

Quando è possibile proporre nuove domande ed eccezioni nel giudizio d'appello

di Giuseppe Pagani

1. Premessa

Una puntuale ed attenta definizione dell'oggetto della domanda, e delle eccezioni proponibili in appello, costituisce il necessario “viatico” che può far volgere le sorti del giudizio in proprio favore, dopo un primo grado sfavorevole.

Quanto precede esige un'appropriata conoscenza delle opportunità di integrare la domanda e delle eccezioni che hanno formato oggetto del ricorso introduttivo, in considerazione dei particolari limiti in tal senso imposti, ma altresì tenendo in debita considerazione le opportunità offerte in merito dalla peculiare disciplina del contenzioso tributario.

Sino al 1981 il ricorso, quale atto introduttivo del processo tributario, poteva essere presentato in forma libera, nel senso che la formulazione normativa prevista a tal proposito dall'allora vigente d.p.r. n. 636/72 lasciava ampia autonomia al difensore del contribuente, consentendogli di limitarsi a generiche contestazioni della pretesa avanzata dall'amministrazione finanziaria, mediante l'atto impositivo oggetto di impugnazione, con riserva di illustrare successivamente le motivazioni portate a sostegno delle proprie ragioni difensive.

A seguito di forti polemiche sollevate dalla medesima amministrazione finanziaria, si è pervenuti, infine, alla più profonda riforma del processo tributario, rappresentata dal decreto legislativo n. 546/92, che tuttora costituisce il “cardine” della disciplina di riferimento del citato processo.

Il citato decreto ha espressamente previsto all'articolo 18, quali componenti fondamentali del ricorso, atto “introduttivo” del processo, l'oggetto della domanda ed i motivi posti a fondamento logico dell'atto medesimo. Ovviamente, la ratio della norma citata, ha inteso altresì che, sin dal ricorso introduttivo, oltre alla domanda ed ai motivi che la sorreggono, risultino già determinate le eccezioni, siano esse processuali (di rito), ovvero di merito, inserendo nel proprio “corpus” normativo precise disposizioni, tese a vincolare l'integrazione dei motivi a determinate circostanze, ovvero a prevedere specifici divieti all'introduzione di nuove domande od eccezioni nel giudizio di appello, dei quali ci occuperemo nel prosieguo del presente contributo.

Quanto descritto trova una chiara enunciazione in quanto affermato nella sentenza della Corte di Cassazione, sezione V, n°9754 del 18.06.2003: “il giudizio

tributario..., 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 perchè comportano l'esame di una nuova causa petendi”.

2. Il divieto di introdurre in appello nuove domande

L'articolo 57 del decreto legislativo n. 546/92 costituisce norma fortemente innovativa, rispetto al “corpus” del previgente d.p.r. n°636/'72, che non conteneva previsioni simili. Al primo comma della citata disposizione si legge: **“Nel giudizio d'appello non possono introdursi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.”**

La norma, riprendendo quanto caratterizzante il contenuto dell'articolo 345 del codice di procedura civile, ne estende il divieto al processo tributario.

Il divieto di “nuove domande” in appello (su quello di “nuove eccezioni” ci soffermeremo in seguito) ha l'intento di evitare l'allargamento del “thema decidendum”, che deve pertanto consistere nel riesame di quanto ha formato oggetto della sentenza di primo grado. Quanto precede, nel rispetto dell'ambito del giudizio, come determinato dalle parti in primo grado, mediante le domande (e le eccezioni) inserite nel ricorso introduttivo, e nelle relative controdeduzioni.

Si rimanda, in tal senso, al brano tratto dalla sentenza n°9754 del 18.06.2003 della Corte di Cassazione, che si è richiamato in chiusura del precedente paragrafo, laddove viene pienamente confermato che il giudizio di appello deve pertanto costituire una mera ripetizione del giudizio di primo grado, o, più specificamente, una revisione del giudizio di prima istanza, non certo un nuovo giudizio!

Il giudice d'appello si sostituisce a quello di prima istanza, nell'ambito della medesima controversia, in un rapporto che permane unico : quello che ha avuto inizio in primo grado, proseguirà con l'appello, dando luogo ad un' ulteriore sentenza, che verrà a riformare, ovvero o a confermare la prima.

