

Definizione dell'oggetto e dei motivi del ricorso. Quando è possibile l'integrazione “in corso d'opera”

di Giuseppe Pagani

1. Premessa

Una puntuale ed attenta definizione dell'oggetto, e dei motivi del ricorso tributario, ne costituiscono componente essenziale, espressamente prevista dalla normativa vigente in materia, oltre che potenziale “viatico” al conseguimento di una pronuncia giudiziale favorevole.

Quanto precede rende necessaria un'esatta conoscenza delle predette componenti il ricorso, dei limiti e delle opportunità offerte in merito dalla disciplina del contenzioso in materia tributaria. Fermo restando il divieto di modificare, in corso di giudizio, ciò che si domanda al Giudice, ed i motivi posti a base di tale domanda, resta infatti impregiudicato un “margine di manovra” che potrebbe talvolta rivelarsi decisivo, a sostegno delle istanze difensive del contribuente.

Il decreto legislativo n. 546/92, norma di fondamentale riferimento in materia di contenzioso tributario, determina le componenti fondamentali del ricorso, atto “introduttivo” del processo, individuando tra queste, **l'oggetto della domanda ed i motivi** posti a fondamento logico dell'atto medesimo. Diviene pertanto necessario mettere a fuoco nitidamente tali elementi, ed allontanare fraintendimenti e confusioni, capaci di generare problemi di non poco conto in capo alla parte ricorrente.

Diviene altresì rilevante chiarire le opportunità offerte dalla normativa di riferimento, in merito alla corretta individuazione di dette componenti, ed ad eventuali possibili “integrazioni in corso d'opera” delle stesse ; quanto precede, onde mettersi in condizione di sfruttare al meglio gli “spazi” offerti al contribuente, nell'ambito della complessiva strategia difensiva da approntare, una volta adita la fase contenziosa.

2. Un primo sguardo alla normativa

L'articolo 18 del decreto legislativo n°546/'92, denominato “Il ricorso”, al secondo comma, recita testualmente : “**Il ricorso deve contenere l'indicazione** : ... d) dell'atto impugnato e **dell'oggetto della domanda**; e) **dei motivi...**”, con ciò indicando inequivocabilmente, tra gli elementi essenziali dell'atto introduttivo il processo tributario, l'oggetto della domanda ed i motivi che la supportano.

Il ricorso, tra l'altro, ha pertanto anche la funzione di determinare l'oggetto del processo e, conseguentemente, di delimitare “il contesto che attiene al giudizio” ; ciò non impedisce, ovviamente, l'integrazione dei motivi, in presenza di determinate circostanze e presupposti, normativamente definiti dall'articolo 24 del decreto legislativo n. 546/92: su quest'ultimo tema avremo comunque modo di soffermarci compiutamente nel prosieguo della presente trattazione.

Il processo tributario rinvia al principio della domanda di parte, come definito dagli articoli 99 e 112 del codice di procedura civile : le norme del predetto codice sono pienamente applicabili al contesto in esame, stante il rinvio eseguito dal secondo comma dell'articolo 1, decreto legislativo n. 546/92 che recita testualmente: “I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.”

Vediamo dunque di esaminare le predette norme di procedura; **l'articolo 99 del c.p.c.**, denominato “**Principio della domanda**”, afferma quanto segue: “**Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve proporre domanda al giudice competente.**”

Sorge quindi in capo alla “parte” interessata, la facoltà e l'onere di attivarsi per proporre domanda al giudice competente, onde far valere un diritto in sede giudiziale. La parte detiene, pertanto, anche il potere di “delimitare l'ambito del giudizio, in funzione della decisione finale, che dovrà essere emanata dal giudice nel rispetto della regola della corrispondenza tra chiesto e pronunciato. Quest'ultima regola trova definizione nell'**articolo 112 del c.p.c.**, denominato, appunto, “**Corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato**”, che così si esprime: “**Il giudice deve pronunciare su tutta la domanda, e non oltre i limiti di essa, e non può pronunciare d'ufficio su eccezioni che possono essere proposte soltanto dalle parti**”.

