

Jus novarum in appello: **eccezioni nuove e mere difese**

A cura di Antonio Gigliotti

All'Amministrazione finanziaria non è preclusa la possibilità di proporre in grado di appello le contestazioni circa il merito della *debenza* del rimborso richiesto dalla parte, anche se nel primo grado si è limitata a eccepire soltanto la decadenza del contribuente dall'istanza di rimborso. Ciò in virtù del fatto che il divieto legislativo dello *ius novarum* del giudizio di appello non riguarda anche le eccezioni di mera difesa processuale. L'Ufficio, pertanto, in sede di gravame, è legittimato a dedurre in merito alla effettiva sussistenza dei requisiti legittimanti il riconoscimento del diritto al rimborso.

Questo, in sintesi, il principio affermato dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 22493 del 27 ottobre 2011.

La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria Civile, con la sentenza n. 22493, del 27 ottobre 2011, in tema di eccezioni proponibili in grado d'appello da parte dell'Ufficio a sostegno del diniego dell'istanza di rimborso, ha sancito il seguente principio di diritto:

- all'Amministrazione finanziaria non è preclusa la possibilità di proporre in grado di appello le contestazioni circa il merito della *debenza* del rimborso richiesto dalla parte, anche se nel primo grado si è limitata a eccepire soltanto la decadenza del contribuente dall'istanza di rimborso. Ciò in virtù del fatto che il divieto legislativo dello *ius novarum* del giudizio di appello non riguarda anche le eccezioni di mera difesa processuale. L'Ufficio, pertanto, in sede di gravame, è legittimato a dedurre in merito all'effettiva sussistenza dei requisiti legittimanti il riconoscimento del diritto al rimborso.

Il fatto

Nella specie, la pronuncia in esame scaturisce dal giudizio di legittimità introdotto dall'Agenzia delle Entrate.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio dichiarava inammissibile l'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria avverso la sentenza della CTP che aveva accolto l'istanza di rimborso di un contribuente, ex dipendente del CNR, relativa ad una parte della ritenuta d'imposta operata sull'indennità di anzianità percepita alla cessazione del rapporto di lavoro.

In particolare:

- la detta indennità di anzianità consisteva in Bpf (buoni fruttiferi postali), acquistati dal CNR in costanza del rapporto di lavoro e intestati al contribuente;
- l'istanza all'Amministrazione finanziaria aveva avuto ad oggetto le ritenute operate sugli interessi maturati sui Bpf, e si basava sul presupposto che detti interessi non dovessero essere soggetti alla tassazione sui redditi da lavoro dipendente.

Primo Grado

L'Ufficio, dal canto suo, non aveva riconosciuto il diritto al rimborso.

Ne scaturiva un giudizio dinanzi alla CTP, su iniziativa del contribuente, nel quale l'Agenzia delle Entrate si limitava ad eccepire la decadenza del medesimo dall'istanza.

La CTP, disattesa l'eccezione della parte resistente, accoglieva il ricorso del contribuente.

Secondo grado

A quel punto, l'Amministrazione finanziaria proponeva appello.

In particolare, durante il giudizio di secondo grado, l'Ufficio, andando oltre la mera eccezione di decadenza, argomentava in merito all'effettiva spettanza del rimborso.

La CTR dichiarava inammissibile l'impugnazione, assunta la novità della questione proposta dall'Agenzia.

Eccezioni formulate dall'Agenzia delle Entrate	
Primo grado	Secondo grado
<p>Decadenza del contribuente dal diritto di proporre istanza:</p> <ul style="list-style-type: none"> disattesa l'eccezione, la CTP accoglieva il ricorso del contribuente 	<p>Gli interessi maturati sui Bpf mantengono la stessa natura dell'indennità di anzianità, soggiacendo per questo all'Irpef:</p> <ul style="list-style-type: none"> la CTR respinge l'appello, assumendo la novità dell'eccezione

Le doglianze dell'Ufficio

Per la cassazione della sentenza emessa dalla CTR, l'Agenzia dell'Entrate, uscita sconfitta da ben due gradi di giudizio, proponeva ricorso, affidandosi a due motivi di censura.

Questa volta, trovando miglior fortuna.