2.1 La “domanda nuova” : concetto e casistica operativa.

Il processo tributario, pertanto, si può dire delineato, da una parte, dall'atto impositivo impugnato, con le relative pretese dell'amministrazione finanziaria ed i relativi presupposti di fatto e di diritto, dall'altro, dai motivi di impugnazione espressi dal contribuente, e dalle contestazioni dallo stesso mosse, sin dall'atto introduttivo il giudizio.

Ogni mutamento negli elementi predetti, rispetto al primo grado di giudizio, dovrebbe pertanto ritenersi escluso, con riguardo ad entrambe le parti in causa.

Trattandosi tuttavia, di materia piuttosto “sfuggente” e nebulosa, onde tentare di fornire un quadro maggiormente definito, di **cosa debba intendersi per “domanda nuova”, possiamo affermare che tale possa definirsi il mutamento della domanda originaria, con riferimento ad anche soltanto uno dei seguenti elementi:**

- a) **i soggetti** parti in causa nel giudizio;
- b) **la domanda** espressa nel corso del medesimo (il “petitum”);
- c) **i motivi** posti a sostegno della stessa domanda (la “causa petendi”).

Cominciando l'analisi coi **soggetti**, occorre che questi non mutino in appello, rispetto al primo grado di giudizio : né dal lato del contribuente (**attore in senso formale**) che, raggiunto dalla pretesa dell'amministrazione, instaura il giudizio mediante l'impugnazione, né da quello dell'ufficio che ha emesso l'atto impositivo (**attore in senso sostanziale**), ovvero posto un diniego a fronte di una richiesta di rimborso del contribuente (anche se, in tale ultima ipotesi, l'amministrazione avrebbe il ruolo di **“convenuto”**: il soggetto contro cui l'attore propone una domanda giudiziale). Esistono tuttavia casi in cui un mutamento dei soggetti in causa non incorre nell'evidenziato divieto di domanda nuova in appello: la fattispecie operativa più tipica è quella della successione a titolo universale, di cui all'articolo 110 del codice di procedura civile. Tale disposizione afferma quanto segue: **“Quando la parte viene meno per morte o per altra causa, il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto”**.

La successione a titolo universale pertanto non può configurare una “domanda nuova”: è infatti permissamente ammissibile il ricorso in appello sottoscritto dagli eredi del contribuente deceduto, o dal nuovo rappresentante legale di una società, essendo nel frattempo intervenuto il decesso del precedente .

Diverso discorso vale con riferimento alla successione a titolo particolare nel diritto controverso per atto fra vivi : può accadere, infatti, che durante il processo una delle parti trasferisca il diritto oggetto della lite giudiziaria. Tale ultima ipotesi, infatti,

contemplata dall'articolo 111 del codice di procedura civile, al primo comma, si stabilisce che **“Se nel corso del processo si trasferisce il diritto controverso per atto tra vivi a titolo particolare a titolo particolare, il processo prosegue tra le parti originarie.”**

La ratio della norma consiste nell'evitare che il processo debba continuamente subire delle pause “forzate”, a causa dei trasferimenti citati, tutelando nel contempo i diritti della parte che non abbia effettuato alcun trasferimento. L'ipotesi in esame, evidentemente, viene a configurare una “domanda nuova”, con la conseguenza che l'appello sottoscritto dal successore a titolo particolare nel diritto controverso, per atto tra vivi, è senz'altro da ritenersi inammissibile, stante il mutamento dei soggetti in causa.

Passando ad esaminare la problematica inerente il mutamento della **domanda** (“petitum”), va preliminarmente ricordato che quest'ultima si identifica con quanto richiesto al giudice come provvedimento, nelle conclusioni del ricorso introduttivo il giudizio.

