

CORSO DI BARI

18/10/2001



BARI, 18 OTTOBRE 2001 - Hotel Riva del Sole, SS 16, Km. 787,225  
70054 Giovinazzo (BARI)

### RELATORI

Dott. Nunzio CICHETTI	– Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Matera	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Dott. Angelo GARGANI	– Vice Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Dott. Franco LORUSSO	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Puglia	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Amedeo URBANO	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Puglia	<i>La redazione della sentenza</i>

### COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO  
Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI  
Consigliere Dott. Elio KUNZ

### SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Maria Maddalena NICOLETTI  
Sig.ra Giulia CARTA

BARI, 18 OTTOBRE 2001 - Hotel Riva del Sole, SS 16, Km. 787,225  
70054 Giovinazzo (BARI)

### RELATORI

Dott. Nunzio CICHETTI	– Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Matera	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Dott. Angelo GARGANI	– Vice Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Dott. Franco LORUSSO	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Puglia	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Amedeo URBANO	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Puglia	<i>La redazione della sentenza</i>

### COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO  
Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI  
Consigliere Dott. Elio KUNZ

### SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Maria Maddalena NICOLETTI  
Sig.ra Giulia CARTA

PUGLIA, 18 OTTOBRE 2001

### PARTECIPANTI

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
1	ACCETTURA Giuseppe	Giudice	Regionale Bari
2	ALBANO Antonio	Giudice	Foggia
3	ALTAMURA Nicolantonio	Giudice	Regionale Bari
4	ANTONICA Saverio	Giudice	Regionale Bari
5	BALDASSARRE Pietro	Giudice	Provinciale Bari
6	BENEDUCE Giuseppe	Giudice	Regionale Bari
7	BEVILACQUA Gennaro	Giudice	Provinciale Potenza
8	BISESTILE Cosimo	Giudice	Taranto
9	BRACCIALE Paola	Giudice	Regionale Bari
10	BUCCINO Alessandro	Giudice	Foggia
11	CACCETTA Vito	Giudice	Provinciale Bari
12	CAMPANILE Giovanna	Presidente di Sez.	Provinciale Bari
13	CAPORIZZI Alfredo	Giudice	Regionale Bari
14	CAPUTO Domenico	Giudice	Provinciale Bari
15	CARABBA Giuseppe	Vice Presidente	Provinciale Bari
16	CARDINALE Nicola	Giudice	Provinciale Bari
17	CARRA Alfredo	Giudice	Lecce
18	CASTRIOTA Francesco	Vice Presidente	Lecce
19	CATALANO Michele	Giudice	Regionale Bari
20	CAZZOLLA F. Antonio	Giudice	Regionale Bari
21	CERASE Antonio	Giudice	Regionale Bari
22	CHIAROLLA Luciano	Giudice	Regionale Bari
23	COLELLA Giuseppe	Giudice	Regionale Bari
24	COLITTA Marcello	Giudice	Provinciale Bari
25	COLUCCIA Vincenzo	Giudice	Regionale Bari s.s. Lecce
26	CORVAGLIA Francesco	Vice Presidente	Regionale Bari s.s. Lecce
27	CRISTOFARO Nicola	Giudice	Taranto
28	DADDABBO L. Romano	Giudice	Regionale Bari
29	D'ALESSANDRO Giovanni	Giudice	Provinciale Bari
30	D'AMORE Antonio	Vice Presidente	Provinciale Bari
31	D'ANDREA Luigi	Giudice	Regionale Bari

*segue*

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
32	D'ANTONIO Pierluigi	Giudice	Lecce
33	DE BARI Gaetano	Vice Presidente	Regionale Bari
34	DE FRANCESCO Raffaele	Giudice	Regionale Bari
35	DE LAURENTIS Giuseppe	Giudice	Regionale Bari
36	DE LORENZI Alessandro	Giudice	Regionale Bari
37	DE PACE Carlo	Giudice	Regionale Bari s.s. Lecce
38	DE PALMA Mario	Giudice	Regionale Bari
39	DE SANTIS Francesco Walter	Giudice	Regionale Bari
40	DEL SOLE Brizio	Giudice	Regionale Bari
41	DEL SOLE Rocco	Giudice	Regionale Bari s.s. Lecce
42	DEL VECCHIO Giuseppe	Giudice	Regionale Bari
43	DELIA Giacinto	Giudice	Provinciale Bari
44	DELL'OLIO Girolamo	Giudice	Provinciale Bari
45	D'ERARIO Nicola	Giudice	Regionale Potenza
46	DI CARLO Carlo	Giudice	Regionale Bari
47	DI LEO Roberto	Giudice	Matera
48	DI MATTINA Domenico	Giudice	Lecce
49	DI MODUGNO Antonio	Giudice	Provinciale Bari
50	DI NAUTA Giacomo	Giudice	Provinciale Bari
51	DI RUBERTO Raffaele	Giudice	Foggia
52	DIMA Lucio	Giudice	Regionale Bari
53	D'INNELLA Aldo	Presidente di Sez.	Regionale Bari
54	D'IPPOLITO Armando	Giudice	Brindisi
55	DISTANTE Cesare	Giudice	Lecce
56	DISTASO Arcangelo	Giudice	Foggia
57	D'ONOFRIO Rosina	Vice Presidente	Matera
58	D'URSI Nicola	Giudice	Provinciale Bari
59	EPICOCO Annamaria	Giudice	Provinciale Bari
60	FALEO Armando	Giudice	Foggia
61	FANIZZA Vito	Vice Presidente	Taranto
62	FERRAREIS Onofrio	Giudice	Regionale Bari
63	FERRIERI CAPUTI Italo	Vice Presidente	Provinciale Bari
64	FINI Pietro	Giudice	Foggia
65	FINOCCHI LECCISI Federico	Vice Presidente	Provinciale Bari
66	FIorentino Guido	Giudice	Provinciale Bari
67	FOLLIERI Pasquale	Giudice	Regionale Bari
68	FORTI Onofrio	Giudice	Provinciale Milano

*segue*

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
69	FUSCO Nicola	Giudice	Regionale Bari
70	GABRIELI Gaspare	Giudice	Regionale Bari
71	GABRIELI Giorgio	Giudice	Regionale Bari
72	GADALETA Marco Antonio	Giudice	Provinciale Bari
73	GAGLIARDI Vincenzo	Giudice	Regionale Bari
74	GALANTINO Michele	Giudice	Foggia
75	GARGANESE Giovanni	Giudice	Brindisi
76	GIRARDI Antonio Ascenzo	Giudice	Provinciale Potenza
77	GRANIERI Giorgio	Giudice	Foggia
78	GRAVINA Saverio	Giudice	Matera
79	GUERRA Tommaso	Giudice	Provinciale Bari
80	GURRADO Michele	Giudice	Regionale Bari s.s. Lecce
81	INTRONA Oronzo	Giudice	Provinciale Bari
82	IURILLI Roberto	Giudice	Regionale Bari
83	LA CAVA Carmela	Vice Presidente	Foggia
84	LA TORRE Donato	Giudice	Foggia
85	LABELLARTE Vittorio	Giudice	Foggia
86	LAMACCHIA Michele	Giudice	Provinciale Bari
87	LANCIERI Roberto	Giudice	Regionale Bari
88	LEUCI Claudio Luigi	Giudice	Regionale Bari
89	LIGORIO Antonio	Vice Presidente	Regionale Bari
90	LISCO Francesco	Giudice	Brindisi
91	LOIACONO Giovanni	Vice Presidente	Provinciale Bari
92	LOMBARDI Raffaele	Giudice	Provinciale Bari
93	LOTITO Benedetto	Giudice	Provinciale Bari
94	LOVECCHIO Giuseppe	Vice Presidente	Provinciale Bari
95	MACI Carlo	Giudice	Lecce
96	MADDALÒ Vincenzo	Giudice	Provinciale Bari
97	MANODORO Vincenzo	Giudice	Provinciale Bari
98	MANZIONNA Mario	Giudice	Provinciale Bari
99	MARANGELLA Salvatore	Giudice	Regionale Bari
100	MARINELLI Antonio	Giudice	Regionale Bari
101	MARTINA Antonio	Giudice	Regionale Bari
102	MARZO Cataldo	Giudice	Provinciale Bari
103	MELLI Francesco	Giudice	Regionale Bari
104	MENNA Francesco	Giudice	Regionale Bari
105	MERRA Vito	Giudice	Regionale Bari

