accertamento trattandosi di eccezione di cui non vi è riscontro nel ricorso dinanzi alla Ctp.

Cfr. inoltre Ctr di Roma, sent. n. 23-6/2000, dep. il 2 marzo 2000; Ctr di Roma, sent. n. 74-47/1999, dep. il 7 settembre 1999.

⁵⁴ Cassazione, sentenza 08/09/2003, n. 13087

⁵⁵ Sentenza del 01/03/2005 n. 4320 Corte di Cassazione - Sezione V

Il commercialista telematico

E', tuttavia, necessario chiarire quali sono le eccezioni rilevabili d'ufficio.

Nessun problema si pone per le eccezioni di rito quali le questioni pregiudiziali⁵⁶ o le cause di inammissibilità dovute ad irregolarità procedurali nella costituzione in appello o, ancora, l'estinzione del processo per cause previste dalla legge.

Più difficoltosa è la determinazione della rilevanza d'ufficio per le eccezioni sostanziali o di merito, in ragione del fatto che esse comportano un allargamento dell'oggetto del giudizio, con la conseguente necessità per il giudice di conoscere fatti nuovi rispetto a quelli prospettati in origine.

Nella giurisprudenza della Suprema Corte è principio ormai pacifico che il divieto dello *ius novorum* si riferisce alle eccezioni in senso proprio, non alle semplici **argomentazioni difensive** poste a fondamento della domanda o alle prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di una eccezione⁵⁷. Illuminante è, a tal proposito, la sentenza della Corte di Cassazione - Sezione V del 23/04/2002 n. 5895, secondo cui le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di una eccezione non costituiscono a loro volta eccezioni in senso tecnico, le quali sono costituite da quelle ragioni delle parti su cui il giudice non può pronunciarsi se ne manchi l'allegazione ad opera delle stesse parti. Ne consegue che eventuali preclusioni in appello non riguardano i fatti e le argomentazioni, posti a fondamento della domanda, che costituiscono oggetto di accertamento, di esame e di valutazione da parte del giudice di secondo grado. (Nella specie, un contribuente, che in primo grado aveva ottenuto l'annullamento di una cartella esattoriale, lamentava che il giudice d'appello avesse considerato come difesa l'eccezione dell'ente impositore, solo in quella sede formulata, di mancanza della preventiva denuncia dell'attività soggetta ad imposta. La S.C. ha ritenuto che l'esistenza della denuncia integrava uno degli elementi costitutivi della pretesa del contribuente, ed era dunque un requisito che poteva essere contestato dall'ente impositore anche per la prima volta in appello)⁵⁸.

Interessante, sull'argomento, è la sentenza 12.08.2004, n. 15646 della Corte di Cassazione Sezione Tributaria civile. La Corte afferma che nel giudizio che si instaura mediante l'impugnazione di un provvedimento espresso o tacito di diniego del diritto al rimborso di un tributo, il contribuente, assumendo la veste sostanziale di parte attrice, ha l'onere di allegazione (e di prova) dei fatti costitutivi del suo credito verso l'erario, mentre grava sull'Amministrazione Finanziaria convenuta quello di esporre le proprie difese (e di indicare le prove di cui intende valersi), prendendo

⁵⁶ BUSCEMA - DI GIACOMO, affermano che in sede di legittimità non è consentita la proposizione di nuove questioni di diritto, anche se rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del processo, quando esse presuppongono o comunque richiedano apprezzamenti di fatto come l'esame di documenti, fatta eccezione per quei particolari casi previsti dall'articolo 372 c.p.c. (in tal senso Cass. 21 giugno 2000, n. 8466; Cass., SS.UU., 19 giugno 2000).

⁵⁷ Cfr. Cass. Sez. Trib. 23.4.2002, n. 5882; Corte di Cassazione Sezione Tributaria civile sentenza 15.01.2003, n. 466

⁵⁸ Cfr. anche AVOLIO-D'ANGELO-LUCARIELLO, "Il processo tributario", Eti 2003, pag. 175, i quali rilevano che le mere confutazioni argomentative possono essere proposte in termini del tutto nuovi rispetto al giudizio di primo grado (vedi Cassazione n. 3653 del 13/03/2001). Anche PISTOLESI, "L'appello nel processo tributario", Giappichelli 2002, pag. 300, osserva che le mere difese possono essere liberamente proposte nel giudizio di secondo grado.