Eventuali elementi “innovativi”, caratterizzanti la domanda formulata in appello, incorreranno nel divieto statuito ex articolo 57, comma 1, del decreto legislativo n. 546/92, qualora generino una “mutatio libelli” (letteralmente “cambiamento del titolo dell'accusa”). Nel processo tributario, infatti, al pari di quello civile, vale **il divieto della “mutatio libelli”, consistente nel divieto di mutare, a processo in corso, la domanda proposta ed i motivi che ne sono posti a fondamento.**

Al contrario, **non incorrono nel divieto in esame, le ipotesi di “emendatio libelli”, nel senso di mutamenti della domanda che non rappresentino una “novità” della stessa:** il senso di tale espressione latina può essere meglio identificato leggendo il dettato dell'articolo 183 del codice di procedura civile...Tale norma, infatti, recita testualmente: **“Le parti possono precisare e modificare le domande, le eccezioni e le conclusioni già formulate”.**

Nell'ambito della norma appena citata, la “emendatio” non sta a significare “allargamento” o “ampliamento” della domanda, quanto, piuttosto, l'apportare alla stessa precisazioni e modifiche, tese unicamente a meglio definire e caratterizzare la domanda originaria, per renderla più idonea al soddisfacimento della pretesa che si vuol far valere in giudizio.

Le ipotesi concretamente possibili di “emendatio libelli”, tecnicamente ammissibili in appello, sono rare: tipica è quella normativamente predeterminata della produzione in giudizio di nuovi documenti da parte della controparte.

Evidentemente, in tal caso, è necessario difendersi, meglio precisando e definendo le ragioni prospettate a sostegno della domanda formulata, alla luce della nuova documentazione portata in giudizio dalla parte avversa.

Altra ipotesi di “emendatio libelli” potrebbe essere quella di una contestazione mossa da diverso punto di vista giuridico, ad un vizio già eccepito: ulteriori fattispecie operativamente ipotizzabili saranno, comunque, esaminate nel prosieguo della presente trattazione.

Procedendo nell'analisi delle “innovazioni” apportabili alla domanda da produrre in appello, esaminiamo quelle concernenti **i motivi** (la cosiddetta “causa petendi”) sono strettamente collegate a quanto appena esaminato in relazione al “petitum”.

La domanda diventa “nuova” e, pertanto, inammissibile, con riferimento ai motivi adottati a supporto della medesima, qualora in appello risultino introdotti motivi diversi rispetto a quelli evidenziati in primo grado: tale “diversità”, per generare “novità” della domanda, deve introdurre nuovi temi di indagine e decisione nel giudizio, ed avere presupposti di fatto e di diritto mai evidenziati in precedenza.

Evidentemente, infatti, l'introduzione in appello di nuovi motivi viene a determinare un diverso “campo” d'indagine, mutando lo scenario di riferimento sottoposto a giudizio. Quanto precede, sempre che le “innovazioni” apportate ai motivi superino la soglia delle mere precisazioni o modifiche, nello spirito della “emendatio libelli” che è perfettamente ammissibile, come chiarito in precedenza.

Se le precisazioni o modifiche dei motivi originari non hanno natura sostanziale, bensì intendono riprendere i medesimi motivi, prospettandoli soltanto in una prospettiva interpretativa, ritenuta maggiormente efficace, ciò non può incorrere nel divieto di cui al primo comma dell'articolo 57 del decreto legislativo n. 546/92.

Con riferimento al limite entro cui possano essere ammissibili modificazioni al “petitum” o alla “causa petendi”, ritengo utile rifarsi alla Relazione Tematica n. 35 del 13.03.2009 della Corte di Cassazione¹, che fornisce chiarimenti in merito, affermando quanto segue: “La giurisprudenza è consolidata nel ravvisare l'esistenza di domanda nuova, inammissibile ai sensi dell'art.345 c.p.c., quando vi sia modificazione della causa petendi, o petitum diverso e più ampio. L'esigenza è quella di evitare che, attraverso il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato, si introduca nel processo un nuovo tema di indagine e di decisione, avanzando una pretesa diversa da quella fatta valere in primo grado e sulla quale

¹ “La presenza dello Jus constitutionis nella giurisprudenza della corte di cassazione : gli approdi alla luce dell'articolo 111 Costituzione ; qualche profilo di criticità”, Relazione tematica n.35, del 13.03.2009.

non si è svolto in quella sede il contraddittorio, alterando l'oggetto sostanziale dell'azione e i termini della controversia... Rispetto alla emendatio libelli, che non integra domanda nuova, è costante l'affermazione della ricorrenza della stessa in caso di diversa qualificazione giuridica dei fatti costitutivi, di specificazione della domanda, di limitazione del petitum.”