*segue*

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
106	MIGNOZZI Liborio	Giudice	Regionale Bari
107	MIRANDA Lucio	Vice Presidente	Foggia
108	MONTERISI Daniela	Giudice	Regionale Bari
109	NICOLETTI Nicola	Giudice	Regionale Bari
110	NOTA Nicola	Giudice	Regionale Potenza
111	NOTARNICOLA Vito	Giudice	Provinciale Bari
112	OCCHINEGRO Marcello	Giudice	Provinciale Bari
113	PACILLO Francesco Paolo	Giudice	Foggia
114	PAGLIARULO Massimo	Giudice	Brindisi
115	PALMISANO Vito	Giudice	Provinciale Bari
116	PALUMBIERI Antonio	Giudice	Regionale Bari
117	PANICO Felice	Giudice	Regionale Bari
118	PANNACCIULLI Cosimo	Giudice	Regionale Bari
119	PAONE Mario	Giudice	Regionale Bari
120	PARACAMPO Salvatore	Presidente Comm.	Regionale Bari
121	PARDO Sante	Giudice	Matera
122	PELLEGRINI Mario	Giudice	Regionale Bari
123	PETTI Ciro	Presidente di Sez.	Regionale Bari
124	PUGLIESE Ubaldo	Vice Presidente	Regionale Bari
125	QUARANTA Giovanni	Giudice	Brindisi
126	QUINTAVALLE Oronzo	Giudice	Regionale Bari
127	RAMUNDO Cosimo Egidio	Giudice	Regionale Bari s.s. Lecce
128	RANA Leonardo	Giudice	Provinciale Bari
129	RUTA Paolo	Vice Presidente	Taranto
130	SALVEMINI Antonio	Giudice	Provinciale Bari
131	SAMARELLI Gaetano	Giudice	Regionale Bari
132	SAVINO Giuseppe	Giudice	Provinciale Bari
133	SCARCELLA Natale	Giudice	Lecce
134	SCIUTTO Giuseppe	Giudice	Taranto
135	SELICATO Teodoro	Vice Presidente	Regionale Bari
136	SILVESTRI Angelo	Giudice	Taranto
137	STRAGAPEDE Biagio	Giudice	Regionale Bari
138	TARANTINI Alfonso	Giudice	Provinciale Bari
139	TAVERI Fernando	Vice Presidente	Regionale Bari
140	TERRANOVA Ignazio	Giudice	Regionale Bari
141	TIBELLO Ciro	Giudice	Foggia
142	TOMASICCHIO Angela	Presidente di Sez.	Provinciale Bari

*segue*

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
143	TORRICELLI Valentino	Giudice	Regionale Bari
144	TRABACE Pietro	Vice Presidente	Provinciale Bari
145	URBANO Amedeo	Presidente di Sez.	Regionale Bari
146	URICCHIO Antonio	Giudice	Matera
147	VALENTE Vito	Giudice	Provinciale Bari
148	VENEZIA Antonello Mario	Giudice	Matera
149	VENTURA Benito Antonio	Giudice	Regionale Bari
150	VENTURA Francesco Saverio	Giudice	Regionale Bari
151	VIGILANTE Matteo	Giudice	Foggia
152	VIGORITA Celeste	Giudice	Brindisi
153	VITELLI Filippo	Giudice	Matera
154	ZOPPO Leonardo	Giudice	Foggia

## LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

*Relatore:*

Dott. Nunzio CICCHETTI

Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di MATERA

La riforma del processo tributario introdotto con il D.Lgs. 31/12/1992 n. 546 dedica il capo II del primo titolo alla disciplina “*Delle parti e della loro rappresentanza ed assistenza in giudizio*”, introducendo norme del tutto nuove – quali l’assistenza tecnica obbligatoria, la previsione del litisconsorzio come dell’intervento e della chiamata in giudizio – anche se proprio il primo articolo di tale capo (art. 10) intitolato “Le Parti” non risulta del tutto chiaro in un tentativo di ricostruzione sistematica in rapporto ai protagonisti del processo tributario.

La qualità di parte nel processo è connessa alla circostanza di proporre il ricorso al Giudice tributario (quanto al ricorrente) o di costituire il destinatario della domanda in esso contenuta (quanto al resistente) e di essere entrambi (ricorrente e resistente) destinatari del provvedimento giurisdizionale richiesto.

Utilizzando concetti maturati nell’ambito del processo civile, il RICORRENTE è il soggetto giuridico cui spetta la legittimazione ad agire nella misura in cui afferma la titolarità di una situazione giuridica soggettiva connessa alla tutela giurisdizionale che si invoca.

Il soggetto, nei cui confronti il ricorrente afferma l’attuazione della tutela richiesta ed il dispiegamento degli effetti del consequenziale provvedimento giurisdizionale, è legittimato a resistere.

L’art. 10 impiega un criterio empirico/formale per indicare il soggetto che si rivolge alla Commissione tributaria (semplicemente il RICORRENTE), mentre individua il resistente – per esclusione (...oltre al ricorrente...) – in rapporto all’emanazione dell’atto impugnato o chiesto e non emanato (rimborso) oppure alle “attribuzioni sul rapporto controverso”, senza soddisfare alcuna esigenza sistematica.

L’art. 11, poi, sotto il titolo della “CAPACITÀ A STARE IN GIUDIZIO” accomuna una disposizione sulla rappresentanza processuale volontaria (comma 1) ad altre che attengono invece alla rappresentanza organica.

Si rende necessario pertanto attenersi all’insegnamento della dottrina civilprocessualistica per individuare i presupposti, riguardanti le parti, necessari perché possa pervenirsi alla decisione di merito.

## 1. CAPACITÀ DI ESSERE PARTE RICORRENTE

Rientra nella “capacità giuridica” (art. 1 c.c.) spettante ad ogni persona sin dal momento della nascita nel mondo fisico (persona fisica) o semplicemente giuridico (società di capitali, Enti morali).

Costituisce l’ATTITUDINE del soggetto ad essere parte del processo e destinatario degli effetti di ogni atto processuale ed in particolare di quello conclusivo che afferma o nega la pretesa fatta valere, correlata alla possibilità di essere parte in un rapporto di obbligazione tributaria.

Non hanno tale capacità i defunti, né le società o persone giuridiche estinte. Viceversa possono averla anche “entità” che, pur prive di soggettività giuridica, costituiscono centri di interessi tutelabili nel processo: associazioni e comitati non riconosciuti, società personali (semplici, in nome collettivo) condomini degli edifici. In definitiva la soggettività tributaria coincide sostanzialmente con quella civilistica.

### 1a. RESISTENTE

Tra gli altri soggetti capaci di essere parte del rapporto processuale tributario dovrebbe annoverarsi il titolare della potestà impositiva-tributaria, cioè lo STATO; invece tale capacità è attribuita tradizionalmente – dissociando la parte sostanziale da quella strettamente processuale – all’Ufficio del Ministero delle Finanze cioè ad una struttura esponenziale dello Stato, oltre che all’Ufficio delle Entrate del medesimo Ministero.

Quest’ultimo si pone sul medesimo piano del Ministero delle Finanze... in suo luogo, non – come potrebbe sembrare – quale suo “rappresentante” periferico nel processo. La scelta in tale senso si giustifica sul piano logico poiché sono gli uffici periferici i titolari di ogni competenza specifica sul concreto rapporto tributario sul territorio.

Con il D.Lgs. 30/7/1999 n. 300 ed a decorrere dal 1/1/2001 agli Uffici dei Dipartimenti delle Entrate e del Territorio del Ministero delle finanze sono subentrati gli uffici dell’Agenzia delle entrate e dell’Agenzia del territorio in relazione alle controversie di rispettiva competenza. Al Ministero subentrano le Agenzie fiscali come agli uffici periferici del Dipartimento subentrano gli uffici periferici locali delle Agenzie.