Il giudice, conseguentemente a quanto appena richiamato, non potrà evitare di riferirsi alla domanda delle parti, con specifico riguardo all'oggetto della stessa (che viene anche definito il “petitum”), ed ai motivi che l'hanno determinata (anche denominati “causa petendi”).

Nella tradizione del processo civilistico¹ si evidenzia un legame tra oggetto della domanda (petitum) e motivi della medesima (causa petendi), teso a delimitare l'ambito cognitivo e di accertamento del giudice, “nel solco” tracciato dal principio

¹ Avv. Daniela Cutarelli, Avv. Leonardo Laviola, “Commento agli articoli 18 e 24 del D.Lgs. n. 546 del 1992” in “Bollettino Tributario” n. 3/2011.

della “corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato” di cui si è detto poc'anzi.

Costituisce una specificità del processo tributario il fatto che l'oggetto della domanda è predeterminato, perchè la materia oggetto di contesa è di fatto individuata dall'atto impositivo emesso dall'amministrazione finanziaria, (ovvero dal “silenzio-rifiuto” opposto dalla stessa amministrazione, a fronte di istanza di rimborso presentata dal contribuente...).

Lo stesso atto impositivo non può limitarsi a quantificare la pretesa erariale, dovendo al contrario delineare le motivazioni che hanno portato alla medesima, da supportare in contenzioso; quanto precede anche al fine di permettere al contribuente di poter formulare le correlate ipotesi difensive, a contrasto di quelle portate dall'amministrazione.

E' pertanto di manifesta evidenza il fatto che **la delimitazione dell'oggetto della domanda dipende, nel contenzioso tributario, dal contenuto degli atti impositivi emessi dai competenti uffici dell'amministrazione finanziaria: è infatti tramite l'impugnazione dei medesimi atti nel ricorso introduttivo, che si sottopone al giudice tributario l'accertamento del rapporto d'imposta così instauratosi.**

Prima di addentrarci ulteriormente nella questione, si rende opportuna, a questo punto, una disamina, a livello complessivo, circa la natura del processo tributario, entrando nel merito degli scopi e delle funzioni ad esso attribuibili.

3. Il processo tributario : natura ed oggetto.

La dottrina ha lungamente discusso circa la natura ascrivibile al processo tributario, se cioè lo stesso rivesta i connotati del processo di impugnazione ed annullamento di atti amministrativi, o piuttosto quelli del processo cognitivo, teso alla verifica di merito circa l'esistenza o meno di un'obbligazione tributaria. Le posizioni dottrinali hanno visto il profilarsi di due linee interpretative : la prima, tendente a definire il giudizio tributario quale processo di impugnazione ed annullamento dell'atto impositivo, con conseguente individuazione dell'oggetto processuale nel predetto annullamento .

La seconda linea interpretativa, al contrario, individua nel processo tributario un giudizio cognitivo, avente ad oggetto il merito del rapporto d'imposta, ed il conseguente accertamento del sussistere o meno della obbligazione tributaria connessa. Secondo tale impostazione il compito affidato al giudice tributario, è quello di “entrare nel merito” del rapporto instauratosi a seguito dell'atto impositivo

emesso ed impugnato, onde determinare l'esistenza e l'ammontare del credito vantato da una parte nei confronti dell'altra.

E' di tutta evidenza, comunque, che l'esercizio dell'attività impositiva, da parte dell'amministrazione finanziaria, non avendo carattere discrezionale, risulta strettamente vincolata, nel senso che le vigenti norme di legge ne determinano soggetti, tempi, modi ed entità.

Se, pertanto, alla legge è demandata la definizione dell'esercizio della potestà tributaria, da parte dell'amministrazione preposta, qualora l'atto impositivo emesso da quest'ultima risultasse non conforme a quanto predeterminato dalla normativa, sorgerebbe un diritto soggettivo all'annullamento giudiziale dell'atto illegittimo, "proteso all'accertamento del merito relativamente al rapporto giuridico d'imposta sottostante.

Stante la natura di diritto soggettivo² attribuita alla situazione giuridica tutelata nel processo tributario, quest'ultimo non può che rivestire natura di processo di giudizio di merito sul rapporto d'imposta e sulla obbligazione tributaria connessa : l'annullamento o meno dell'atto impositivo, non è che una conseguenza del fine ultimo del processo cognitivo sul rapporto d'imposta!

