

CONTENZIOSO

La proposizione di motivi aggiunti nel giudizio tributario di secondo grado

di Caterina Bruno

Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO TRA NOTIFICHE A MEZZO PEC E UDIELENZE A DISTANZA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la proposizione del **ricorso di primo grado** il contribuente imposta la **linea difensiva** che intende spiegare avverso **l'atto impositivo** ritenuto illegittimo.

L'**individuazione**, *in primis* e la redazione *in secundis* dei **motivi di ricorso** in questa fase processuale è fondamentale e deve essere operata con la massima oculatezza e, per quanto possibile, nella prospettiva di un atto che dovrà varcare la **soglia di ammissibilità** di ben due gradi di merito e forse anche di un giudizio di legittimità, atteso che l'indagine **sul rapporto sostanziale** sarà limitata ai **motivi di contestazione** dei **presupposti di fatto e di diritto** della pretesa dell'Amministrazione, che il contribuente deve specificamente dedurre nel **ricorso introduttivo** di primo grado.

Nel **processo tributario** vige, infatti, il **divieto di mutatio libelli** secondo il quale il ricorrente nel corso del procedimento giudiziale **non può** successivamente alla proposizione del ricorso introduttivo **modificare la domanda principale** ampliando **l'oggetto della controversia**.

L'oggetto del **giudizio tributario** risulta, pertanto, rigidamente delimitato dai **motivi di impugnazione** avverso l'atto impositivo dedotti col **ricorso introduttivo**, che costituiscono la **causa petendi** entro i cui confini viene chiesto l'**annullamento dell'atto** (cfr.: *ex multis Cassazione n. 15647/2019 e n. 26313/2020*).

Tale precezzo risulta rafforzato **in sede di gravame** dal **divieto di** proporre **nuove eccezioni**, previsto all'[articolo 57, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#), concernente **tutte le eccezioni in senso stretto**, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale; oltre che [dall'articolo 56 D.Lgs. 546/1992](#) secondo il quale **le questioni e le eccezioni non accolte** nella sentenza della commissione provinciale che non sono specificamente riproposte in appello **si intendono rinunciate**.

A parziale deroga del divieto di modifica, **l'articolo 24** delle disposizioni sul processo tributario consente, al comma 2, **l'integrazione dei motivi di ricorso** al verificarsi di **specifiche e tassative condizioni**.

La norma dispone, infatti, che il giudice debba attenersi **all'esame dei vizi di invalidità** dedotti in ricorso, il cui ambito può essere **modificato** solo con la **presentazione di motivi aggiunti**, ammissibile **in caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione"**.

La previsione di **integrazione dei motivi di ricorso** inserita nel capo I della normativa sul processo tributario dedicata specificatamente al **procedimento di primo grado** deve ritenersi applicabile anche al **giudizio di appello** in virtù del rimando di cui **all'articolo 61 D.Lgs. 546/1992**.

Tuttavia, le richiamate **norme di legge** specifiche per il **giudizio di appello**, che circoscrivono in maniera tassativa l'oggetto del gravame unitamente alla **restrittiva applicabilità** dell'**istituto dei motivi aggiunti**, riducono l'ambito di **operatività della disciplina** sull'integrazione dei motivi di ricorso **al procedimento di secondo grado**.

La giurisprudenza di legittimità ha individuato una casistica di ipotesi in cui il giudice è chiamato ad **ammettere l'integrazione dei motivi** che non erano proponibili al momento di notificazione del gravame in quanto **l'appellante non era a conoscenza** del contenuto integrale o parziale **di determinati atti**.

Con la [sentenza n. 17373/2020](#) la Cassazione ha riconosciuto **il diritto del contribuente** di formulare **motivi aggiunti avverso gli atti impugnati**, per l'assorbente considerazione che **l'ufficio** resistente in primo grado **aveva depositato gli atti rilevanti** (nella fattispecie rappresentati dalla memoria di costituzione con i relativi allegati tra cui la relata di notifica della cartella impugnata) ben **oltre i termini fissati per la sua costituzione in giudizio** e finanche per la produzione - entro venti giorni prima dell'udienza di discussione - di nuovi documenti **ex articolo 32, comma 1, D.Lgs. 546/1992**, **non consentendo** al ricorrente di **sollevare in quella sede vizi** in ordine all'avviso di ricevimento della notifica della cartella impugnata.

La Corte, muovendo dal presupposto secondo il quale l'istituto in esame ha la finalità di **reintegrare il corretto contraddittorio** tra le parti processuali, ha ritenuto il contribuente, il quale venga a conoscenza di atti o documenti (**elemento soggettivo**) a seguito del deposito in giudizio (**elemento oggettivo**), legittimato, in parziale deroga all'[articolo 57, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#), all'**integrazione dei motivi** anche in **secondo grado** laddove risulti che il ricorso in **appello** rappresenti **il primo atto difensivo** con il quale il contribuente venga **posto in condizione di proporre motivi aggiunti** avverso l'atto impositivo impugnato.

Sotto il **profilo** strettamente **procedurale**, la **proposizione dei motivi aggiunti** rispecchia le **regole di forma** ed **i termini** di presentazione del ricorso principale ([articolo 18, 21 e 22 D.Lgs.](#)

[546/1992](#)) di cui ne segue anche le sorti processuali: l'eventuale **vizio di inammissibilità** del ricorso principale, infatti, **investe anche il ricorso per motivi aggiunti** atteso che esso si innesta in un **rapporto processuale già sorto** da cui dipende.

È oltremodo necessario valutare se la **presentazione di motivi aggiunti** determini "**un ampliamento considerevole**" dell'**oggetto della causa** già pendente quale presupposto richiesto dalla **Corte UE nella causa C-61/14 del 6 ottobre 2015** per l'applicazione di un nuovo **contributo unificato ex articolo 13 D.P.R. 115/2002**.

Applicando tale **principio comunitario** le Commissioni di merito hanno ritenuto **i motivi aggiunti non assoggettabili al pagamento di un nuovo contributo** unificato dal momento che non introducono domande nuove ma che **si limitano a recare nuove ragioni** a sostegno delle **domande già proposte** (cfr.: **CTR Toscana sentenza 197/01/2020**).