Si tratta di successione a titolo universale nell’espletamento di pubbliche funzioni, possibili anche tra Enti pubblici (art. 110 c.p.p.), come per il passato sono state ritenute possibili le successioni a titolo particolare quando l’ente cedente non cessava di esistere (art. 111 c.p.c.).

L’art. 40 lett. a) del D.Lgs. n. 546, prevede l’interruzione solo in relazione a parti diverse dagli Uffici tributari, sicché nessuna interruzione e proce-

dura di riassunzione può prospettarsi in relazione al venir meno dei Dipartimenti e loro uffici periferici.

## 2. CAPACITÀ PROCESSUALE

Si distingue dalla capacità di essere parte, allo stesso modo in cui la capacità di agire (art. 2 c.c.) si differenzia dalla capacità giuridica.

Nella massima parte dei casi e con riferimento al ricorrente corrisponde tendenzialmente alla capacità di agire; in sostanza chi ha la capacità di agire ha anche quella processuale che della prima costituisce una espressione.

Viceversa chi, pur avendo la capacità giuridica non ha la capacità di agire (minore, interdetto) o la conserva sminuita (inabilitato, emancipato) ha bisogno, per stare in giudizio, di essere rappresentato, assistito o autorizzato secondo le norme che regolano la loro posizione.

Possono esserci delle eccezioni, nel senso di persistenza della capacità di agire e perdita della capacità processuale tributaria.

Ad esempio l'imprenditore dichiarato fallito non perde la capacità di agire, ma non può stare in giudizio quando si tratta di controversie attinenti a rapporti patrimoniali acquisiti al fallimento.

Tuttavia occorre ricordare quanto al fallito, che conserva la capacità processuale nelle controversie relative ad atti impositivi che non vengono impugnati dal curatore del fallimento. Per evidenti ragioni attinenti al diritto di difesa (art. 24 Cost.). Infatti, ove non impugnasse personalmente gli atti impositivi non impugnati dal curatore, correrebbe il rischio – una volta tornato “in bonis” – di dover soggiacere a pretese tributarie divenute definitive.

## 3. RAPPRESENTANZA *delle parti nel processo*

Intendo riferirmi anzitutto ai soggetti che – per essere diversi dalla persona fisica (società di capitali, enti morali, gli stessi uffici locali delle Agenzie delle entrate ecc.) hanno bisogno di un organo che esprima concretamente la capacità di agire mediante un rappresentante (c.d. rappresentanza organica) di maniera che gli atti processuali da lui compiuti possano riferirsi direttamente al titolare della capacità processuale in una perfetta immedesimazione tra rappresentante ed ente rappresentato.

L'art. 11 D.Lgs. n. 546 commi 2 e 3 indica due diversi tipi di rappresentanza organica.

L'ufficio del Ministero delle finanze – intendi ora uffici anche periferici dell'Agenzia delle entrate – può stare in giudizio direttamente ma può farlo an-

che mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale ad esso sovraordinata, costituente una struttura verticistica dell'Agenzia delle entrate (art. 11 co. 2 D.Lgs. 546 ed art. 3 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia).

Il secondo comma art. 52 D.Lgs 546 prevedeva che “gli uffici periferici del Dipartimento delle entrate – oggi dell'Agenzia delle entrate – devono essere previamente autorizzate alla proposizione dell'appello principale...).

Si trattava di una norma limitativa della capacità processuale degli uffici periferici, la cui interpretazione – in riferimento alle conseguenze di una mancata autorizzazione – aveva dato luogo a discordi pareri.

Senonché l'art. 2 co. 1 lett. e) del D.L. 15/3/1996 n. 123 ha soppresso tale norma, restituendo agli uffici periferici dell'Agenzia d.e. piena capacità di impugnare le decisioni delle Commissioni provinciali.

Gli enti locali (in quanto resistenti siccome titolari di limitati rapporti obbligatori tributari e correlativi atti impositivi), stanno in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento (art. 11 co. 3 D.Lgs. 546).

Così le società stanno in giudizio mediante il loro legale rappresentante, come ogni altro ente non territoriale.

Per completare il quadro della rappresentanza processuale, occorre ricordare l'art. 11 co. 1 D.Lgs. 546, che consente al ricorrente – come tale identificato mediante la solita tecnica “per esclusione” (“...le parti diverse da quelle indicate dai commi 2 e 3 ...”) – di stare in giudizio “anche mediante un procuratore generale o speciale”. La norma di per sé non dice nulla di nuovo, costituendo una ipotesi di rappresentanza sostanziale.

Particolari modalità (scrittura privata non autenticata) facilitano la procura a coniugi-parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza.

La norma che, in verità, risente di una concezione superata di processo tributario, considerata la pretesa di rinnovamento tecnico desunta da varie disposizioni (vedi introduzione di assistenza tecnica obbligatoria o condanna alle spese per la parte soccombente su un piano paritetico), ma ha una portata veramente limitata ove si consideri che l'art. 11 può trovare applicazione solo in relazione alle controversie di valore inferiore ai 5 milioni, in cui il ricorrente può stare in giudizio personalmente, poiché – ricordiamo – si riferisce a rappresentanza personale nel processo.

#### 4. LEGITTIMAZIONE AD AGIRE

Per legittimazione ad agire deve intendersi l'affermazione di titolarità di una situazione giuridica soggettiva assunta come lesa ed a tutela della quale è chiesto l'intervento del giudice.

Nel nostro processo tributario detta legittimazione viene individuata in chi diviene destinatario di uno degli atti impositivi elencati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546, costituenti gli atti impugnabili e dunque l'oggetto stesso del ricorso, ovvero in chi ha chiesto il rimborso di tributi non dovuti senza ricevere risposta nel termine di 90 giorni (art. 21 co. 2 D.Lgs 546).

La legittimazione a resistere (passiva), invece, si riferisce al soggetto nei cui confronti viene affermata la titolarità del rapporto controverso. Nel processo tributario spetta all'ufficio dell'Agenzia fiscale, all'ente locale, al concessionario del servizio di riscossione, che ha emanato l'atto impugnato o non ha provveduto al rimborso ed è quindi tenuto a rispondere alla domanda; soggetti individuati proprio dall'art. 10 del D.Lgs n. 546.

Quello che occorre sottolineare è che la LEGITTIMAZIONE ad agire si desume in ogni caso dalla stessa astratta qualificazione operata dal ricorrente nell'atto introduttivo in relazione alle situazioni giuridiche prospettate.

Nel senso che il ricorrente afferma/prospetta di non essere tenuto al pagamento di una data imposta, per esemplificare: un agente di commercio di non dover pagare l'Ilor. Per individuare la legittimazione ATTIVA occorre accertare la coerenza interna di "*petitum*" e "*causa petendi*". Tale coerenza si riscontra nell'affermazione del ricorrente sopra ricordata.

C'è legittimazione attiva, indipendentemente dall'indagine di merito.

Un esempio sulla legittimazione PASSIVA: il ricorrente afferma di aver diritto al rimborso di una imposta di registro, individuando quale debitore l'ente locale, e notificando a questo il ricorso. Secondo la prospettazione l'ente è legittimato passivamente a costituirsi, anche se la domanda dovrà essere rigettata nei suoi confronti.

Qualora, invece, il medesimo ricorrente individuasse esattamente la parte passiva della pretesa nell'ufficio dell'Agenzia d.e., ma rivolgesse la domanda – con notifica del ricorso – all'ente locale, apparirebbe evidente l'incongruenza della domanda rivolto ad ente non individuato nella prospettazione. L'ente locale sarebbe carente di legittimazione; la domanda sarebbe disattesa per tale motivo.

Va rilevata, dunque, la distinzione netta tra LEGITTIMAZIONE PASSIVA e "VERO OBBLIGATO"; si può essere legittimato ma non vero obbligato.

Emblematica la vicenda costituzionale in relazione all'IRAP (sentenza corte cost. n. 156 del 21/5/2001).

Considerato il possibile oggetto del ricorso enucleato dall'art. 19, (dal quale occorre partire per considerare la legittimazione attiva) deve escludersi che nel processo tributario sia consentita un'azione di mero accertamento preventivo, tendente ad una dichiarazione che nessuna pretesa possa essere formulata in relazione ad un rapporto obbligatorio facente capo al ricorrente.