Conformemente a tale conclusione si sono espresse, sia la Corte di Cassazione³, che la Corte Costituzionale⁴ : quest'ultima, in particolare, nella sentenza richiamata in nota, ha affermato che **"trattasi, come è stato rilevato anche in dottrina, di giudizio sul rapporto e non di impugnazione-annullamento: correlativamente la pronuncia del giudice, che provvede sulla medesima, consiste fundamentalmente nell'accertamento della sussistenza dell'obbligazione tributaria e, in via consequenziale, nella pronuncia sulla legittimità degli atti posti in essere dall'amministrazione finanziaria, per provvedere alla riscossione coattiva dell'imposta."**

Sarà quindi soltanto in casi marginali, ove l'atto impositivo non risulti rispondente ai requisiti normativamente predeterminati (perchè, a titolo esemplificativo, privo di motivazioni, ovvero degli elementi costitutivi necessari alla corretta identificazione del rapporto tributario...), che il giudizio si risolverà in un mero

2 Maria Luisa Foti, "Le situazioni giuridiche soggettive del diritto amministrativo: diritto soggettivo e interesse legittimo", in www.staudiocataldi.it. L'Autrice rimarca la differenza tra diritto soggettivo e interesse legittimo affermando che "mentre il diritto soggettivo è una posizione autonoma, in quanto prevista compiutamente da una previsione di legge, l'interesse legittimo può essere espresso in termini di posizione non autonoma: l'utilità sperata dal titolare di questa posizione dipende dall'intermediazione provvedimentoale dell'amministrazione pubblica".

3 Cassazione, sezioni unite, sentenza del 04.01.93, n. 8

4 Corte Costituzionale, sentenza dell'1 aprile '82, n. 63

www.commercialistatelematico.com

processo di impugnazione-annullamento. In continuità con tali conclusioni, si è espressa la **Corte di Cassazione, con la sentenza numero 4844 del 3 giugno 1987, che testualmente recita: “soltanto quando il provvedimento o atto impugnato risulti viziato da totale carenza di indicazione degli elementi individuanti la fattispecie, tale da non consentire neppure la identificazione degli elementi materiali e giuridici del rapporto cui è correlata la pretesa tributaria, si deve pronunciare la semplice invalidazione del provvedimento; l'atto (avviso di accertamento) è il veicolo d'accesso al contenzioso che ha per oggetto l'obbligazione tributaria. E' chiaro, quindi, che in ogni altro caso (e cioè nel caso di non esauriente, ma esistente motivazione dell'atto di accertamento) il rilievo del vizio non può essere fine a sé stesso, ma soltanto serve da veicolo per investire il giudice tributario della conoscenza del merito della controversia”.**

Concludendo, pur tenendo conto delle tesi esposte, non si deve ignorare che la soluzione prevalente considera il **giudizio tributario come processo di impugnazione soltanto da un punto di vista formale; lo stesso, sostanzialmente, tende invece all'accertamento del merito inerente il rapporto d'imposta, ed alla verifica dell'esistenza o meno della sottesa obbligazione tributaria.**

Alla luce di quanto precede, l'atto impositivo costituisce unicamente il veicolo che permette l'approdo al giudizio di merito, attraverso l'impugnazione e la conseguente instaurazione di un processo : in sostanza, l'impugnazione dell'atto è solo un “mezzo”, e non certo la natura, o meglio l'identità e lo scopo attribuibili al processo tributario.

4. Dall'oggetto del processo a quello della domanda.

Vista la natura che caratterizza il processo tributario, che è giudizio di cognizione sul rapporto d'imposta e sulla conseguente obbligazione tributaria, **l'oggetto della domanda da proporre nello stesso non può consistere nella mera richiesta di annullare l'atto impositivo oggetto di impugnazione:** quanto precede, fatte salve, come si è detto, le ipotesi nelle quali l'atto citato risulti affetto da vizi capaci di inficiarne totalmente la legittimità e di annullarne l'efficacia.

