dirittifondamentali.it

Dirittifondamentali.it - Fascicolo 2/2021
Data di pubblicazione – 4 giugno 2021

Il divieto di *ius novorum* in appello si applica anche nei confronti dell'Ufficio finanziario
(Nota a Cass. Civ. Sez. V, n. 5160 del 2020)

di
Maurizio Villani e Chiara Doria [*]

SOMMARIO: 1 – Il principio di diritto. 2 – Il caso di specie. 3 – *Ius novorum* ed esercizio del diritto di difesa del contribuente. 3.1. – Brevi riflessioni sul rapporto tra Stato e contribuente. 4 – Conclusioni.

1. *Il principio di diritto*

La Suprema Corte, con ordinanza n. 5160 del 26 febbraio 2020, in occasione della dichiarazione di nullità di una sentenza del Tribunale Regionale della Toscana per il capo impugnato dalla società ricorrente, ha avuto modo di riaffermare il principio secondo cui *"il divieto di domande nuove previsto all'art. 57, co. 1, d.lgs. n. 546/199, trova applicazione anche nei confronti dell'Ufficio finanziario, al quale non è consentito, innanzi al giudice d'appello, avanzare pretese diverse, sotto il profilo del fondamento giustificativo, e dunque sul piano della causa petendi, da quelle recepite nell'atto impositivo".*

La Corte di Cassazione ha dunque confermato che all'Amministrazione Finanziaria – della quale sembra rimarcare la posizione di parità processuale rispetto al contribuente – non è permesso dedurre in secondo grado profili diversi rispetto a quelli contenuti nell'avviso di accertamento. Da ciò logicamente deriva – in un'ottica in cui risultano centrali la certezza dell'imposizione, la contestabilità della stessa il diritto di difesa del contribuente – la necessità che l'avviso di accertamento contenga in maniera puntale e specifica le ragioni della pretesa erariale, atteso che all'Ufficio è preclusa la possibilità di integrarle successivamente in giudizio.

[*] Avvocato tributarista, cassazionista, specializzato in diritto tributario e penale tributario. Dottoranda di ricerca in *Diritti e sostenibilità* (XXVI ciclo) presso l'Università del Salento.

2. *Il caso di specie.*

La vicenda oggetto della pronuncia in esame trae origine dall'impugnazione di un avviso di accertamento col quale vengono disconosciuti e recuperati all'imponibile i costi di pubblicità sostenuti da un'impresa per la sponsorizzazione di autovetture di gara: questi ultimi vengono ritenuti dall'Agenzia non inerenti poiché antieconomici. L'azienda presenta ricorso e la Commissione Tributaria provinciale ne accoglie integralmente le ragioni; in appello, tuttavia, la Commissione Tributaria regionale capovolge la decisione di primo grado, con ciò accettando la diversa prospettazione fornita dall'Agenzia dell'Entrate riguardo ai costi dapprima disconosciuti e recuperati all'imponibile con l'avviso di accertamento. Secondo tale nuova ricostruzione, le spese sostenute dall'azienda costituiscono non più costi di pubblicità ma costi di rappresentanza, come tali deducibili solo parzialmente.

La società oggetto di accertamento ricorre dunque in Cassazione, sostenendo la violazione degli articoli 7, comma 1, 1 comma 2, del D. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546[1] e del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'articolo 112 c.p.p. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.

Il giudice di legittimità, preso atto della diversità ontologica sussistente tra i tra costi di pubblicità e i costi di rappresentanza – cui consegue una differenza materiale delle ragioni a supporto della pretesa fiscale – cassa la sentenza impugnata per il capo investito dal motivo di ricorso. Secondo la Corte di Cassazione, infatti, la diversa prospettazione delle spese contestate alla società ricorrente modifica sia la *causa petendi* sia il *petitum* della pretesa erariale[2]. La sentenza del giudice d'appello, che statuisce

[1]*Art. 7, comma 1 (Poteri delle commissioni tributarie):* Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, 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.

Art. 1, comma 2 (Gli organi della giurisdizione tributaria): 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.