Manca, dunque, in relazione ad una simile domanda, la legittimazione attiva.

#### 4a. SOSTITUZIONE PROCESSUALE

L'art. 81 c.p.c. afferma che “fuori dei casi espressamente previsti dalla legge nessuno può fare valere nel processo in nome proprio un diritto altrui”.

Tale norma contiene una precisa indicazione in ordine alla corrispondenza “normale” tra legittimazione e titolarità del diritto sostanziale che si intende tutelare.

Al contempo precisa i limiti della c.d. sostituzione processuale, nella riserva di espressa previsione normativa (onde legittimazione straordinaria).

Una simile ipotesi può essere considerata l'AZIONE SURROGATORIA (art. 2900 c.c.). “Il creditore, per assicurare che siano soddisfatte o conservate le sue ragioni, può esercitare i diritti e le azioni che spettano verso i terzi al proprio debitore e che questi trascura di esercitare...”.

Non pare che una simile azione possa trovare ingresso in relazione agli atti impositivi elencati dall'art. 19 D.Lgs n. 546. Data la struttura del processo tributario in cui il legittimato deve impugnare l'atto impositivo entro un termine fissato a pena di decadenza, l'inerzia del debitore a proporre un ricorso avverso l'atto si può accertare solo a termine scaduto, sicché nessuno spazio rimane per l'azione surrogatoria.

Forse appare configurabile nel caso in cui il debitore trascuri di agire per il recupero di tributi indebitamente versati, dopo la formazione del c.d. silenzio/rifiuto (art. 21 co. 2 D.Lgs n. 546), poiché questo viene a strutturarsi in maniera differente, ravvicinabile alla ordinaria azione civile in cui la pretesa non è legata ad un atto da contestare entro certi termini, ma è sempre esperibile entro il termine di prescrizione.

Anche in quell'ipotesi, infatti, oltre al termine dilatorio per la proposizione del ricorso, è fissato un termine di prescrizione entro il quale sarebbe possibile al creditore surrogarsi all'inerte debitore, chiamando in causa – quale litisconsorte necessario *ex art. 2900 c. 2 c.c.* – il debitore al quale intende surrogarsi.

Una ipotesi di sostituzione processuale può essere costituita dall'art. 111 c.p.c. (successione a titolo particolare nel rapporto controverso).

Qualora il diritto controverso venga trasferito per atto tra vivi a titolo particolare – in corso di giudizio – il processo procede tra le parti originarie, anche se il successore a titolo particolare (l'acquirente) ha la possibilità di intervenire o essere chiamato in causa.

In mancanza di intervento, anche su chiamata di parte, poiché evidentemente non si tratta di litisconsorzio necessario dato che la sentenza resa tra le parti originarie ha effetto anche nei confronti del successivo particolare, ecco che si delinea l'esercizio di un diritto altrui (dell'acquirente) da parte del venditore originario attore.

Nel processo tributario certamente può trovare applicazione l'art. 111 co. 2 c.p.p. in relazione ad imposizioni tributarie aventi ad oggetto il bene trasmesso a titolo particolare.

Viceversa, in tutti i casi in cui vi sia una concorrente legittimazione tra soggetti diversi non può realizzarsi lo schema della legittimazione straordinaria o "sostituzione". Vedi il diritto concorrente del sostituto d'imposta e del sostituito a chiedere il rimborso di imposta in eccedenza e quindi, in caso di rifiuto, a fare valere la pretesa dinanzi alla Commissione tributaria.

## 5. LEGITTIMAZIONE AD APPELLARE

La legittimazione al ricorso d'appello si configura in maniera parzialmente differente, poiché deriva direttamente dalla sentenza impugnata, onde la legittimazione compete solo alla parte – anche se non costituita – nel giudizio di primo grado, in cui la sentenza è stata pronunciata.

Stiamo parlando, attenzione, della legittimazione non ancora dell'interesse all'azione, costituente un momento successivo.

Sono applicabili nel nostro processo tanto l'art. 110 c.p.p. quanto l'art. 111 c.p.c., norme che attengono alla successione a titolo universale e, rispettivamente a titolo particolare nel processo.

L'apertura della successione anteriormente alla scadenza del termine d'impugnazione – sempre che non si sia stata dichiarata una precedente interruzione – consente l'appello agli eredi.

Nel caso di successione del rapporto controverso, la legittimazione ad impugnare viene conferita direttamente dall'art. 111 co. 4 c.p.c. al successore a titolo particolare anche ove non sia intervenuto o chiamato in primo grado.

Se si riconosce, poi, che il giudice tributario possa distrarre le spese a favore del difensore del ricorrente (art. 93 c.p.c.) "la questione non è del tutto pacifica, poiché, nonostante la stretta connessione con il giudizio tributario, la "causa" non avrebbe come oggetto uno degli atti impugnabili ex art. 19 D.Lgs 546" deve ritenersi anche la legittimazione del difensore ad impugnare la pronuncia sul capo relativo.

Come nel processo civile, va esclusa invece la legittimazione del socio ad appellare sentenza resa nei confronti della società (anche di persone) o viceversa.

La questione si pone essenzialmente in relazione al fatto che una sentenza resa nei confronti della società ha una indiretta influenza sul socio (vedi il nesso tra accertamento Ilor a carico di società e Irpef da partecipazione per il singolo socio).

La soluzione negativa in ordine alla legittimazione ad impugnare si fon-

da sul principio dell'autonomia dei singoli rapporti tributari, sicché il socio deve impugnare l'atto impositivo nei suoi confronti e contestare anche il presupposto, ravvisabile nell'atto riguardante la società che non fa stato nei suoi confronti.

La questione in ordine all'impugnabilità da parte dell'organo diverso da quello che ha partecipato al giudizio nel grado precedente è stata risolta in senso positivo (con riguardo a sentenza conseguente a giudizio cui aveva preso parte l'ufficio delle Imposte anziché la Direzione generale delle entrate, legittimata a contraddire *ex lege* e quindi ad impugnare – Cass. 22/6/1995 n. 7049 e Cass. 23/3/1996 n. 2569), anche se precedenti pronunce avevano deciso in senso contrario).

Va, infine, detto che nessuna norma prevede la legittimazione ad impugnare, per "avocazione", di organi sovraordinati, quando quello legittimato non abbia esercitato la facoltà di impugnazione. Così l'Agenzia delle entrate non può sostituirsi agli uffici locali.

## 6. INTERESSE AD AGIRE

L'interesse ad agire si differenzia dalla legittimazione ad agire in quanto, pur presupponendola, concerne la concretezza del vantaggio giuridicamente rilevante derivante dall'esercizio del diritto di impugnare un atto impositivo.

Se l'interesse non può che scattare con la notifica di un atto impositivo, l'annullamento per esercizio di autotutela o l'accertamento con adesione (*ex* D.Lgs n. 218/97) – intervenuti in pendenza del termine per impugnare l'atto – fa venir meno quell'interesse dal momento che nel primo caso l'atto non esiste più come tale e nel secondo perde efficacia ai sensi dell'art. 12 co. 4 del sopradetto D.Lgs.

Lo stesso coobbligato perde ogni interesse a ricorrere e, nel caso abbia già impugnato autonomamente l'atto, va dichiarata la cessazione della materia del contendere *ex* art. 46 D.Lgs n. 546/92, considerato che l'impugnazione dell'atto da parte del coobbligato non può avere alcun effetto sull'accertamento per adesione – del resto inoppugnabile da parte dello stesso interessato diretto (artt. 2 e 3 D.Lgs n. 218/97).

### 5a. *Interesse ad* APPELLARE

La legittimazione all'appello deriva, come già detto, dal semplice fatto di aver preso parte al giudizio di primo grado (anche in mancanza di costituzione).

L'interesse ad appellare, invece, è proprio della sola parte che risente pre-

giudizio dalla sentenza, perché le domande non sono state accolte – sia pure in parte.