L'oggetto della domanda consiste nel chiedere l'accertamento giudiziale dell'esistenza (o meno...) dell'obbligazione tributaria, e del conseguente rapporto di credito/debito ad essa connesso, relativo alle imposte che

ne derivano. Qualora, invece, ci si trovasse di fronte ad un'istanza di rimborso, allora l'oggetto della domanda sarebbe rappresentato dall'accertamento giudiziale circa l'esistenza del credito vantato dal contribuente, con le conseguenze che ne deriveranno, in termini di condanna al pagamento per l'amministrazione (o di annullamento del predetto credito con le relative sanzioni per il contribuente). E' vero che, nei casi in cui il contribuente chieda al giudice di accertare l'inesistenza totale dell'obbligazione tributaria, la richiesta verrebbe a coincidere con quella di annullamento dell'atto impositivo impugnato. Resta tuttavia il fatto che quest'ultima domanda non potrebbe ritenersi corretta, di per sé sola, stante quanto precedentemente acclarato: **l'oggetto del processo tributario non può considerarsi l'atto, bensì il rapporto d'imposta correlato.**

Ricorrono, nella prassi operativa, casistiche al verificarsi delle quali la normativa prevede la nullità dell'avviso di accertamento : si pensi all'articolo 42 del d.p.r. n. 600/73, che prevede una serie di contenuti obbligatori per il citato atto impositivo, quali, ad esempio, una compiuta motivazione, in assenza dei quali l'atto risulterebbe nullo.

Anche laddove ci si trovasse di fronte ad un avviso di accertamento privo di motivazione, il contribuente non dovrebbe chiedere l'annullamento dell'atto impositivo, ma l'accertamento e la conseguente dichiarazione di nullità dello stesso! La nullità, infatti, opera ex-lege, e può solamente essere oggetto di accertamento, per poter poi essere dichiarata tale dal giudice. **E se la domanda contenuta nel ricorso mancasse di oggetto?**

Anche se l'esatta individuazione di quel che la parte chiede al giudice e delle ragioni poste alla base di tale domanda è essenziale, la giurisprudenza prevalente tende a non richiederne l'esplicitazione mediante formule rigidamente predefinite, rimandando all'effettiva volontà delle parti, che deve essere desunta dal giudice, esaminando il ricorso nel suo complesso. Come recita la Corte di Cassazione, con sentenza n. 5074 del 23.07.1983, "l'interpretazione della domanda giudiziale rientra nell'esclusiva competenza del giudice di merito, il quale deve attenersi a criteri ermeneutici di ricerca della sua effettiva portata sostanziale, **tenuto conto non solo della manifestazione di volontà specificamente formulata ed espressa nelle conclusioni, ma anche di quella che può implicitamente o indirettamente essere desunta dalle deduzioni, o dalle richieste delle parti per cui, allorquando il giudice di merito, applicando detti criteri, pervenga alla completa determinazione dell'oggetto della domanda**

stessa, egli, pronunciando su di esso, fa corretto uso del suo poterdovere di decisione, mentre incorre nel vizio di omesso esame, ove limiti la sua pronuncia in relazione alla sola prospettazione letterale della pretesa, trascurando la ricerca dell'effettivo sostanziale suo contenuto.”

Resta tuttavia evidente che una domanda priva di oggetto, ovvero palesemente pretestuosa, non possa che determinare l'inammissibilità del ricorso ad esso relativa. Quanto precede, è del resto intuibile, tenuto conto che **la domanda definisce e delimita non soltanto l'ambito del giudizio, ma anche la potestà giudiziale attribuita al giudice, stante la corrispondenza tra chiesto e pronunciato, di cui si è detto in precedenza.** In ordine a quest'ultimo principio, infatti, **il giudice non potrebbe in alcun modo pronunciarsi su una domanda che non risultasse in alcun modo formulata o, almeno, intuibile dalla complessiva impostazione dell'atto introduttivo il processo.**

Va comunque evidenziato che, in piena armonia con quanto affermato dalla Suprema Corte nella sentenza poc'anzi richiamata, il giudice tributario non può dichiarare l'inammissibilità del ricorso, laddove la domanda, sia pure non espressa in modo chiaro, risultasse intuibile ed individuabile dall'esame del ricorso nel suo complesso. Quindi, nei casi in cui la domanda non sia stata espressa correttamente, il giudice dovrà tenere conto che la volontà del ricorrente non è soltanto quella espressa nelle conclusioni, ma anche quella desumibile da un'attenta lettura dell'intero ricorso, in tal modo evitando, ove possibile, una dichiarazione di inammissibilità dello stesso atto, che, diversamente, risulterebbe oltremodo penalizzante per la parte interessata.