[2]Mentre, infatti, in sede di avviso di accertamento l'Ufficio nega del tutto il diritto alla deduzione dei costi, in sede d'appello prospetta una qualificazione giuridica che limita la deducibilità delle spese ma non la esclude in toto.

sulla base della seconda e distinta *causa petendi*, deve pertanto considerarsi nulla sul punto poiché viola la preclusione a domande nuove[3].

3. *Ius novorum ed esercizio del diritto di difesa del contribuente.*

È opportuno effettuare qualche breve considerazione in ordine all'origine e alla portata del divieto di *ius novorum.* Quest'ultimo, sulla scorta di quanto già previsto con riferimento al rito civile e a quello del lavoro[4], è stato ascritto alla disciplina processuale tributaria solo con il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; la disciplina previgente, contenuta nel D.P.R. n. 636 del 1972, difettava infatti di una simile previsione, nonostante fosse generalmente ritenuto applicabile il disposto dell'articolo 345, comma 1, del c.p.c.[5]

Oggi, l'art. 57, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre n. 546, esplicitamente statuisce che nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove; ove le stesse vengano proposte, devono essere dichiarate inammissibili, anche d'ufficio, dal giudice[6].

L'*intentio legis* sottesa ad una simile determinazione è quella di delimitare il più possibile l'ambito oggettivo del giudizio di appello rispetto alle domande avanzate dalle parti o rispetto al contenuto della sentenza di primo grado. Come noto, infatti, l'impugnazione ha effetto devolutivo e l'ambito del giudizio di appello risulta circoscritto alle questioni di fatto e di diritto censurate: il giudizio non è un *novum iudicium* ma una *revisio prioris istantiae*[7].

Il divieto di *ius novorum* ha pertanto carattere assoluto ed è posto sia al fine di tutelare principio volto a garantire il rispetto del doppio grado di giurisdizione – il quale

---

[2]Per poter qualificare una domanda come nuova è infatti necessario fare riferimento agli elementi costitutivi della stessa: ai soggetti, al *petitum* e alla *causa petendi*. DENARO M., *Proposizione di nuove domande in appello: limiti e possibilità,* in *FiscoOggi,* 27 giugno 2005, https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/proposizione-nuove-domande-appello-limiti-e-possibilita.

[4]Artt. 345 e 437 c.p.c.

[5]Il divieto di *ius novorum* era infatti "pacificamente riconosciuto nel vigore del D. P. R. n. 636 del 1972", GAFFURI A. M. e TURCHI A., *Il processo tributario. rassegna di giurisprudenza,* in *Giur. It.*, 1999, 12.

[6]Il secondo comma del medesimo articolo 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 impugnata.

[7]SEPE E. A., *Il sistema delle impugnazioni nel processo tributario,* https://www.odcec.mi.it/docs/default-source/materiale-convegni/dott-sepe_sistemaimpugnazioni_12_01_15.pdf?sfvrsn=0, 1

resterebbe infatti privo di applicazione ove fosse consentita l'introduzione nel giudizio di appello di nuove domande che non potrebbero successivamente costituire oggetto di riesame[8] – sia al fine di soddisfare una fondamentale esigenza di «celerità ed economicità dell'attività processuale»[9].

A fronte dell'estensione dell'ambito di operatività del divieto all'Ufficio finanziario, è doveroso sottolineare la capacità dello stesso di soddisfare un'esigenza ulteriore: quella di garantire la sfera dell'effettività della tutela giurisdizionale apprestata al contribuente, la quale subirebbe certa lesione ove a quest'ultimo stesso fosse preclusa la concreta possibilità di difendersi. La difesa del contribuente, infatti, come noto, viene esternata per il tramite dei motivi di ricorso e gli stessi sono approntati al fine di contestare quanto emerso dall'atto impositivo (nel caso di specie, nell'avviso di accertamento). È dunque chiaro che, ove le ragioni della pretesa erariale potessero subire modifiche o integrazioni nel corso del processo, la strategia difensiva del contribuente verrebbe conseguentemente privata di efficacia.