La c.d. soccombenza, che non può essere desunta dal semplice raffronto tra domanda e sentenza, si rivela a volte criterio insufficiente dovendosi apprezzare – al fine dell’interesse all’impugnazione – un concreto effetto pregiudizievole e l’attitudine del gravame ad ottenere un’utilità maggiore giuridicamente rilevante.

Così nel caso di violazione del principio devolutivo per avere il giudice trascurato alcune istanze (art. 112 c.p.c.). Viceversa, quando la domanda sia stata accolta per ragioni diverse da quelle addotte dal ricorrente, ma sempre rilevabili dal giudice, manca l’interesse alla sola correttezza della motivazione, ma in caso di appello del resistente il ricorrente potrà reiterare le diverse ragioni già prospettate, cioè l’originaria *causa petendi*, atta a paralizzare i motivi dedotti dall’appellante.

Si pone il problema dell’interesse ad impugnare una sentenza favorevole di rito (preclusiva ad un esame nel merito, come una sentenza di estinzione del giudizio) da parte del resistente al fine di ottenere una pronuncia di merito sulla totale inesistenza del diritto vantato dal ricorrente, tale da paralizzare analoghe domande per differenti periodi di imposta.

Siccome l’interesse deve essere individuato nella sua concretezza ed in relazione al bene oggetto del singolo giudizio (va ricordato che la dichiarazione di estinzione del giudizio determina la definitività dell’atto impositivo), esso non può sussistere quando il resistente non potrebbe ottenere in appello un risultato migliore di quello conseguito. In definitiva l’interesse ad impugnare va rapportato sempre all’effetto della pronuncia sull’atto impositivo impugnato, costituente l’oggetto ormai definitivamente delineato del giudizio.

Quanto al ricorrente, l’esercizio del potere di autotutela da parte dell’ufficio dell’Agenzia delle entrate, con l’esecuzione del rimborso quando dovuto, comporta la estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere (art. 46 D.Lgs 546) con piena soddisfazione del ricorrente, per eliminazione dell’atto impositivo o concessione del rimborso. L’interesse ad impugnare – nonostante la sentenza favorevole del rito senza scendere nel merito – viene meno, anche se non assicura che per successivi periodi di imposta non venga reiterato l’atto impositivo o negato il rimborso dovuto. In tale eventualità non può essere evitato il nuovo ricorso, a causa della totale autonomia di ciascun atto impositivo, anche se alcuni sono del parere che sia possibile insistere – con l’appello – nella richiesta di merito per motivi di economia processuale.

Né la “cessazione della materia del contendere” ex art. 46 D.Lgs 546 può essere assimilata alla rinuncia agli atti del giudizio (art. 306 co. 1 c.p.c.) tro-

vante applicazione esplicita nel processo tributario (art. 44 rinuncia al ricorso) che deve essere accettata dalla controparte avente interesse alla prosecuzione. La rinuncia, infatti, ha carattere meramente processuale e dunque non comporta – come la cessazione della materia del contendere per esercizio di autotutela – l’eliminazione dell’atto impositivo, ma il consolidarsi del provvedimento impositivo.

Il giudice deve evitare che situazioni analoghe alla rinuncia agli atti, quale il semplice riconoscimento della fondatezza delle ragioni del ricorrente o l’adesione meramente formale alla domanda (senza l’eliminazione – per autotutela – dell’atto impositivo o senza il rimborso dovuto), siano considerate “cessazione della materia del contendere” in modo da portare ad una pronuncia di estinzione del giudizio per quel motivo.

Quando, infatti, l’atto impositivo non è stato ancora eliminato, la sentenza di rito (estinzione del giudizio) non fa che consolidare quell’atto nei confronti del ricorrente. Allora in una simile ipotesi (adesione alla domanda) dovrà pronunciarsi piuttosto sentenza di accoglimento nel merito per fondatezza della domanda.

In definitiva, non può esserci vera acquiescenza alla domanda (con conseguente cessazione della materia del contendere) fino a quando l’atto impugnato non venga giuridicamente eliminato o il rimborso materialmente concesso. La sentenza di estinzione *ex art. 46* può rivelarsi lesiva delle ragioni del ricorrente, quando è resa senza l’effettiva concreta eliminazione dell’atto impugnato; non c’è dubbio che in tale caso e solo in tale caso persiste l’interesse ad impugnare del ricorrente al fine di evitare il consolidamento dell’atto impositivo.

Per concludere, l’interesse ad impugnare va sempre correlato alla maggiore utilità che la parte può legittimamente aspettarsi da una nuova pronuncia rispetto a quella precedente, poiché il riferimento al semplice concetto di soccombenza è insufficiente a ricomprendere alcuni casi in cui anche la parte “non soccombente” conserva il diritto di impugnazione.

## 6. PLURALITÀ DI PARTI *nel processo*

L’art. 14 del D.Lgs 546 è dedicato al tema del processo con pluralità di parti, anche se sono piuttosto rari i casi in cui la norma ha avuto concreta applicazione.

Il primo comma dell’articolo attiene al LITISCONSORZIO NECESSARIO, sulla scia dell’art. 102 c.p.c..

“Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo” (art. 102 c.p.c.).

La formulazione dell'art. 14 D.Lgs 546 risente della differente struttura del processo tributario, impostato sull'impugnativa di un atto impositivo che proviene normalmente da un unico soggetto (parte attiva del rapporto tributario) anche se può coinvolgere marginalmente più soggetti all'imposizione (parte passiva), sicché l'accento non è posto tanto sui soggetti quanto sull'oggetto del ricorso che "riguarda inscindibilmente più soggetti". L'inscindibilità è concetto che non attiene all'art. 102 bensì all'art. 331 c.p.c. (integrazione del contraddittorio in appello per cause inscindibili o in cause tra loro dipendenti).

L'inscindibilità dell'art. 14 è cosa diversa da quella affermata dall'art. 331 c.p.c. che assume maggiore ampiezza rispetto al litisconsorzio necessario, poiché tiene conto di vicende del giudizio di primo grado che possono prescindere dal litisconsorzio necessario, ma in appello postulano l'unitarietà della decisione, al fine di evitare contrasti di giudicati (vedi il caso di obbligazioni solidali, che in primo grado danno luogo solo a litisconsorzio facoltativo mentre in appello rientra tra le cause inscindibili).

Ciò detto, occorre ritenere che il termine usato dall'art. 14 co. 1 voglia semplicemente indicare il litisconsorzio necessario, quando la partecipazione di più parti diviene ineludibile perché la sentenza sia utiliter data nei confronti di tutte.

Nel processo tributario può riscontrarsi in pochi casi. Certamente alla lite catastale su immobile in comunione, quando si tratta di incidere su classamento o qualificazione di un unico immobile, che deve produrre i suoi effetti nei confronti di tutti i comproprietari.

Il caso di successione di più eredi ad un unico ricorrente il litisconsorzio degli eredi è una conseguenza della riassunzione a seguito di interruzione.

Viene ancora indicato dalla dottrina come ulteriore ipotesi del ricorso di un socio di società di persone che contesti la misura della quota percentuale di reddito sociale attribuito dall'ufficio impositore. A me sembra piuttosto un caso di connessione per l'oggetto o il titolo (comunanza di causa) ricadente nel litisconsorzio facoltativo.

Ricordiamo ancora l'ipotesi dell'azione surrogatoria (art. 2900 co. 2 c.c.) – nei limiti in cui può essere ammessa nel processo tributario – dove è prevista dalla norma l'obbligatoria chiamata in causa del debitore surrogato.

Non comportano, invece, litisconsorzio necessario – tra cedente e cessionario – la lite di rimborso di un credito ceduto e tutti i casi di obbligazioni solidali.

L'individuazione del litisconsorzio necessario comporta l'ordine di integrazione del contraddittorio di tutti i soggetti interessati, quando il ricorso non sia stato proposto direttamente da tutti o (più raramente quando si tratta del resistente) nei confronti di tutti. La mancata notifica nel termine comporta decadenza (art. 14 co. 2).

Il LITISCONSORZIO FACOLTATIVO previsto dall'art. 103 c.p.c. può trovare frequente applicazione nel processo tributario, anche se non è menzionato nell'art. 14 D.Lgs n. 546, perché cause connesse per l'oggetto o per il titolo ricorrono facilmente.