5. I motivi del ricorso.

Si è già avuto modo di descrivere la previsione normativa di cui al secondo comma dell'articolo 18, decreto legislativo n. 546/92, laddove si elencano **i contenuti imprescindibili del ricorso tributario, tra i quali, alla lettera e), si enumera l'indicazione dei motivi.**

Il 4° comma della stessa norma prevede, inoltre, che **“il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2...”**: è pertanto tassativamente prevista l'inammissibilità dello stesso, ove mancante dell'illustrazione dei motivi che lo distinguono.

I motivi del ricorso hanno la fondamentale funzione di integrare e specificare in

modo puntuale la domanda, così come il suo oggetto, e sono pertanto fondamentali, al pari di quest'ultimo.

Non esiste tuttavia alcuna norma, in ambito tributario, che fornisca una compiuta disciplina dei motivi, tale da contenere l'indicazione del contenuto degli stessi; né quest'ultimi vengono in alcun modo definiti, onde attribuire loro una valutazione capace di incidere sull'ammissibilità o meno del ricorso cui si riferiscono.

Il citato articolo 18, secondo comma, lettera e), decreto legislativo n. 546/92 trova i propri “puntelli” di riferimento negli articoli 163 e 164 del Codice di Procedura Civile, che vedremo di comprendere ed esaminare, per quanto di interesse del presente contributo.

L'articolo 163 citato, denominato “Contenuto della citazione”, al terzo comma, recita: “L'atto di citazione deve contenere: ... 4) l'esposizione dei fatti e degli elementi di diritto costituenti le ragioni della domanda, con le relative conclusioni”.

Il successivo articolo 164 del codice di procedura civile, intitolato “Nullità della citazione”, afferma che “La citazione è altresì nulla ... se manca l'esposizione dei fatti di cui al numero 4) dello stesso articolo”, riferendosi al già descritto articolo 163 dello stesso codice.

La norma parrebbe pertanto operare una distinzione, prevedendo la nullità per la mancanza dell'esposizione degli elementi fattuali inseriti nella motivazione, senza richiamare gli elementi di diritto della stessa.

Ritengo opportuno ricordare che i motivi “in fatto” ed “in diritto” costituiscono le basi giuridiche sulle quali viene formulata la domanda e richiesto l'accertamento del giudice ed i relativi provvedimenti che ne conseguono.

I motivi “in fatto” costituiscono, semplicemente, le circostanze di fatto, con la rappresentazione dell'accaduto, contestualizzato da documenti che vengono richiamati ed allegati, il tutto logicamente volto a supportare la domanda di parte. I motivi “in diritto” rappresentano invece le ragioni giuridiche fondanti la stessa domanda espressa nel ricorso.

Dalla lettura dell'articolo 164 c.p.c., quindi, parrebbero avere un maggiore “peso” i motivi “in fatto”, rispetto a quelli “in diritto” : quanto precede trova giustificazione in un fondamentale principio del diritto processuale, dalla denominazione latina “**iura novit curia**” (tradotto: “**chi giudica conosce le leggi**”). Il predetto principio opera, in assenza di elementi di diritto, nel senso che **il giudice applica le norme d'ufficio, senza che le indicazioni espresse dalle parti siano**

per lui, non soltanto vincolanti, ma neppure necessarie. Certo, un ricorso che riporti i motivi in diritto del contribuente è sempre opportuno, nell'interesse di quest'ultimo: quanto precede, malgrado l'assenza dei predetti motivi in diritto non sia causa di nullità del ricorso stesso. In definitiva, pertanto, **il ricorrente non può semplicemente ed esclusivamente richiedere un provvedimento al giudice, dovendo, al contrario, precisare con l'illustrazione dei motivi (in fatto e in diritto...) il perchè, da un punto di vista logico-deduttivo, ritenga il provvedimento emesso dall'amministrazione illegittimo, o comunque, non pienamente conforme alle disposizioni normative vigenti.**