Il commercialista telematico

posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e proponendo le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio. In relazione a tali oneri va interpretata, quindi, la preclusione alla proposizione nel secondo grado del giudizio di eccezioni nuove, posta dall'art. 57, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Ciò in quanto, da un lato, deve escludersi che la norma comporti l'improponibilità con nuovi argomenti di eccezioni già formulate (laddove non venga violato il divieto di ampliamento in appello del thema decidendum al rispetto del quale è funzionale il limite imposto dalla legge) Dall'altro, non può ritenersi inclusa nella sua operatività la nuova prospettazione di c. d. eccezioni improprie, o mere difese, dirette a sollecitare il rilievo d'ufficio da parte del Giudice dell'inesistenza dei fatti costitutivi del diritto fatto valere in giudizio, della cui prova era onerato il contribuente.

A conferma di quanto detto vi è la recentissima sentenza 03.03.2005, n. 4602, nella quale la Cassazione ribadisce che è improponibile per la prima volta in appello l'eccezione, che non sia rilevabile anche d'ufficio, ai sensi dell'art. 57, comma 2, del D.Lgs. 546/1992, ovvero la prospettazione di una ragione su cui il giudice non può pronunciarsi, se ne manchi l'allegazione ad opera delle parti. In tema di contenzioso tributario, pertanto, costituisce eccezione in senso tecnico lo strumento processuale con il quale il contribuente (convenuto in senso sostanziale) faccia valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa od estintiva della pretesa fiscale, con conseguente improponibilità, per la prima volta, nel giudizio d'appello dell'eccezione stessa, che non sia rilevabile anche d'ufficio, ai sensi dell'art. 57, comma secondo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Né assume rilevanza la circostanza che il fatto cui il contribuente attribuisce detta efficacia sia avvenuto in epoca successiva al giudizio di primo grado (nella fattispecie, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso nella parte in cui censurava la sentenza della commissione tributaria che aveva ritenuto inammissibile, in quanto nuova e non rilevabile d'ufficio, l'eccezione con la quale il contribuente, in tema di INVIM, aveva fatto valere la simulazione dell'atto di trasferimento oggetto d'imposta, accertata con sentenza passata in giudicato in epoca successiva al giudizio di primo grado)⁵⁹.

Coerentemente con quanto finora affermato, non costituiscono eccezioni in senso proprio, ma mere argomentazioni difensive e, quindi, proponibili per la prima volta anche in sede di appello:

- **qualsivoglia questione di interpretazione normativa;**
- **la questione di legittimità costituzionale di una norma;**
- **la deduzione di adempimento dell'obbligazione;**
- **la contestazione del valore probatorio dei mezzi istruttori utilizzati in primo grado;**
- **la critica al risultato di consulenza tecnica esperita in primo grado;**

⁵⁹ Sentenza del 11/07/2002 n. 10112 Corte di Cassazione - Sezione V

Il commercialista telematico

- **la contestazione relativa agli elementi costitutivi della domanda e ai suoi requisiti di fondatezza.**

Sono, inoltre, da ritenere sicuramente ammesse:

- **le eccezioni rimesse all'iniziativa di parte come l'inammissibilità o l'improcedibilità dell'appello;**
- **il difetto di legittimazione processuale;**
- **l'eccezione di compensazione;**
- **l'eccezione di prescrizione;**
- **l'eccezione di giudicato esterno⁶⁰, “se risulti da atti comunque prodotti nel corso del giudizio di merito”.**