Vedi, per esempio, le diverse cause di accertamento nei confronti della società in relazione ad Ilor e dei singoli soci quanto a Irpef da partecipazione, in cui la connessione appare evidente.

L'art. 29 D.Lgs 546 prevede espressamente la riunione – ordinata dal presidente di Sezione prima ancora della fissazione dell'udienza – di ricorsi connessi.

Il tipo di connessione non è specificato quindi deve ritenersi possibile ogni nesso inerente all'oggetto o al titolo cioè in tutti i casi in cui è possibile il litisconsorzio facoltativo.

Sarebbe, pertanto, arduo escludere l'applicabilità dell'art. 103 co. 1 c.p.c. nel nostro processo, a meno che non si voglia ritenere che il legislatore pretenda che al singolo atto impositivo notificato a ciascun soggetto debba corrispondere un singolo ricorso, per poi giungere alla riunione. Quest'ultima – va poi rilevato – dovrebbe essere doverosa per il presidente di sezione, dal momento che la norma usa l'indicativo “dispone” che notoriamente nel linguaggio del legislatore esclude la mera facoltà ma impone un obbligo.

Il terzo comma art. 14 D.Lgs n. 546 prevede invece l'intervento volontario (oltre che la chiamata in causa) dei “soggetti che assieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso”.

Una prima considerazione deve porre in evidenza come l'intervento (o la chiamata) sia possibile solo nel caso di regolare notifica (all'interventore o al chiamato) dell'atto impugnato.

Invero, il comma 6 del medesimo articolo lascia intendere che è sempre possibile che l'interventore o il chiamato impugnino autonomamente l'atto, purché non sia decorso il termine di decadenza al momento della loro costituzione, che deve avvenire nelle forme previste per il resistente (comma 4, con termine decorrente dalla notifica della chiamata), non del ricorrente.

Questo postula in ogni caso una notifica personale dell'atto, sicché il “destinatario” – legittimato ad intervenire – deve aver ricevuto l'atto.

Solo la mancanza di un atto impositivo (come nel caso dell'impugnazione del silenzio/rifiuto di rimborso, non legato ad un termine di decadenza, ma solo di prescrizione) consente di prescindere dalla notifica.

È ovvio pertanto che l'altra espressione indicante sempre i legittimati all'intervento (“parti del rapporto tributario”) si riferisca proprio alle cause di rimborso. In esse l'impugnazione del silenzio rigetto è sempre possibile al momento dell'intervento.

L'intervento non è possibile per i soggetti cui non sia stato notificato l'at-

to, quando non si tratti di causa attinente a rimborso, mentre è sempre possibile al soggetto cui sia stato notificato l'atto, anche se non l'abbia impugnato autonomamente.

Il tipo di intervento spiegato sarebbe quello adesivo autonomo siccome si fa valere – nei confronti del medesimo resistente – un diritto relativo all'oggetto della causa (art. 105 co. 1 parte prima c.p.c.).

In concreto è confisurabile nel caso di coobbligato solidale per favorire la pronuncia di illegittimità o infondatezza della pretesa impositiva e/o sanzionatoria – a favore del diretto ricorrente – ed usufruire dei suoi effetti per opporla al creditore *ex art. 1306 c.p.v. c.c.*

Per il CHIAMATO IN CAUSA, valgono le medesime considerazioni spiegate per l'inteventore volontario.

Va aggiunto che è anche possibile la chiamata in causa “*iussu iudicis*” prevista dall'art. 107 c.p.c. (ove sia ritenuta opportuna per comunanza di causa) poiché l'art. 14 terzo comma parla genericamente di “chiamata in causa” senza indicare da chi può essere fatta, pertanto non può ritenersi esclusa quella *iussu iudicis*, in base al generale richiamo delle norme del processo civile.

Esclusa però la chiamata volta allo spiegamento di un intervento principale cioè a tutelare un proprio diritto (metti il diritto al rimborso) sulla base di una determinazione che non è propria del terzo ma del giudice.

Né è configurabile la chiamata in causa (o anche l'intervento) di una parte che assume normalmente la funzione di resistente. L'art. 14 infatti è formulato nel senso di riferirsi sempre ai destinatari della pretesa impositiva o sanzionatoria o alle parti del rapporto di rimborso.

Altro motivo di carattere logico-giuridico è che la chiamata di un resistente, cui non è stato notificato il ricorso, avrebbe l'effetto di sanare l'inammissibilità in cui il ricorrente sarebbe incorso.

#### 6a *Pluralità di parti in APPELLO*

L'art. 49 D.Lgs 546 richiama – quanto alle impugnazioni delle sentenze dinanzi alle Commissioni tributarie – le disposizioni del titolo 3, capo II c.p.c. (escluso l'art. 337 c.p.c.) e le più specifiche disposizioni del D.Lgs n. 546.

Il richiamo, pertanto, comprende gli artt. 331 e 332 c.p.c. relative all'integrazione del contraddittorio in cause inscindibili e, rispettivamente, la notifica dell'impugnazione relativa a cause scindibili.

Abbiamo già accennato, quanto all'art. 331, all'inscindibilità in appello riferentesi a tutte le parti ricomprese nella pronuncia di primo grado.

La seconda ipotesi del medesimo articolo attiene alle cause “tra loro dipendenti”, sempre in presenza di più parti.

Presuppone l'articolazione della pronuncia di primo grado in più capi, allorché alla riforma di uno di essi debba conseguire anche quella di altri.

Situazioni analoghe possono verificarsi nel nostro processo ove si pensi come "causa dipendente" la responsabilità del cessionario di azienda per imposte e sanzioni irrogate (con certi limiti temporali) nei confronti del cedente (art. 14 D.Lgs n. 472/97), qualora la pretesa impositiva sia fatta valere dall'ufficio nei riguardi di entrambi cedente e cessionario. La responsabilità del secondo deriva necessariamente da quella del primo, sicché in caso la sentenza di primo grado venisse impugnata dal solo cedente, si renderebbe necessaria l'integrazione del contraddittorio nei confronti del cessionario, al fine di evitare un possibile contrasto di giudicato in caso di riforma del capo attinente al cedente.

In definitiva ogni volta che un capo di sentenza di primo grado sia legato da un nesso di pregiudizialità-dipendenza con altro capo riguardante diverso soggetto, l'applicabilità della disciplina dettata dall'art. 331 c.p.c. non potrebbe essere negata.

Una conferma deriva dallo stesso art. 53 co. 2 D.Lgs 546, dove si impone che il ricorso d'appello vada proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado (anche se non costituito).

Tale disposizione contiene un chiaro riferimento alla inscindibilità della causa (e dunque all'applicabilità dell'art. 331 c.p.c. imponente l'integrazione del contraddittorio quando l'appello non sia stato proposto nei confronti di tutte), a meno che non si voglia fare derivare l'inammissibilità dell'appello via che – francamente – non appare praticabile in mancanza di una espressa disposizione.

La differenza tra l'art. 331 ed il successivo 332 (cause scindibili) sta essenzialmente nel fatto che il primo caso attiene alla integrazione del contraddittorio comportante – in caso di mancato adempimento – l'inammissibilità dell'impugnazione; nel secondo, invece, la sospensione del processo in attesa del decorso dei termini di impugnazione nei confronti delle parti non chiamate.

Quanto all'intervento di terzo in appello (art. 344 c.p.c.) ne deve essere esclusa l'applicabilità, poiché il richiamo dell'art. 49 D.Lgs 546 è limitato alle disposizioni del capo I titolo III nel libro II (impugnazioni in generale) mentre la disciplina dell'appello risulta delineata nelle linee essenziali e non è integrabile con quelle del c.p.c..

L'art. 59 co. 1 lett. b) D.Lgs 546 – che impone alla Commissione regionale di rimettere la causa alla Commissione provinciale nel caso venga riconosciuta mancata costituzione o integrazione del contraddittorio in primo grado – sembrerebbe, secondo alcuni, voler giustificare l'intervento in appello del litisconsorte necessario al solo scopo di eccepire la mancata integrazione,

che comunque è sempre rilevabile d'ufficio trattandosi di nullità assoluta, sicché quell'intervento non avrebbe alcuna utilità.

