



Processo tributario

L'onere della riproposizione nell'art. 56 del D.Lgs. n. 546/1992

**di Arnaldo Amatucci
e Marco Amatucci**

Avvocati in Arezzo

L'art. 56 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, detta che "Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate".

La norma, ancorché letteralmente chiara, ha dato luogo ad un'attenta riflessione.

In questo scritto si intende puntualizzarne alcuni aspetti essenziali, particolarmente nei confronti della parte che sia risultata vittoriosa in primo grado, anche se evidentemente il suo dettato si rivolge allo stesso soccombente, cosicché le questioni ed eccezioni da questi non riproposte debbono intendersi ugualmente rinunciate. Il caso che qui interessa è quello in cui la sentenza di primo grado non abbia accolto parte delle questioni od eccezioni proposte dal soggetto vittorioso ovvero ne abbia trascurato l'esame. Si tratta di sapere quale atteggiamento quest'ultimo abbia interesse ad assumere in caso di appello proposto dal soccombente e specificamente se debba riproporre al riesame del secondo giudice i contenuti della precedente difesa. La norma ipotizza che la parte appellata, pur contestando l'appello, abbia omissis di riproporre specificamente le eccezioni e le questioni che aveva introdotto in primo grado e che il primo giudice, come prima si è accennato, non abbia assunto nella propria decisione, sanzionando la decadenza di questa parte della precedente difesa e quindi la sua insignificanza ai fini della nuova pronuncia.

La prima riflessione è quella che l'onere della riproposizione non si pone relativamente alle questioni od eccezioni accolte e quindi utilizzate dal primo giudice nella formazione del suo convincimento. Queste dunque si intendono automaticamente riproposte con l'atto di costituzione in giudizio nel quale si chiede che venga respinto l'appello

del soccombente. Conseguentemente, pur non facendone menzione immediata in detto atto, la parte appellata potrà far valere quelle questioni od eccezioni negli scritti difensivi successivi, dovendosi considerare le stesse richiamate nel giudizio. Correlativamente, lo stesso giudice dovrà ritenerle automaticamente riproposte e potrà pertanto utilizzarle nella formazione della propria decisione.

Il problema, con le relative incertezze, attiene al significato e pertanto al contenuto dei termini usati dal legislatore per definire l'ambito dell'onere della riproposizione.

Quanto alle "eccezioni" l'interpretazione non presenta aspetti problematici: le eccezioni che se non riproposte debbono intendersi implicitamente rinunciate sono quelle "proprie", ovvero sia quelle fondate sulla allegazione di fatti impeditivi, modificativi od estintivi rimessa all'iniziativa di parte; debbono dunque ritenersi sottratte all'onere della riproposizione sia quelle improprie, definibili per esclusione, sia quelle rilevabili d'ufficio il cui esercizio non è condizionato al comportamento delle parti. Debbono essere infine considerate estranee le argomentazioni utilizzate da queste ultime a sostegno delle proprie eccezioni o questioni: queste infatti possono essere liberamente riproposte, così come possono essere invece mutate rispetto al quadro precedente ovvero aggiunte a questo, non subendo alcuna limitazione.

L'incertezza interpretativa riguarda invece le "questioni". È evidente la derivazione dell'art. 56 dall'art. 346 del codice di procedura civile, che disciplina l'onere della riproposizione nell'appello civile. Ambedue le norme, infatti, prevedono che il mancato assolvimento di questo onere comporta l'effetto della rinuncia implicita e quindi l'inutilizzazione dei contenuti non riproposti in sede di appello. La differenza è nell'oggetto della riproposizione, poiché mentre nell'art. 346 si fa riferimento alle domande delle parti, nell'art. 56 si richiamano invece le "questioni" proposte dalle stesse, fermo restando in ambedue le norme il richiamo alle "eccezioni". Inoltre, relativamente al modo della riproposizione, mentre la pri-

ma norma ritiene che ciò avvenga “espressamente”, la seconda lo prevede “specificamente”.

Questa seconda novità non è rilevante poiché, come concordemente ritenuto in dottrina e giurisprudenza, anche nella procedura civile la riproposizione non può essere effettuata con generico richiamo alle domande od eccezioni del primo grado, richiedendosi un'articolata precisazione dei contenuti riproposti.

La differenza dunque è solo lessicale.

Non è così, invece, l'introduzione del termine “questioni”, non potendosi intendere questo come equivalente alle “domande” richiamato all'art. 346 del codice di procedura civile.