2.2 Ipotesi di non operatività del divieto di “domande nuove” in appello.

Il primo comma dell'articolo 57 del decreto legislativo n. 546/92, pur prevedendo tassativamente il divieto di “nuove domande” in appello, lascia spazio ad alcune ipotesi di “emendatio libelli”, che, in conformità a quanto desumibile dal documento della Corte di Cassazione appena richiamato, possono essere identificabili nelle seguenti fattispecie:

- **diversa qualificazione giuridica dei fatti costitutivi ;**
- **specificazione della domanda ;**
- **limitazione del petitum ;**
- **ius superveniens ;**
- **argomentazioni ulteriori, inerenti fatti sopravvenuti ;**
- **domande di condanna a restituire quanto sia stato indebitamente versato;**
- **domanda degli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.**

Si tratta di fattispecie alle quali la giurisprudenza dominante collega il ricorrere di altrettante ipotesi di “emendatio libelli”: **tali, pertanto, da non incorrere nel divieto ex articolo 57.**

Sulle prime due non pare necessario soffermarsi, essendo già state commentate, laddove si è discusso del significato di “emendatio libelli” in precedenza. Con riferimento alla terza, è evidente che non può costituire “domanda nuova” la riduzione della originaria pretesa, definita in termini più contenuti. Se, ad esempio, l'amministrazione finanziaria si avvedesse della correttezza di alcuni rilievi mossi dal contribuente ad un proprio atto impositivo, tali da ridurre l'originaria pretesa in esso contenuta, la stessa non dovrà di certo annullare completamente l'atto emesso e riprendere ex-novo il procedimento accertativo: sarà sufficiente che riduca la propria pretesa, in ragione di quanto ritenuto corretto, a fronte dei rilievi difensivi che sono stati ritenuti fondati, lasciando al giudice l'onere di accertare la consistenza della pretesa residua, tuttora in essere.

Con riguardo allo “**ius superveniens**”, esso costituisce un'ulteriore opportunità di introdurre una domanda nuova in appello: esso si realizza ogni qualvolta, succesivamente alla sentenza di primo grado, sia stata promulgata una nuova disposizione normativa, suscettibile di incidere sulla medesima fattispecie oggetto della controversia già giudicata in prima istanza. **Nelle ipotesi in cui lo “ius superveniens”, contestualmente:**

**emerge dopo che sia stato consumato il primo grado di giudizio;
sia capace di influire sulla stessa situazione di fatto esaminata dai giudici di prima istanza;
allora lo stesso rende in certo qual modo “obbligata” e certamente ammissibile la nuova domanda in appello.**

Circa le **argomentazioni ulteriori su fatti sopravvenuti**, si tratta di una fattispecie che non necessita di particolari commenti: nei casi in cui siano intervenuti elementi di fatto inediti, e la loro tardiva presentazione in giudizio non sia imputabile alla parte che intenda procedervi, le relative deduzioni dovranno essere ammesse anche in appello.

Con riguardo **alla domanda di condanna alla restituzione di quanto indebitamente versato**, si tratta del caso in cui un contribuente, soccombente in primo grado, e tenuto al pagamento del tributo in pendenza del processo, in appello rivolga ai giudici la suddetta richiesta che, è evidentemente ammissibile, non potendo essere qualificata quale “nuova” domanda.

Infine non può tacersi della **domanda degli interessi maturati dopo la sentenza impugnata**, costituente la sola ipotesi espressamente richiamata dall'articolo 57 del decreto legislativo n. 546/92. La norma richiamata, fermo restando il divieto di proporre “domande nuove”, ammette infatti tale domanda affermando che: **“Possono tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata”**.

In linea con tale disposizione si è pronunciata la Corte di Cassazione, con sentenza n. 5641 del 12.05.92, nella quale affermava che la domanda relativa agli interessi maturati successivamente alla sentenza di primo grado può essere proposta in appello, anche qualora nel ricorso introduttivo non si sia fatto cenno alla richiesta degli stessi interessi. Gli interessi, per definizione, costituiscono “prestazioni accessorie, omogenee rispetto alla prestazione principale, che si aggiungono ad essa, per effetto del decorso del tempo, e che sono commisurate ad un'aliquota della stessa.”

Con riguardo alla funzione economica assoluta, gli interessi possono essere distinti in: **moratori** e **compensativi**. I primi hanno per presupposto il ritardo nel pagamento da parte del soggetto obbligato : costituiscono, in sostanza, una “... liquidazione forfetaria del danno da ritardo nelle obbligazioni pecuniarie”.