## 7. ASSISTENZA TECNICA *delle parti diverse dall'ufficio o dall'ente locale*

L'art. 12 D.Lgs 546 prevede l'“assistenza tecnica” del ricorrente, che può essere affidata ad uno dei soggetti abilitati, secondo l'individuazione contenuta nel secondo comma.

La questione di illegittimità costituzionale del comma 2 art. 12, sollevata in relazione alla compressione del diritto di difesa nella parte in cui conferisce a soggetti diversi dagli avvocati la possibilità di prestare assistenza tecnica (art. 24 Costit.), è stata ritenuta manifestamente infondata dalla Corte delle leggi (ordinanza n. 210 del 20/5/1998) poiché “non irragionevole” la disciplina in esame tenendo conto dell'adeguatezza delle nozioni tecniche possedute da ragionieri e commercialisti rispetto alla materia di competenza delle Commissioni tributarie.

Chiusa tale breve parentesi, va affrontato in radice la questione dell'assistenza tecnica che nel processo civile è quella del “difensore” che si aggiunge a quella del “rappresentante” in nesso indissolubile (assistenza e “ministero”), mentre nel nostro processo rimane isolata.

L'avvocato, il commercialista, il ragioniere e così via hanno solo funzione difensiva, non anche la rappresentanza in giudizio della parte processuale, questa è e rimane il singolo ricorrente.

Il conferimento dell'incarico può avvenire: 1) con atto pubblico; 2) scrittura privata autenticata; 3) su atto del processo con firma per autentica del difensore; 4) in udienza oralmente dandosene atto nel verbale. (comma 3 art. 12).

Il comma 5 del medesimo art. 12 D.Lgs 546 prevede la possibilità della difesa personale per le controversie di valore inferiore a 5 milioni (valore che va inteso secondo le note regole indicata dalla stessa norma), tuttavia il giudice “può” ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica, entro un termine fissato a pena di inammissibilità del ricorso.

Il comma 6 prevede in ogni caso la difesa personale dei ricorrenti in possesso dei requisiti *ex* comma 2.

Dal fatto che il ricorso debba essere sottoscritto dal difensore (art. 18 co. 3) a pena di inammissibilità (art. 18 co. 4) e la sua morte determina l'interruzione del processo (art. 40 co. 1 lett. b) – disposizioni proprie della disciplina della rappresentanza nel processo civile – si vorrebbe dedurre che sostanzialmente il legislatore abbia inteso attribuire al difensore anche la rappresentanza della parte.

Non mi pare possa condividersi una tale posizione, poiché la legge delega – cui il legislatore delegato si è adeguato – prevedeva solo la “disciplina dell’assistenza tecnica”, mentre le norme su sottoscrizione del ricorso a pena di inammissibilità ed interruzione sono perfettamente compatibili con il diritto di difesa – di rango costituzionale – che si è voluto salvaguardare.

7a Questione circa l’INAMMISSIBILITÀ del ricorso non sottoscritto dal difensore, per le controversie di valore superiore ai 5 milioni, in relazione alla stessa sanzione (INAMMISSIBILITÀ) disposta in caso di inottemperanza della parte all’ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica anche nelle cause di valore inferiore ai 5 milioni.

La corrente interpretazione dell’art. 18 comma 4 (in relazione al comma precedente) D.Lgs 546 – adottata anche da Cass. 3/3/1999 n. 1781 – è che nella causa di valore superiore alla soglia dei 5 milioni “l’eventuale costituzione della parte privata senza assistenza di difensore va considerata ‘*tamquam non esset*’ e non comporta alcun intervento correttivo o sanante da parte dell’organo giudicante”. Onde la previsione di inammissibilità del ricorso non sottoscritto dal difensore.

Quando, invece, in controversie di valore inferiore a quel limite la parte che ha sottoscritto personalmente il ricorso viene invitata a munirsi di assistenza tecnica, l’inammissibilità scatta solo nel caso l’ordine del giudice non venga rispettato nel termine fissato (art. 12 comma 5 D.Lgs 546).

Proposta questione di illegittimità costituzionale degli articoli sopra ricordati: “nella parte in cui, nei giudizi innanzi alle Commissioni tributarie, il cui valore ecceda i cinque milioni, sanzionerebbe con l’inammissibilità il ricorso sottoscritto dal solo contribuente, senza prevedere che quest’ultimo possa nominare un difensore in un momento successivo, eventualmente su disposizione del presidente o del collegio” per violazione degli artt. 3 e 24 della Costit., la Corte delle leggi, con sentenza interpretativa di rigetto n. 189 del 13/6/2000 ha dichiarato NON FONDATA la questione, ritenendo che la norma denunciata è suscettibile di essere interpretata in modo da escludere in radice i dubbi sollevati dal giudice a quo, con eliminazione dei paventati ostacoli all’esercizio del diritto di difesa dinanzi al giudice tributario di primo grado.

La previsione di inammissibilità del ricorso *ex art. 18 co. 4* si riferisce al caso in cui il ricorso non sia sottoscritto a norma del comma precedente (comma 3), che a sua volta – nel caso in cui il ricorso sia sottoscritto personalmente – fa valere “quanto disposto dall’art. 12 co. 5 D.Lgs 546” (prima il richiamo era al comma 6, cioè alla possibilità di difendersi personalmente in caso di possesso dei requisiti abilitativi).

Il richiamo globale al comma 5 – precisa la Corte Cost. – comprende il meccanismo dell’ordine da parte dell’organo giudiziario, con la conseguenza

che solo in conseguenza di ordine ineseguito, può essere dichiarata l'inammissibilità del ricorso anche per cause di valore superiore ai 5 milioni.

La sentenza della Corte Cost. è stata commentata criticamente da più parti, ma non si tiene conto che tale soluzione interpretativa, non solo risulta più adeguata alla legge delega in punto di "assistenza tecnica", ma è anche quella più aderente alla Carta Cost. in relazione alla denunciata violazione degli artt. 3 e 24 Cost., che sarebbe stata dichiarata in caso di diversa interpretazione.

Passando ad altro argomento sempre attinente all'assistenza tecnica del ricorrente, il problema se la delega al difensore possa essere rilasciata in data posteriore alla notifica del ricorso, ma sempre prima della costituzione della parte, è stato risolto negativamente (nel senso della necessità di preesistenza del mandato alla notifica del ricorso) da Cass. 2/8/2000 n. 10133, con riferimento al dato normativo dell'art. 18 D.Lgs n. 546.

La soluzione data dalla Corte Cost. in ordine alla firma del ricorso (che trova, tra l'altro, risonanza nel fatto che l'assistenza tecnica può essere conferita anche in sede di udienza pubblica) ed al momento in cui scatta la inammissibilità, dovrebbe – invece – fare rivedere quella posizione.

## 8. ASSISTENZA e rappresentanza tecnica del RESISTENTE

Nel giudizio di primo grado dinanzi alle Commissioni l'ufficio dell'Agenzia delle entrate come l'ente locale stanno in giudizio senza assistenza tecnica, poiché come si è visto questa è prevista dall'art. 12 solo per le parti "diverse" dai resistenti.

L'art. 12 co. 4, tuttavia, prevede per l'Ufficio sorpadetto la facoltativa assistenza mediante l'Avvocatura dello Stato nel giudizio di secondo grado.

Quanto al ricorso per cassazione, qualche problema nasce – in ordine alla notifica della sentenza di 2° grado dalla quale deve decorrere il termine d'impugnazione – a causa della successione dell'Agenzia delle entrate all'Amministrazione finanziaria dello Stato, poiché la domiciliazione presso l'Avvocatura (prevista per legge per l'Amministrazione finanziaria *ex* art. 21 L. n. 133/99) non sarebbe più possibile in favore dell'Agenzia. Questa, infatti, pur avendo personalità di diritto pubblico, non è un Ente Statale e quindi non può godere dell'assistenza dell'Avvocatura in via organica e permanente e conseguentemente trovare domiciliazione presso di essa.

La notifica della sentenza gravata di ricorso deve avvenire presso l'Agenzia. Della difesa dinanzi alla Corte Suprema va incaricata di volta in volta l'Avvocatura.