6. Integrazione dei motivi: istruzioni per l'uso.

L'esigenza, nell'ambito del ricorso, di specificare la domanda da porre al giudice, unitamente ai motivi che ne costituiscono "l'impianto" logico-deduttivo, risponde alla volontà del Legislatore di delimitare l'ambito del giudizio. Nel processo tributario, al pari di quello civile, vige il cosiddetto **divieto della "mutatio libelli"** (letteralmente: **"cambiare il titolo dell'accusa"**), consistente **nell'impossibilità, normativamente predeterminata, di cambiare, a processo in corso, la domanda proposta, ed i motivi che ne sono a fondamento.**

A "bilanciare" parzialmente tale divieto, di carattere generale, sono state poste eccezioni, a partire dal processo civile, ammettendo la cosiddetta **"emendatio libelli"**, nel senso di **"modifica della domanda"**: ritengo utile soffermarsi su tale concetto, mediante una breve analisi della norma di riferimento del codice di procedura civile, e di brani giurisprudenziali, di merito e legittimità. Generalmente il divieto di mutatio libelli è stato riferito all'impossibilità di proporre nuove domande, o introdurre nuove motivazioni, nel giudizio d'appello (articolo 345 c.p.c. "Domande ed eccezioni nuove": "Nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio"); negli ultimi anni, tuttavia, si è analizzata anche l'ipotesi inerente **la possibilità, o meno, di proporre domande nuove, nel primo grado di giudizio.**

L'articolo 183 del codice di procedura civile, intitolato "Prima comparizione delle parti e trattazione della causa", al quarto comma, recita testualmente: **"Le parti possono precisare e modificare le domande, le eccezioni e le conclusioni già formulate"**.

Proprio in questa norma, pertanto, prende corpo la "emendatio libelli" di cui si è

detto in precedenza: se infatti si guarda al significato dei verbi “precisare” o “modificare”, contenuti nell'articolo richiamato poc'anzi, si desume come **“emendare” non significhi “allargare” l'oggetto del giudizio, e quindi introdurre elementi di novità, ma piuttosto lasciare immutati gli elementi più tipici dell'azione intrapresa (“petitum” e “causa petendi”), apportando soltanto modifiche, tese a meglio precisare quanto già oggetto della domanda.** Il Tribunale di Catania, con ordinanza del 05 aprile 2002, ha chiarito che nel processo civile: “La parte più autorevole della letteratura giuridica fonda la distinzione tra le due fattispecie (mutatio ed emendatio) sulla variazione o meno del fatto costitutivo posto a base della domanda, fermi restando i soggetti del rapporto processuale”.

Un ulteriore contributo, ancor più incisivo del precedente, utile a distinguere la “mutatio”, soggetta a divieto, dalla “emendatio”, possibile a certe condizioni, ci viene fornito dalla Suprema Corte che, con sentenza numero 7524/2005, ha affermato che **“si ha “mutatio libelli” quando si avanzi una pretesa obiettivamente diversa da quella originaria, introducendo nel processo un “petitum” diverso e più ampio, oppure una “causa petendi” fondata su situazioni giuridiche non prospettate prima e particolarmente su un fatto costitutivo radicalmente differente, di modo che si ponga un nuovo tema d'indagine e si spostino i termini della controversia, con l'effetto di disorientare la difesa della controparte ed alterare il regolare svolgimento del processo ; si ha, invece, semplice “emendatio” quando si incida sulla “causa petendi”, sicchè risulti modificata soltanto l'interpretazione o qualificazione giuridica del fatto costitutivo del diritto, oppure sul “petitum”, nel senso di ampliarlo o limitarlo per renderlo più idoneo al concreto ed effettivo soddisfacimento della pretesa fatta valere”.**

Tornando ora a quanto di stretta pertinenza del processo tributario, andiamo ad esaminare il contenuto dell'articolo 24 del decreto legislativo n. 546/92, contenente le condizioni perchè la citata “emendatio” possa essere ammissibile; in detta disposizione, al secondo comma, si legge: **“L'integrazione dei motivi del 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”.**

Alla luce di quanto espresso dalla norma appena richiamata, quindi,

l'integrazione dei motivi del ricorso tributario è possibile soltanto nel caso in cui le altre parti abbiano depositato documenti non conosciuti, anche a fronte di ordine della commissione in tal senso.