Gli interessi compensativi, invece, hanno una funzione remunerativa, rappresentando un compenso dovuto, a fronte del vantaggio consistente nella disponibilità, in capo al debitore, di una somma di denaro spettante al creditore.

La possibilità di richiedere gli interessi “maturati dopo la sentenza impugnata” cui fa riferimento l'articolo 57 del decreto legislativo n. 546/92, si riferisce ai soli interessi moratori, e non anche a quelli compensativi.

L'ipotesi relativa alla richiesta di interessi moratori in appello infatti, pur essendo definibile come una domanda nuova, è comunque intimamente connessa a quella originaria, e relativa al trascorrere del tempo dalla sentenza di primo grado. E' il caso del contribuente che, avendo subito la riscossione in pendenza del processo, a seguito di un esito sfavorevole del primo grado di giudizio, ricorra in appello, richiedendo al giudice di seconde cure, tra l'altro, gli interessi moratori su quanto (a suo avviso) indebitamente corrisposto nelle more del giudizio.

La Corte di Cassazione², in merito, ha affermato che la definizione degli interessi come moratori, anziché compensativi, non costituisce “domanda nuova”, ma una semplice

argomentazione difensiva tesa a contrastare quanto affermato dal giudice di primo grado, che aveva attribuito natura compensativa agli stessi interessi. Di conseguenza, il contribuente che ricorra in appello contro una sentenza di primo grado sfavorevole, affermando la natura moratoria degli interessi richiesti, non incide sui motivi originari, né allarga l'ambito del giudizio chiedendo l'accertamento di nuovi elementi di fatto o di diritto, ma si limita a contrastare quanto ha formato oggetto della sentenza a lui sfavorevole, con una diversa interpretazione giuridica della fattispecie in esame.

In conclusione della tematica inerente gli interessi, va precisato che **nella previsione dell'articolo 57, più volte richiamato in precedenza, non sono comprese, né le somme derivanti da rivalutazione monetaria, né quelle da anatocismo**; quest'ultimo consiste nella capitalizzazione degli interessi su un capitale, affinché essi siano a loro volta produttivi di altri interessi (in pratica si

² Cassazione, sentenza n. 2610 dell'11.02.2004.

tratta del calcolo degli interessi sugli interessi: nella prassi bancaria si parla di “interessi composti”).

3. Il divieto di proporre in appello “Nuove eccezioni”.

Il secondo comma dell'articolo 57 del decreto legislativo n. 546/92, riferendosi al giudizio d'appello, afferma testualmente: “**Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio**”.

Una tale affermazione, apparentemente lapidaria, non è affatto di semplice lettura ed interpretazione, neppure per gli “addetti ai lavori”.

Per essere in grado di districarsi nelle questioni operative che si trova a fronteggiare un contribuente, ovvero il suo difensore, **occorre definire preventivamente quali siano le eccezioni “rilevabili d'ufficio”**.

3.1 In quali ipotesi le eccezioni sono rilevabili d'ufficio .

Anzi tutto non è affatto pacifica l'esatta cognizione del significato del termine “eccezione”, almeno per chi non sia provvisto di una preparazione squisitamente giuridica.

Nella disciplina del processo civile, **per “eccezione”, si intende ogni deduzione opposta dal convenuto, che valga a destituire di fondamento la domanda dell'attore.**

Preciso ulteriormente che “**attore**” è colui che agisce per primo in giudizio, mentre “**convenuto**” è colui che resiste all'azione dell'attore, difendendosi. Nel processo tributario, rispetto a quello civile, si attua un'inversione del ruolo delle parti del processo. Il contribuente, nel processo tributario, riveste usualmente il ruolo di “attore formale” : è infatti mediante l'impugnazione proposta dal contribuente che si avvia il processo, malgrado, da un punto di vista “sostanziale”, l'attore sia l'amministrazione finanziaria. E' infatti innegabilmente ad opera di quest'ultima, che è stato emesso l'atto impositivo contenente la pretesa nei confronti del contribuente...Tornando al significato del termine “eccezione”, si diceva che può rientrare in tale concetto ogni deduzione, ad opera del convenuto, volta a “smontare” il supporto logico sul quale si fonda la pretesa dell'attore.