A venire in rilievo sono quindi, di riflesso, il diritto di difesa di cui all'articolo 24, comma 2, della Costituzione ed il principio di parità delle parti di cui all'articolo 111, comma 2, della Costituzione, il quale, come noto, viene considerato dalla Corte Costituzionale «cardine della disciplina del giusto processo»[10]. Tale condizione di parità deve dunque sussistere non solo nel momento iniziale, di accesso alla giustizia, ma deve altresì protrarsi per tutta la durata del processo[11]; laddove si operasse in senso contrario, a venire pregiudicati sarebbero sia le esigenze di ordine pubblico strettamente connesse al principio del doppio grado di giurisdizione[12], sia quel complesso sistemico di principi delineato dagli articoli 3 e 24 della Costituzione di cui il principio di parità ex all'articolo 111 è esplicazione.

---

[8]DENARO M., *Proposizione di nuove domande in appello: limiti e possibilità, cit.*

[9]MENDOLA D., *L'operatività del meccanismo devolutivo dell'appello nel processo tributario,* in *Iltributario.it*, 20 agosto 2018.

[10]Corte Cost. n. 331 del 2008.

[11]Il diritto alla tutela giurisdizionale non si arresta al momento dell'accesso alla giurisdizione ma comprende la possibilità di una "completa" ed "effettiva" difesa. Si v., a tal proposito, COMOGLIO L.P., *Art. 24,* in *Commentario della Costituzione,* a cura di BRANCA G., Zanichelli, Bologna-Roma, 1981, 10.

[12]Si v., in tal senso, tra le altre, Cass. 13/10/2015 n. 20502.

È per tale motivo che il Supremo Consesso, nell'ordinanza *de qua*, nel richiamare i precedenti arresti di legittimità che si esprimono in maniera conforme alla propria decisione, fa riferimento sia alle pronunzie che statuiscono che all'Amministrazione finanziaria non è consentito, innanzi al giudice d'appello, avanzare pretese diverse, sotto il profilo del fondamento giustificativo e, dunque, sul piano della *causa petendi,* da quelle recepite nell'atto impositivo (Cass. n. 25909/2008), sia ad alcune pronunce in cui centrale è la constatazione per cui alla mancata osservanza del divieto di cui all'art. 57 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 da parte dell'Ufficio fa da contraltare la lesione della concreta possibilità per il contribuente di esercitare il diritto di difesa attraverso l'esternazione dei motivi di ricorso (Cass. n.9810/2014; Cass. n.12467/2019). Sottolinea, pertanto, che la mancata osservanza del divieto di *ius novorum* in appello finisce inevitabilmente con l'influire sulle possibilità del concreto esercizio del diritto di difesa di quest'ultimo.

Quanto sinora affermato trova altresì conferma nella giurisprudenza di merito; si rimanda, tra le altre, alla sentenza della Commissione Tributaria Regionale Catanzaro n.2373/2016, depositata il 29 settembre 2016, e alla sentenza della CTR di Bari n. 49/23/11 del 25 febbraio 2011[13].

3.1. Brevi riflessioni sul rapporto tra Stato e contribuente

Giova ricordare che, ai sensi dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, il processo tributario si connota come un processo eminentemente documentale, in cui sono preclusi l'utilizzo del giuramento e della prova testimoniale[14].

È anche sulla scorta di una simile constatazione che deve essere valutata la centralità rivestita dall'atto di accertamento e, di conseguenza, la fondamentale esigenza che la pretesa erariale non muti nella sua sostanza a seguito di una rideterminazione unilaterale ad opera dell'Amministrazione finanziaria nel corso del giudizio. Non si può pertanto prescindere da una riflessione che abbia ad oggetto anche gli effetti che

[13]"Gli avvisi di accertamento necessitano di essere adeguatamente motivati, giacché la motivazione costituisce uno degli elementi fondamentali degli atti impositivi; se, però, essi ne sono sprovvisti all'origine, non vi può essere una successiva integrazione in giudizio e, pertanto, l'atto così viziato risulta nullo".