In assenza di tale presupposto di fatto, non è possibile ammettere motivi che non erano stati originariamente illustrati nell'atto introduttivo al giudizio.

6.1. I documenti “non conosciuti”

Con riferimento al presupposto necessario, relativo al **deposito di documenti non conosciuti**, va evidenziato che, **perchè tale deposito possa dar luogo ad integrazione dei motivi, occorre che i documenti citati siano tali da ampliare l'ambito della decisione, portando all'attenzione del giudice elementi diversi da quelli oggetto delle argomentazioni che hanno distinto l'atto introduttivo il giudizio.**

Esempio utile a comprendere la natura del ragionamento appena descritto, è quello della cartella di pagamento non preceduta dalla notifica di avviso di accertamento : il contribuente impugna il ruolo (o la cartella che lo contiene...), avviando un giudizio mediante un ricorso che, al momento del suo instaurarsi, non avrebbe potuto contenere i motivi inerenti la pretesa espressa nell'avviso di accertamento, all'epoca non ancora a conoscenza del contribuente! Sappiamo infatti che “l'iscrizione a ruolo⁵, notificata con la cartella di pagamento, è impugnabile per vizi propri e, quando non sia stata preceduta dall'avviso di accertamento, per ragioni che attengono alla dichiarazione”. Se poi l'avviso stesso fosse successivamente depositato dall'Ufficio competente, in un secondo momento, evidentemente tale deposito introdurrebbe nuovi elementi, a sostegno delle ragioni creditorie del fisco : in correlazione, pertanto, apparrebbe in tal caso evidente la necessità, per il ricorrente, di integrare quanto originariamente oggetto del ricorso introduttivo, per far fronte ai nuovi sviluppi determinatisi.

In riferimento pertanto ai “**documenti non conosciuti**”, di cui all'articolo 24 del decreto legislativo n. 546/92, **non possono certo definirsi come tali le disposizioni normative, ovvero i casi di giurisprudenza sopraggiunti, ma soltanto le nuove prove, e gli atti e documenti sopravvenuti, capaci di apportare nuovi fatti ed elementi, in precedenza mai attenzionati.**

Se infatti i motivi aggiunti costituiscono nuovo fondamento per l'atto introduttivo il giudizio, i motivi “in diritto”, come già illustrato con riferimento al principio “iura

⁵ Francesco Tesaurò, “il catalogo degli atti impugnabili”, Università degli Studi di Milano-Bicocca, in www.corsomagistratitributari.unimi.it

novit curia”, non soltanto non sono essenziali, ma possono essere illustrati in ogni momento⁶.

E' pertanto di tutta evidenza che la condizione necessaria da soddisfare per procedere all'integrazione dei motivi, evidenziata dall'articolo 24 del decreto legislativo n. 546/92, non trova applicazione con riferimento alle sopravvenute modifiche di legge, o alle dichiarazioni di incostituzionalità di norme. In tali casistiche, occorrerà seguire le modalità di cui all'articolo 32 dello stesso decreto poc'anzi citato, secondo le regole previste per il “deposito di documenti e memorie”. Va ulteriormente evidenziato che **l'integrazione dei motivi è sempre possibile, a prescindere dal deposito di “documenti non conosciuti”, fintanto che il termine di impugnazione non sia scaduto** (ci si riferisce, si badi bene, al primo grado di giudizio!).

In simili ipotesi il ricorso, o la memoria, dovranno essere notificati, nel rispetto dei tempi stabiliti per l'impugnazione, e successivamente depositati, per la costituzione in giudizio: in tal senso si è pronunciata la Suprema Corte, con sentenza numero 15441 del 30 giugno 2010, che ha affermato: “...l'ammissibilità, purchè notificato entro il termine di decadenza previsto per l'impugnazione dell'atto, di un successivo ricorso, contenente motivi diversi da quelli espressi nell'atto introduttivo del giudizio”.