Quando e come si manifestano le eccezioni? Di fronte alla domanda dell'amministrazione finanziaria, il contribuente convenuto, una volta costituitosi in giudizio, può seguire diverse strategie difensive, quali ad esempio:

a) contestarne la fondatezza dei fatti costitutivi, o sostenendone l'inesistenza, ovvero la diversa connotazione degli stessi, rispetto alla descrizione che ne è stata fatta, a supporto della domanda;

b) contestarne i riferimenti a disposizioni normative, richiamate a supporto motivazionale della stessa domanda, portando argomentazioni di merito, capaci di evidenziare l'inesattezza di quanto asserito dall'attore sostanziale (l'amministrazione finanziaria).

In entrambi i casi suddetti siamo nel campo delle “**mere difese**”: queste ultime non costituiscono eccezioni, e possono essere illustrate in ogni grado del giudizio, non soggiacendo alla preclusione prevista dall'articolo 57 del decreto legislativo n. 546/92.

In alternativa alle soluzioni poc'anzi illustrate e contraddistinte dalle lettere a - b, il contribuente potrebbe tuttavia adottare strategie diverse, come ad esempio:

- dedurre l'esistenza di altri fatti diversi, che, ove provati, siano capaci di ledere legittimamente il diritto vantato dall'attore sostanziale, determinandone l'estinzione, o la modificazione: si parlerà. In tali ipotesi, della deduzione di **eccezioni fondate su fatti “estintivi” o “modificativi”**;
- dedurre l'esistenza di fatti capaci di evidenziare l'inesistenza del diritto vantato dall'amministrazione, perchè non è mai sorto per carenza di determinati presupposti, ovvero per il mancato verificarsi di una condizione sospensiva in tal senso necessaria. In queste ulteriori ipotesi, saremo di fronte ad un'**eccezione costituita da fatti “impeditivi”**.

Riassumendo, può dirsi che **l'eccezione si concretizza nell'evidenziare l'esistenza di un fatto estintivo, modificativo o impeditivo del diritto dell'attore, tale da generare il rigetto della domanda**. A tale conclusione si perviene agevolmente dalla lettura dell'articolo 2697 del codice civile, norma che stabilisce l'onere della prova: “Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. **Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti, ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto, deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda**”.

Ma ritengo a questo punto necessario effettuare qualche esempio applicativo, per poter meglio comprendere **cosa si intenda per eccezione con efficacia impeditiva, estintiva, o modificativa**.

Un esempio di **eccezione con efficacia impeditiva** potrebbe essere così rappresentato: prendiamo il caso di un avviso di accertamento sintetico, fondato sull'articolo 38 del d.p.r. n. 600/73. Tale norma, nella versione vigente sino al 31

maggio 2010³, sosteneva che “L'ufficio ... può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente, in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze, **quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato**”. Il contribuente, dopo aver attentamente esaminato l'avviso notificato, e gli importi relativi alle “grandezze” richiamate dalla norma, lo impugna chiedendone la nullità, e supportando la domanda con **un'eccezione avente efficacia impeditiva**. L'ufficio, infatti, alla luce delle verifiche da lui effettuate, avrebbe provveduto ad applicare l'accertamento sintetico, senza osservare il presupposto richiesto, inerente lo scostamento “di almeno un quarto” tra quanto accertabile ed il reddito dichiarato dal contribuente.

Secondo tale impostazione difensiva, il contribuente ritiene nullo l'avviso di accertamento, in quanto fondato su una metodologia accertativa posta in essere in assenza dei presupposti normativamente predeterminati.

Un caso di **eccezione avente efficacia estintiva** può essere rappresentato da una cartella di pagamento non preceduta da avviso bonario, ed emessa ai sensi dell'articolo 36-bis del d.p.r. n. 600/73 (controllo formale delle dichiarazioni dei redditi).

Nella cartella si contesta il mancato versamento delle imposte, come peraltro dichiarate dallo stesso contribuente : per tale ragione, pertanto, l'ufficio ha ritenuto superfluo l'invio del relativo avviso bonario... Il contribuente chiede l'annullamento della cartella portando in giudizio **l'eccezione fondata sul fatto estintivo consistente nell'avvenuta compensazione delle imposte a debito con altrettanti crediti dallo stesso vantati**.