Con particolare attenzione a tale ultima voce, si consideri la Sentenza della Cassazione a Sezioni Unite, n. 226 del 25/5/2001. In essa si afferma che, poiché nel nostro ordinamento vige il principio della rilevabilità di ufficio delle eccezioni, l'esistenza di un giudicato esterno, è, al pari di quella del giudicato interno, rilevabile d'ufficio, ed il giudice è tenuto a pronunciare sulla stessa, qualora essa emerga da atti comunque prodotti nel corso del giudizio di merito. Del resto, il giudicato interno e quello esterno, non solo hanno la medesima autorità, che è quella prevista dall'art. 2909 cod. civ., ma corrispondono entrambi all'unica finalità rappresentata dall'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche e dalla stabilità delle decisioni, la cui autorità di giudicato è riconosciuta non solo nell'interesse del singolo soggetto che lo ha provocato, ma nell'interesse pubblico. Più in particolare, il rilievo dell'esistenza di un giudicato esterno non è subordinato ad una tempestiva allegazione dei fatti costitutivi dello stesso, né subisce i limiti delle decadenze istruttorie. L'allegazione di un giudicato esterno può, infatti, essere effettuata in ogni stato e fase del giudizio di merito. Da ciò consegue che, in mancanza di pronuncia o nell'ipotesi in cui il giudice di merito abbia affermato la tardività dell'allegazione e la relativa pronuncia sia stata impugnata, il giudice di legittimità accerta l'esistenza e la portata del giudicato con cognizione piena, che si estende al diretto riesame degli atti del processo ed alla diretta valutazione ed interpretazione degli atti processuali, mediante indagini ed accertamenti, anche di fatto, indipendentemente dall'interpretazione data al riguardo dal giudice del merito.

Sull'argomento la Cassazione, con la sentenza n. 20623 del 2004 afferma ancora che incombe a colui che ha chiesto un rimborso la contestazione dell'avvenuto pagamento, la quale non costituisce eccezione in senso stretto, ma mera difesa, e può quindi essere

⁶⁰ BUSCEMA – DI GIACOMO, “Il processo tributario”, Giuffrè, 2000

Il commercialista telematico

proposta anche in appello, senza incontrare il limite di cui all'art. 57 del D.L.vo n. 546 del 1992⁶¹.

Sono, infine, proponibili anche in appello:

- **il difetto di giurisdizione non rilevato in primo grado;**
- **l'eccezione di giudicato esterno**, per avanzare la quale il contribuente non è nemmeno tenuto a dimostrare di non essere stato precedentemente a conoscenza della sentenza invocata per causa a lui non imputabile.;
- **decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dall'esercizio di un potere nei confronti del contribuente**⁶².

In proposito la giurisprudenza consolidata della Cassazione⁶³ distingue l'ipotesi di decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dall'esercizio di un potere nei confronti del contribuente dall'ipotesi di decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Nel primo caso, la decadenza (in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo del contribuente, in materia di diritti da questo disponibili) non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, ma deve essere dedotta dal contribuente davanti all'adita Commissione tributaria⁶⁴.

Sul punto, la Cassazione (sez. V, 20 febbraio 2003, n. 2552) ha affermato che il termine di decadenza sostanziale stabilito in favore del contribuente non può ritenersi indisponibile, con la conseguenza che, da un lato, non trova applicazione, ai sensi dell'art. 2969 cod. civ., la disciplina della rilevanza d'ufficio, prevista da detta norma per il caso di materia sottratta alla disponibilità delle parti, e, dall'altro, non è consentita una deduzione della violazione del menzionato termine per la prima volta in sede di legittimità, restando soggetta la relativa eccezione alla disciplina dell'art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che ne impone la formulazione nel giudizio tributario di primo grado⁶⁵.

Nel secondo caso, invece, la decadenza, in quanto stabilita in favore dell'Amministrazione Finanziaria ed attinente a situazioni non disponibili da quest'ultima⁶⁶, è rilevabile anche d'ufficio⁶⁷.

⁶¹ Cass. Sent. 22.10.2004, n. 20623

⁶² GENOVESE "Il contenzioso tributario in un anno di pronunce della Cassazione" in Forum Fiscale, Edizione n. 3 del 1 marzo 2004

⁶³ Cassazione - Sezione V Sentenza del 21/06/2004 n. 11521

⁶⁴ Cfr., ex multis: Cass., n. 5129 del 1991, a proposito del potere di accertamento; n. 9589 del 1994, a proposito dell'azione di recupero dei maggiori diritti doganali e di revisione dell'accertamento; n. 404 del 1999, a proposito del potere di accertamento in materia di Iva; n. 5634 del 1999; n. 2552 del 2003.