Come ultima, ma utile e doverosa annotazione in merito ai “**documenti non conosciuti**”, si evidenzia come gli stessi, per configurare pienamente il presupposto di cui al secondo comma dell'articolo 24, decreto legislativo n°546/'92, debbano:

a) non essere conosciuti materialmente, né essere conoscibili dal ricorrente, con la normale diligenza;

b) evidenziare un rapporto di diretta interrelazione coi nuovi motivi illustrati dalla parte, a mezzo di memoria integrativa.

6.2 I soggetti legittimati all'integrazione : termini e modalità della stessa.

Con riferimento ai soggetti legittimati ad integrare i motivi, il riferimento effettuato dal secondo comma dell'articolo 24 del decreto legislativo n. 546/92, è ampio ed, apparentemente, esteso a tutte le parti del processo tributario. La norma citata recita infatti: “l'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti, **ad opera delle altre parti...** è ammessa entro il

⁶ Angelo Matteo Socci, Piero Sandulli, “Manuale del nuovo processo tributario”, Zanichelli, pp. 93-94.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

termine perentorio...”.

Resta tuttavia il mancato riferimento all'integrazione dei motivi inerenti le controdeduzioni: una tale “carezza” **potrebbe far pensare alla possibilità di “ritornare” sui motivi originariamente illustrati, soltanto ad opera del ricorrente. Del resto non può sfuggire la sostanziale logicità di tale interpretazione dottrinale⁷, giacchè riconoscere una speculare opportunità in tal senso all'amministrazione finanziaria, quale parte resistente, significherebbe mettere quest'ultima nelle condizioni di integrare le motivazioni dell'atto impositivo impugnato dal contribuente, in corso di giudizio.** Con riferimento alle modalità ed ai termini, la memoria contenente l'integrazione dei motivi deve essere proposta con la stessa procedura prevista per il ricorso introduttivo: andrà quindi notificata alle altre parti, secondo il disposto di cui all'articolo 20 del decreto legislativo n. 546/92, e depositata presso la segreteria della commissione tributaria adita, nei successivi trenta giorni, come previsto dall'articolo 22 in materia di costituzione in giudizio.

Con riferimento al termine per proporre l'integrazione, essa deve avvenire, come appena evidenziato, mediante notifica alle altre parti, **nei 60 giorni decorrenti dalla data in cui la parte interessata ha avuto notizia del deposito in segreteria dei nuovi documenti.** Se il momento in cui si ha notizia di quanto precede è successivo (o contestuale) alla data di comunicazione dell'avviso di trattazione, l'interessato, a pena d' inammissibilità, deve dichiarare che intende produrre motivi aggiunti e la predetta dichiarazione deve avvenire entro la data di trattazione in camera di consiglio, ovvero entro quella di discussione in pubblica udienza. Solo in quest'ultima ipotesi la dichiarazione potrebbe anche essere effettuata in forma verbale, nell'udienza stessa; mentre nel caso di procedimento con trattazione in camera di consiglio, la dichiarazione dovrà essere necessariamente in forma scritta. Il termine di 60 giorni decorrenti dalla data in cui la parte interessata ha avuto notizia del deposito di nuovi documenti è termine perentorio : appare pertanto evidente l'esigenza di dare certezza al momento iniziale di decorrenza ed a quello finale di scadenza. Una tale operazione è, tuttavia, a dir poco improba, dal momento che del deposito di documenti non viene data notizia: nel caso in cui l'integrazione avvenga spontaneamente a mezzo di memoria o nota di parte, il “dies a quo” da cui far scattare la decorrenza del termine per integrare i motivi, può paradossalmente considerarsi coincidente con quello finale definito dall'articolo 32 del decreto legislativo n. 546/92 per il deposito di

⁷ A.Lattanzio, Manuale del processo tributario, Bari, 2006.

documenti e memorie !

Si ritiene comunque opportuno tenere presente che, se sulla data iniziale di decorrenza del termine persiste una certa nebulosità, non vi è dubbio che **il termine ultimo per l'integrazione dei motivi tramite memoria, non possa che essere quello appena citato dei "...20 giorni liberi prima della trattazione"**.

4 ottobre 2011

Giuseppe Pagani