Un'ipotesi di **eccezione avente efficacia modificativa**, è lo stesso caso appena esaminato, laddove il contribuente dimostri di aver compensato parzialmente quanto dovuto, riducendo ed in tal modo “modificando” la pretesa originariamente dedotta in giudizio dall'amministrazione.

Le eccezioni “in senso stretto” (o “proprie”), sono quelle di cui si è sinora discusso, e sulle quali si sono basate le esemplificazioni esaminate: sono quelle di cui ai precedenti punti, aventi efficacia impeditiva, estintiva o modificativa, e tali da poter essere rilevate dai giudici soltanto ove abbiano formato oggetto di specifica allegazione, ad opera della parte a ciò interessata.

3 Poi modificata dall'art.22, c. 1, d.l. 31.05.2010, n. 78 convertito dalla Legge n. 122 del 30.07.2010.

E' pertanto a dette eccezioni, e ad esse soltanto, che si rivolge il divieto ex articolo 57 , ove si parla di “nuove eccezioni non rilevabili anche d'ufficio”, laddove le stesse, non essendo state ritualmente proposte in primo grado, non possono essere introdotte nel giudizio d'appello, perchè così facendo, si andrebbe ad ampliare il “thema decidendum” originariamente definito.

Sono **eccezioni “in senso stretto” o “proprie”, e pertanto non sono rilevabili d'ufficio: l'incompetenza territoriale, la prescrizione, la compensazione, l'eccezione di inadempimento, la nullità dell'avviso di accertamento.** Circa quest'ultima, va detto che la Corte di Cassazione, in linea con quanto appena affermato, con sentenza n. 13087 del 08.09.2003, ne ha sostenuto la non rilevanza d'ufficio, con l'onere, per la parte interessata, di formulare l'eccezione relativa nel corso del primo grado del giudizio.

Esistono però anche eccezioni ulteriori rispetto alle precedenti, definite quali **eccezioni “in senso lato” o “improprie”, che sono rilevabili d'ufficio dal giudice in ogni grado del giudizio, e quindi anche in appello, a prescindere dall'avvenuta allegazione ad opera della parte nel cui interesse le eccezioni medesime potrebbero essere fatte rilevare.**

Sono tali, tutte le eccezioni processuali di rito, riguardanti il regolare svolgimento del processo e, pertanto, sanzionabili con l'inammissibilità. Volendo procedere ad una possibile elencazione, certamente non esaustiva, né del tutto “impermeabile” a possibili particolarità e specificità, **possono rientrare nelle eccezioni improprie: il difetto di legittimazione processuale, l'eccezione di pagamento, di novazione, di rinuncia al credito, di risoluzione consensuale del contratto, di decadenza del contribuente nell'esercizio di una facoltà da lui vantata nei confronti dell'amministrazione finanziaria.**

In merito a quest'ultima ipotesi, una fattispecie operativa tipica potrebbe essere quella di un professionista sprovvisto dei requisiti di “autonoma organizzazione” determinanti ai fini dell'assoggettabilità ad Irap, che prudenzialmente abbia optato per assolvere comunque l'imposta, proponendosi la successiva presentazione della relativa istanza di rimborso, nei termini normativamente predeterminati dall'articolo 38 del d.p.r. n. 602/73 (entro 48 mesi dalla data di versamento), provvedendo però tardivamente a tale adempimento.

Ben si comprenderà come, in una tale ipotesi, non possa certo rientrare nella “disponibilità” dell'amministrazione finanziaria il decidere di procedere comunque

al rimborso delle imposte assolte dal predetto professionista! Si tratta, pertanto, di eccezione rilevabile d'ufficio anche in appello, mentre **a conclusione opposta si dovrà pervenire con riferimento al termine di decadenza posto a carico degli uffici dell'amministrazione, in favore dei contribuenti**⁴: si tratta del diritto del contribuente di non lasciare il proprio patrimonio "esposto" all'azione dell'amministrazione oltre un certo limite di tempo, e pertanto non può essere sottratto all'autonomia della parti. In tale ultima fattispecie, sarà, in definitiva lo stesso contribuente a dover valutare se servirsi o meno dell'eccezione di decadenza, nei confronti dell'amministrazione.

7 gennaio 2012

Giuseppe Pagani

4 In tal senso si è espressa la Corte di cassazione, con sentenza n°22015 del 22.11.2004

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