⁶⁵ tale decisione è conforme a Cass. n. 5634 del 1999; sul punto anche Cass. n. 9589 del 1994

⁶⁶ Perché disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile o modificabile dalle parti: tra le molte, v. Cass., n. 8606 del 1996; n. 2841 del 1996. Cfr. ex plurimis: Cass., nn. 8341, 8466, 9940 del 2000; n. 10591 del 2002

⁶⁷ Sul punto è interessante esaminare, infine, la sentenza della Corte di Cassazione - Sezione V del 28/07/2000 n. 9940, secondo cui le decadenze stabilite dalle leggi fiscali in favore dell'Amministrazione Finanziaria - quale, appunto, quella

Il commercialista telematico

E' il caso, ad esempio, della decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza nel termine previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973⁶⁸. Tale decadenza è rilevabile d'ufficio, salvo che sul punto si sia già formato un giudicato interno e senza che rilevi la distinzione tra rimborso di versamenti autonomi e rimborso di versamenti effettuati a seguito di provvedimenti dell'Amministrazione⁶⁹.

Recente, sull'argomento, è la sentenza della Suprema Corte n. 2552 del 20/02/2003, secondo la quale il termine di decadenza sostanziale stabilito in favore del contribuente non è, ai sensi dell'articolo 2969 del codice civile, sottratto alla disponibilità delle parti e, quindi, la violazione di tale termine da parte dell'ufficio non è rilevabile d'ufficio dal giudice ma deve essere dedotta dal contribuente in base all'articolo 57 del D.Lgs. n. 546/92 nel giudizio di primo grado (né può essere dedotta per la prima volta in sede di legittimità)⁷⁰.

Su questo tema, in realtà, ci sono dubbi e contrasti: giurisprudenza recente della Cassazione giudica inammissibile la deduzione da parte del contribuente, soltanto in appello, della decadenza della liquidazione ex art. 36 bis D.P.R. 600/73; ma qui la decisione sembra soprattutto conseguenza della struttura "oppositiva" delle cause concernenti l'impugnazione di provvedimenti amministrativi, struttura che delimita l'oggetto del giudizio ai vizi dell'atto dedotti con il ricorso.

Circa le modalità di rilevazione delle eccezioni ammesse, qualora vi provveda il giudice di appello, questi è tenuto a sollevare la questione e permettere alla parte, in sfavore della quale l'eccezione incide, di poter replicare adeguatamente, in attuazione del rispetto del principio del contraddittorio. Nel caso in cui sia, invece, la parte a sollevare un'eccezione, essa può farlo sia nelle memorie da presentarsi in prossimità della trattazione della controversia ovvero in occasione della discussione in pubblica udienza. E' sufficiente che alla controparte sia accordata la possibilità di replicare ed, eventualmente, di proporre controeccezioni (rilevabili, naturalmente, d'ufficio).

Resta tuttora irrisolto il problema della conciliabilità della disciplina dello *ius novorum* con il disposto dell'art 61 del D.P.R. 600/1973 il cui dettato recita: "Il contribuente può ricorrere contro gli atti di accertamento e di irrogazione delle sanzioni secondo le disposizioni relative al

stabilita dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 per la proponibilità entro diciotto mesi delle istanze di rimborso dei versamenti diretti - attengono a situazioni non disponibili dall'amministrazione medesima, e, perciò, a mente dell'art. 2969 cod. civ., rientrano fra quelle rilevabili dal giudice anche d'ufficio. Pertanto la deduzione in appello della decadenza in argomento è proponibile ai sensi dell'art. 57, comma secondo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

⁶⁸ Cass., n. 12481 del 1997; n. 12498 del 1998; n. 179 del 1999; n. 8466 del 2000, in una fattispecie di istanza di rimborso dell'Ilor; n. 9940 del 2000; n. 10591 del 2002

⁶⁹ Cass., n. 179 del 1999; Cass., n. 8606 del 1996

⁷⁰ Cass. 26.3.2002, n. 4335; cfr. Cass. 18.6.2003, n. 9754; Cass. 18.7.2003, n. 11265. Contra: Cassazione, Sez. Trib. Civ., sentenza n. 8352 del 12/06/2002 secondo cui Costituisce domanda nuova - vale a dire, nuovo motivo di impugnativa dell'atto impositivo -, come tale non proponibile per la prima volta in appello, la deduzione del contribuente, di decadenza della finanza dal potere di liquidare le imposte dovute in base alla dichiarazione, a mente dell'art. 36 bis del D.P.R. 600/1973⁷⁰.