La spiegazione del mutamento introdotto con l'art. 56 trova probabile origine nella controversia sulla espressione “domande”, essendosi inteso dare a questo termine da parte della migliore dottrina (Liebman; Protopisani) un significato ampio, comprensivo delle questioni di fatto e di diritto, invece negato dalla giurisprudenza, che ha preferito un'interpretazione restrittiva, anche se ha ritenuto richiamate con riproposizione delle domande e delle eccezioni le richieste istruttorie ad esse collegate. Si è sostenuto, pertanto, del tutto correttamente, che il legislatore tributario ha inteso eliminare in radice le anzidette incertezze, abbandonando le “domande” e sostituendole con le “questioni”, termine più idoneo a ricomprendere le ragioni ovvero i motivi e le istanze probatorie non accolte in primo grado (in proposito vedasi C. Consolo, *Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario*, in “*il fisco*” n. 13/1994 pag. 3383; A. Finocchiaro-M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Giuffrè, 1996, pagg. 773-774; Baglioni-Menchini-Miccinnesi, *Il nuovo processo tributario*, Giuffrè, 1997, pagg. 491 e seguenti; nonché F. Pistolesi, *L'appello nel processo tributario*, Giappichelli, 2002, pagg. 321 e seguenti).

È plausibile anche che il termine “questioni” sia stato introdotto per la diversa natura del processo tributario, ove le domande assumono un ruolo non pregnante. Vero è che chi propone il ricorso esprime fondamentalmente la domanda di annullamento dell'avviso proposto nei suoi confronti, ma la sostanza di questo atto è costituita essenzialmente dai “motivi”, peraltro espressamente richiamati a fondamento della impugnativa nella normativa del processo tributario, e quindi sostanzialmente dalle questioni di fatto e di diritto esposte in detto atto dal ricorrente. D'altra parte, lo stesso controricorrente, oltre a concludere per il rigetto del ricorso, a tal fine formulando una precisa domanda, sostanzia detto atto attraverso la proposizione di motivi contrari a quelli del ricorrente, sicché la dialettica processuale si incentra essenzialmente sulle questioni poste dall'una parte e dall'altra. In definitiva, il processo tributario dà risalto all'aspetto delle “questioni”, così come quello civilistico è incentrato sulle domande delle parti.

Sul piano della giurisprudenza, pare potersi riscontrare un sensibile mutamento rispetto alle

decisioni degli anni '90, che avevano segnato il disaccordo con la dottrina precedentemente accennato (Cass. 7 marzo 1990, n. 1786; 26 febbraio 1991, n. 2052; 19 giugno 1993, n. 6843; 25 luglio 1994, n. 6903). Attualmente, attraverso ripetute pronunce, la Corte Suprema ha mostrato di aderire all'interpretazione della dottrina, riferendo gli effetti preclusivi dell'art. 56 a casi nei quali il difetto della riproposizione aveva riguardato in modo preciso questioni di rito e di merito. In tal senso, si richiama la sentenza 27 gennaio 2003, n. 1161, che testualmente recita: “la parte pienamente vittoriosa nel merito in primo grado non ha l'onere di proporre, in ipotesi di gravame formulato dal soccombente, appello incidentale specifico per richiamare in discussione le eccezioni e le questioni che risultino superate o assorbite, difendendo di interesse al riguardo, ma è soltanto tenuta a riproporle espressamente nel nuovo giudizio in modo chiaro e preciso, tale da manifestare in forma non equivoca la sua volontà di chiederne il riesame, al fine di evitare la presunzione di rinuncia derivante da un comportamento omissivo, ai sensi dell'art. 346 del codice di procedura civile (nella specie il ricorrente aveva formulato - nel corso del giudizio di cassazione - richiesta di esclusione dell'applicazione delle sanzioni tributarie, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992, per l'alternarsi di orientamenti giurisprudenziali tra loro contrastanti, ma non aveva proposto la questione nel corso del giudizio di appello, sebbene avesse presentato specifico motivo di ricorso in primo grado all'esito del quale era risultato vincitore con sentenza che aveva assorbito la questione delle sanzioni)” (in senso conforme Cass. 20 febbraio 2003, n. 2544, in “*il fisco*” n. 12/2003, fascicolo n. 1, pag. 1872, e Cass. n. 11272/2001). Restando inteso che l'ipotesi della assorbenza è esemplificativa, estendendosi la preclusione anzidetta anche alle questioni che siano state semplicemente trascurate.

Il tema della riproposizione porta ad esaminare un ulteriore aspetto. L'assolvimento di questo onere non può porsi frazionatamente e quindi deve necessariamente concretizzarsi, rispettivamente, per l'appellante, nel ricorso in appello e, per la parte appellata, nel proprio controricorso. Non sarebbe dunque ammissibile una proposizione tra l'atto introduttivo e gli scritti successivi, con la conseguenza che le eventuali eccezioni o le questioni riproposte nelle memorie difensive restano inficiate da inammissibilità. La dottrina ha dato rilievo anche al fatto che, mentre la riproposizione a carico dell'appellante si consuma nel termine perentorio previsto per l'impugnazione, quella a carico della parte appellata beneficia della non perentorietà del termine per il controricorso, con evidente e sostanziale squilibrio tra le due posizioni processuali. Il rilievo è certamente condivisibile, ma la questione posta attraverso di esso può essere risolta solo da parte del legislatore tributario.