Censure mosse dall'Ufficio

In particolare, con il primo, lamentava:

- violazione e falsa applicazione dell'art. 57 del D.lgs. 546/1992, affermando che la CTR avrebbe errato nel dichiarare inammissibile l'appello, in quanto la nuova argomentazione proposta dall'Ufficio in grado di appello era qualificabile come mera difesa e non come eccezione in senso stretto.

Con il secondo motivo, invece, deduceva:

- la violazione degli artt. 174 DPR 156/73 e 17 DPR 917/86, censurando l'affermazione della sentenza gravata secondo cui alla fattispecie non sarebbe stato applicabile l'orientamento giurisprudenziale che ha affermato la soggezione alla tassazione sui redditi da lavoro dipendente degli interessi sui Bpf corrisposti a titolo di indennità per anzianità di servizio.

A questo punto, è il caso di operare alcune precisazioni in ordine alla portata applicativa dell'art. 57, D.Lgs. 546/1992, alla luce della giurisprudenza di legittimità già formatasi sul punto.

*Innanzitutto, il citato art. 57, rubricato “Domande ed eccezioni nuove”, stabilisce che: “Nel giudizio d'appello **non possono proporsi domande nuove** e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio [...]. Non possono proporsi **nuove eccezioni** che non siano rilevabili anche d'ufficio”.*

Ebbene, in linea di principio, il divieto dello ius novorum in appello, posto dall'articolo 57 del Dlgs 546/1992, è conforme al principio del doppio grado di giurisdizione che resterebbe vanificato se si ammettesse l'introduzione di domande nuove nel giudizio di appello.

L'appello - quale mezzo di gravame, mirante, quindi, ad un nuovo esame della controversia - è caratterizzato, infatti, dal controllo dell'operato del giudice di primo grado e non dalla revisione della causa.

In buona sostanza, quindi, la ratio del divieto va rintracciata in quella di impedire la proposizione di domande aventi un nuovo oggetto o basate su motivi diversi da quelli dedotti nel primo grado del processo, in quanto al giudice d'appello verrebbero sottoposti fatti e questioni non valutati dal giudice di primo grado.

La decisione della Corte di Cassazione

Prima censura fondata

La Sezione Tributaria della Cassazione, investita della vicenda giudiziaria in questione, ha ritenuto fondato il primo motivo di censura formulato dall'Ufficio. In particolare, ad avviso dei supremi Giudici:

- *“l'assunto svolto nell'appello dall'ufficio ... costituiva una mera difesa e non un'eccezione in senso stretto e pertanto la sua proposizione in appello doveva giudicarsi ammissibile”.*

Con tale affermazione, uniformandosi a quanto già affermato con le sentenze n. 14020/2007 e n. 12008/2011.

Via libera in appello alle “mere difese”

A ben vedere, la Cassazione, con la pronuncia in esame, non ha fatto altro che ribadire un orientamento oramai consolidato dalla sua stessa giurisprudenza.

Infatti, la Corte ha più volte affermato che, nell'ambito del contenzioso tributario:

- l'eccezione in senso stretto rappresenta lo strumento processuale attraverso il quale si possa far valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale, non potendo essere considerata tale - e non comportando, pertanto, il divieto di sollevare eccezioni nuove in appello, posto dall'art 57 del

D.Lgs n.546/92 - la nuova deduzione, in grado di appello, di cosiddette “eccezioni improprie”, o “mere difese”, dirette esclusivamente a sollecitare il rilievo d’ufficio, da parte del giudice, dell’inesistenza dei fatti costitutivi del diritto dedotto in giudizio (cfr. Cass. V sez. 12.8.2004 n. 15546), ovvero, specularmente, in quanto volta alla mera contestazione da parte dell’Amministrazione finanziaria delle censure mosse dal contribuente all’atto impugnato con il ricorso e alle quali rimane, comunque, circoscritta l’indagine rimessa al giudice.

Ne discende che la norma dell’art. 57 comma 2 D.Lgs n. 546/1992, comporta esclusivamente la preclusione delle eccezioni “nuove”, cioè di quelle eccezioni che:

- si risolvono in un mutamento, in secondo grado, degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa, con conseguente ampliamento del *thema decidendum*.