Il commercialista telematico

contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. La nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art. 42 e del terzo comma dell'art. 43, e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza **in primo grado**". Ciò importa che non sono deducibili in appello i vizi inerenti la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione degli atti di accertamento e la denuncia della mancata indicazione nell'avviso di accertamento dei motivi nuovi che ne hanno giustificato la remissione, nonché la denuncia del vizio relativo al difetto di motivazione⁷¹.

Lecce, giugno 2005

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

**componente del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi**

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

BIBLIOGRAFIA

PARLATO, *"I poteri istruttori delle commissioni tributarie"*, in www.giustizia-tributaria.it/Quaderni/quad6_19.pdf.

DI GIACOMO, "Il divieto dello *ius novorum* sussiste anche in campo tributario", in *Fisco oggi*.

CAMPEIS-DE PAULI, *"Il manuale del processo tributario"*, Cedam, 2002.

CONSOLO – GLENDI *"Commentario breve alle leggi del processo tributario"*, Cedam, 2005.

TESAURO, *"Il processo tributario"*, 1998.

BAFILE *"Il processo tributario"*, 1994.

TESAURO, *"Il processo tributario"*, in *Digesto IV ed., sez. comm.*, Torino, 1994.

FALSITTA, *"Manuale tributario"*, 1997.

SANTAMARIA, *"Il nuovo processo tributario. Le impugnazioni. Appello – ricorso per Cassazione"* in *Il fisco*, 1997.

BAFILE *"Il nuovo processo tributario"*, Padova, 1994.

TURCHI, "I poteri delle parti nel processo tributario", Giappichelli, Torino, 2003.

DE RUGGIERO, *"Appunti sulle impugnazioni tributarie"*, in *Corso di formazione per giudici tributari e professionisti abilitati alla difesa in Commissione – Università degli Studi di Milano /Associazione magistrati tributari (coordinatori: prof. Gianfranco Gaffuri –dott. Massimo Scuffi)*.

BUSCEMA -DI GIACOMO, *"Il processo tributario"*, 2004, Giuffrè Editore.

⁷¹ SARTORI, Commento alla sentenza della Cassazione 03.03.05, n. 4602, in *Corriere Tributario* n. 24/2005, pagg. 1918-1922.

Il commercialista telematico

- MELONCELLI, *“I poteri istruttori del giudice d’appello: le novità nel giudizio d’appello”*, in Quaderni del consiglio di presidenza di giustizia tributaria, anno 2002 n. 7
- CONSOLO, *“Le impugnazioni in generale e l’appello nel nuovo processo tributario”* in *Il fisco*, 1994.
- GIULIANI – ALIBERTI – MASTROGREGORI – RUFFINI, *“Codice annotato del contenzioso tributario”*, Giuffrè, 2004
- BELLAGAMBA, *“Il contenzioso tributario dopo il Decreto legge 16 maggio 1996, n. 259”*, Utet, Torino, 1996.
- PISTOLESI, *“L’appello nel processo tributario”*, Torino, Giappichelli 2002.
- FINOCCHIARO A. e M. *“Commentario al nuovo processo tributario”*, Milano, 1996.
- AVOLIO-D'ANGELO-LUCARIELLO, *Il processo tributario*, Eti 2003.
- ATTARDI, *“Le nuove disposizioni sul processo civile”* Padova, 1991.
- SANDULLI – SOCCI *“Manuale del nuovo processo tributario”*, Bologna, 1997.
- PACE, *Il contenzioso in materia d'imposte dirette*, Giuffrè 2002.
- RUSSO, *“Manuale di diritto tributario”*, Milano, 2002.
- TESAURO *“Lineamenti del processo tributario”*, 1991;
- GENOVESE *“Il contenzioso tributario in un anno di pronunce della Cassazione”* in *Forum Fiscale*, Edizione n. 3 del 1 marzo 2004
- SARTORI, *Commento alla sentenza della Cassazione 03.03.05, n. 4602*, in *Corriere Tributario* n. 24/2005