[14] Si v., in tal senso, R. ESPOSITO, *Verità fiscale e giusto procedimento tributario*, in *Diritto e pratica tributaria, 3, 2018*, 994.

una simile evenienza ha sul già complicato rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

In tal senso sembra potersi richiamare l'articolo 6 dello Statuto dei diritti del contribuente[15], il quale, sottolineando l'importanza rivestita dalla conoscibilità degli atti da parte di quest'ultimo, pone una regola basilare di civiltà giuridica atta a garantire sia la concretezza della difesa dello stesso (ove sia necessaria), sia un rapporto con l'Amministrazione che si configuri in termini di fiducia e collaborazione.

Oggigiorno, al contrario, è infatti opinione diffusa che il contribuente nutri un sempre maggiore senso di sfiducia e diffidenza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e delle sue articolazioni[16] - a causa del quale i contribuenti sono spesso portati a ritenere che l'adempimento del dovere tributario costituisca una forma di "collaborazione coatta"[17] – che opera a detrimento dell'intera sistematica delineata in Costituzione dagli articoli 2, 3, 23 e 53 e ispirata ad un principio di giustizia che è anche extrafiscale[18].

Ciò vivifica l'urgenza con cui all'Amministrazione finanziaria è richiesto di intervenire al fine di rendere le procedure di accertamento quanto più precise e trasparenti possibili: come è stato più volte sottolineato, l'organizzazione e l'azione amministrativa, assieme alla fiducia nella pubblica amministrazione, costituiscono uno degli elementi più importanti nella determinazione del contribuente ad adempiere l'obbligazione tributaria, con ciò agendo positivamente sulla *compliance* dello stesso[19].

Tale approccio dovrebbe perciò necessariamente replicarsi anche in sede giurisdizionale di tutela: l'amministrazione, lungi dal dedurre profili diversi da quelli contenuti negli atti di accertamento, dovrebbe tener fede a quello spirito di collaborazione in forza del quale tra Amministrazione e contribuente non vi è né un rapporto di subordinazione, né un rapporto di opposizione[20].

---

[15]Rubricato "*conoscenza degli atti e semplificazione*", D.L. 27 luglio 2000, n. 212.

[16]G. TIEGHI, *Taxpayer Rights: a constitutional perspective,* in www.federalismi.it, 3, 2019, 3.

[17]C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali, Giuffrè*, 2011.

[18] *Ibidem*, 20.

[19]OCSE, *Tax morale: What drives People and Business to Pay taxes?*, in https://www.oecd.org/tax/tax-morale-f3d8ea10-en.htm.

[20]G. TIEGHI, *Taxpayer Rights: a constitutional perspective,* cit., 5.

dirittifondamentali.it

Pertanto, il divieto ribadito dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza in esame è capace di operare anche nel senso di incidere positivamente sul rapporto tra i due principali attori dell'obbligazione tributaria.

4. Conclusioni

In ultima analisi e alla luce di quanto sinora esposto, è possibile affermare che l'estensione del divieto di *ius novorum* in appello nei confronti dell'Ufficio finanziario esplica i propri effetti lungo due differenti linee direttrici: *in primis*, nei confronti dell'Amministrazione, esigendo che la stessa esponga in maniera rigorosa e puntuale le ragioni della pretesa erariale nell'atto impositivo e solo in esso – non potendo l'Ufficio integrarle o modificarle successivamente – con ciò rendendo, in ultima analisi, l'imposizione maggiormente certa e controllabile; in secondo luogo, nei confronti del contribuente, garantendo che la contestazione della pretesa erariale possa fondarsi su domande e ragioni immutabili nel corso del processo, di tal guisa inidonee a scardinare in un secondo momento l'apparato difensivo predeterminato. Entrambi gli aspetti finiscono quindi inevitabilmente con l'interessare il rapporto tra Stato e contribuente e a contribuire a quell'opera di ridefinizione dello stesso in termini di un proficuo dialogo.

dirittifondamentali.it