Inoltre, sempre ad avviso della Cassazione, in caso di un giudizio scaturito da un diniego di rimborso, spetta al contribuente:

- *“dimostrare che, in punto di fatto, non sussiste nessuna delle ipotesi che legittimano il rifiuto e l’amministrazione finanziaria può dal canto suo difendersi quindi a tutto campo, non essendo vincolata ad una specifica motivazione di rigetto: **ne consegue che le eventuali falle del ricorso introduttivo possono essere eccepite in appello dall’Amministrazione a prescindere dalla preclusione posta dal D. Lgs. n. 546/92, art 57, in quanto, comunque, attengono all’originario thema decidendum** (sussistenza o insussistenza dei presupposti che legittimino il rifiuto del rimborso)”* (Cass. n. 2507/2009).

Osservazioni

Evidentemente, in questa prospettiva, una mera contestazione formulata dall’Agenzia in secondo grado, in ordine alla sussistenza di un elemento legittimante il riconoscimento del rimborso, della cui allegazione era onerato il ricorrente, non costituiva “eccezione”, ma soltanto una mera “difesa”, così come correttamente rilevato dalla Cassazione.

Le “difese”, in buona sostanza, non comportano alcun allargamento della sfera di cognizione del giudice, diversamente da quanto avviene con le eccezioni “in senso stretto”.

Queste ultime, infatti, sono costituite dalle allegazioni delle circostanze che si collegano alla fattispecie costitutiva del diritto azionato, impedendo che questo produca l'effetto previsto (fatti impeditivi), ovvero modificando o estinguendo l'effetto già prodottosi (fatti modificativi o estintivi).

Le eccezioni non influiscono certamente sull'oggetto del processo – che resta definito nella domanda – ma incidono sul *thema probandum*.

*Nel diritto processuale l'**eccezione** è, in senso proprio, un fatto giuridico introdotto nel processo che estingue, modifica o impedisce l'efficacia dei fatti su cui si fonda la domanda di chi ha esercitato l'azione (fatti costitutivi).*

In particolare, le eccezioni, in senso proprio, vanno tenute distinte dalle mere difese con le quali il convenuto contesta la fondatezza della domanda dell'attore, deducendo che il fatto costitutivo non si è verificato o si è verificato con modalità diverse da quelle che ha prospettato oppure che la disposizione di legge da lui invocata non esiste o contiene una disciplina diversa da quella che ha indicato.

Poiché, a differenza della mera difesa, con l'eccezione vengono introdotti nel processo nuovi fatti, gli stessi devono essere provati secondo il principio dell'onere della prova.

Eccezioni in senso stretto e in senso lato

L'ordinamento può stabilire che oltre ad essere proposta da una parte, l'eccezione è rilevabile d'ufficio dal giudice, nel qual caso si parla di eccezione in senso lato, mentre quando l'eccezione può essere solamente proposta da una parte si parla di eccezione in senso stretto.

Eccezioni di merito e di rito

L'eccezione di merito consiste nell'allegazione dei fatti impeditivi, modificativi o estintivi del diritto soggettivo dedotto in giudizio dall'attore (il diritto sostanziale per la cui realizzazione è stata esercitata l'azione).

L'eccezione di rito è, invece, lo strumento attraverso il quale si contesta la validità di un atto processuale e si costringe il giudice a pronunciarsi sulla stessa.

Divieto di sollevare eccezioni nuove in appello alla luce della sentenza n. 22493/2011	
Eccezioni improprie - “mere difese” - ovvero dirette esclusivamente a sollecitare il rilievo da parte del giudice	non opera il divieto , posto dall’art 57 del D.Lgs n.546/92
Eccezione “in senso stretto”, volte ad ampliare il <i>thema decidendum</i>	opera il divieto , posto dall’art 57 del D.Lgs n.546/92

Seconda censura inammissibile

In ordine, invece, al secondo motivo, la Corte lo ha considerato inammissibile, poiché ininfluyente, ai fini del decidere.

Cassazione con rinvio

Ebbene, alla luce dell’orientamento poc’anzi riportato, la Sezione Tributaria della suprema Corte di Cassazione, in relazione al primo motivo, ha concluso per la cassazione con rinvio dell’impugnata sentenza, così accogliendo il ricorso proposto dall’Agenzia delle Entrate.

La parola è, quindi, tornata alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, a cui spetterà il compito di analizzare nuovamente il merito della vicenda giudiziaria in questione, attenendosi ai principi di diritto espressi in sede di legittimità.

17 febbraio 2012

Antonio Gigliotti