Anche l'assistenza in giudizio della Regione, in relazione alla legitti-

mazione ad essere parte nei giudizi relativi a “tributo speciale per la discarica dei rifiuti solidi” ed Irap, fa nascere non poche perplessità.

Intanto la Regione non rientra nel concetto di “ente locale” (artt. 10, 11, 12) e quindi non sono alla stessa riferibili le norme del D.Lgs n. 546, che usano tale espressione.

Sarebbe, invece, una “parte diversa” dell’Ufficio dell’Agenzia o dall’ente locale (art. 12 co. 1) che dovrebbe essere assistito da un difensore abilitato, soluzione che lascia molto perplessi dato il diverso trattamento (rispetto agli altri soggetti impositori) non giustificabile altrimenti che con l’omesso aggiornamento delle disposizioni sul processo tributario.

Rimane solo la possibilità, in attesa di intervento legislativo, di una interpretazione estensiva dell’ENTE LOCALE.

Per concludere occorre ricordare che le CONSEQUENZE in CASO DI CARENZA dei presupposti o delle condizioni attinenti alle parti del processo tributario comportano la definizione in rito della lite, secondo le varie categorie di vizi noti nella dottrina processualistica civile, quando non risultino desumibili dalle norme del D.Lgs n. 546. Sono infatti insanabili:

La carenza di capacità di esser parte, di legittimazione ad agire e/o a resistere e la carenza di interesse.

## I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

*Relatore:*

Dott. Angelo GARGANI

Vice Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

Il DLg 546/92 ha posto le premesse, alcune delle quali ancora da sviluppare, per la formazione di un diritto processuale tributario, autonomo nell'ambito della giurisdizione, con una sua specificità ormai riconosciuta dal legislatore, dalla dottrina e dalla Giurisprudenza.

La recente sentenza della Corte Costituzionale n. 53/98 sottolinea la particolare specificità del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo sotto il duplice profilo, sia della singolare configurazione dell'organo decidente, sia del rapporto sostanziale dedotto in giudizio.

L'organo decidente si contraddistingue per la sua eterogenea composizione (è nota l'articolazione delle commissioni tributarie) sulla cui natura giurisdizionale ormai non può nutrirsi più alcun dubbio, dopo i numerosi precedenti della stessa Corte Costituzionale; basti citare, per tutte, le sentenze n. 278/74 e n. 215/76.

L'oggetto del giudizio trova il suo qualificante contenuto negli atti impugnabili, predeterminati sulla base di norme che li ipotizzano, appunto, come autonomamente impugnabili.

È necessario, subito, chiedersi se detta specificità, immaginata e disciplinata dal Legislatore del 1992 regge, può resistere, rispetto alla rivoluzione operata recentemente dalla modifica dell'art. 111 della Costituzione.

La domanda si pone proprio con riferimento al tema che mi è stato assegnato e cioè "I poteri delle commissioni tributarie come disciplinati dall'art. 7 del richiamato decreto legislativo 546/92".

Il novellato art. 111, quale norma primaria preordinata rispetto a tutte le altre, stabilisce che ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale, quindi indifferente alla soluzione della vertenza. Occorre pertanto stabilire se i poteri conferiti alle commissioni tributarie dal citato art. 7 possono coordinarsi con i suddetti principi o se viceversa la loro applicazione renda in qualche modo svuotato di fatto il ruolo di imparzialità del giudice immaginato dal costituente.

Nessuno ha la pretesa di indicare una soluzione univoca. Ci si limita a esaminare il problema che, a mio avviso, ha carattere di centralità e che può

mettere in discussione il mantenimento dell'attuale sistema processual-tributario che, viceversa, con alcuni opportuni correttivi, deve proseguire il cammino verso la sua piena giurisdizionalizzazione.

Lo sviluppo della normativa sul punto, ha indotto alcuni autori a ritenere che il legislatore, partendo da una originaria impostazione più aperta al principio dispositivo del processo tributario, è passato attraverso un modello inquisitorio, pervenendo alla fine, con la disciplina vigente, ad un contesto che recupera quasi completamente il sistema dispositivo.

Le tre espressioni usate nelle rispettive norme:

1) Art. 35 DPR 63/72 “al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti”;

2) Stesso art. 35 come modificato dal DPR 311/81 n. 73 “al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione”;

3) Art. 7 DLg 546/92 vigente “ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalla parti”; lasciano qualche perplessità in ordine a questa interpretazione.

La natura dispositiva o inquisitoria di ogni processo e quindi anche di quello tributario di cui ci si deve occupare, va identificata con riferimento a due problematiche.

La prima attiene alla delimitazione dell'oggetto dedotto in giudizio; la seconda alla natura officiosa dell'onere probatorio. Con riferimento a questo secondo aspetto va stabilito se i mezzi di prova debbono essere totalmente a carico della parte che intende provare in giudizio determinati fatti o se invece, in assenza di formali richieste, il giudice possa intervenire assumendo un'attività sostitutiva.

Sotto il primo profilo, sembra si possa tranquillamente affermare che vige ormai da tempo un costante orientamento, non solo legislativo ma dottrinario e giurisprudenziale, che sottrae al giudice tributario il potere di individuare, in via autonoma, materie da approfondire, non oggetto di domanda nel ricorso.

Pertanto, se con riferimento a questo dilemma si vuole sostenere che il processo tributario abbia natura dispositiva, non vi è alcun argomento da contrapporre.

L'art. 7 è chiaro sul punto, quando delimita i poteri delle commissioni tributarie ai fatti dedotti dalla parti e con riferimento ai fini istruttori.

Ma la questione si pone sotto il secondo profilo, per il quale è difficile sostenere la dispositività del processo tributario, in presenza di quanto previsto dalla stessa norma, che attribuisce alla commissione tributaria poteri che non trovano riscontro né in quelli del giudice istruttore del processo civile e neppure, in quelli conferiti al giudice penale (art. 507 c.p.p.), ma soltanto, in parte, in quelli del giudice del lavoro.

## ONERE PROBATORIO

La forbice tra gli art. 115 c.p.c. e l'art. 7 DLg 546 è piuttosto allargata.

L'art. 115 stabilisce che il giudice deve porre a fondamento della decisione, le prove proposte dalle parti e dal PM (quando è prevista la sua partecipazione al processo). Ciò vuol dire che è demandata alla strategia difensiva delle parti, ogni valutazione in ordine al mezzo con cui offrire le prove dei fatti assunti in giudizio.

È vero che lo stesso articolo conferisce al giudice un potere di iniziativa probatoria di ufficio, cioè senza formale richiesta delle parti (ad es. l'interrogatorio non formale, l'ispezione su persone, richieste di informazione alla PA, assunzione di nuovi testimoni, giuramento suppletorio, eccetera), ma detto potere costituisce un'attività integrativa del giudice, che non intacca assolutamente il principio dispositivo, in quanto non si pone in funzione sostitutiva dell'onere predetto.

Nel processo tributario, invece, il potere non è integrativo, ma è disciplinato come totalmente sostitutivo.

Innanzitutto, l'art. 18 DLg. 546, nell'elencare gli elementi che il ricorso deve contenere, non prevede anche l'indicazione specifica dei mezzi di prova dei quali la parte intende avvalersi.

Non vi è, quindi, alcuna previsione analoga a quella di cui all'art. 163 c.p.c., che fa obbligo all'attore di indicare specificamente i mezzi di prova dei quali intende avvalersi. Si dirà: ma il ricorrente formalmente attore deve svolgere di fatto il ruolo di resistente. In effetti l'obbligo è imposto dall'art. 23 n. 3 DLg. 546, all'ufficio che deve indicare le prove di cui intende avvalersi per neutralizzare l'azione del ricorrente. Allora dovremmo trovare una norma di contenuto analogo a quello previsto dall'art. 167 c.p.c. che impone a sua volta al convenuto, l'onere della prova relativa alla sua posizione processuale.

Neppure di questa norma vi è traccia nel processo tributario.

Si può allora ritornare all'art. 115 c.p.c. che, con l'inciso "salvi i casi previsti dalla legge", dà spazio a soluzioni diverse.

Certo l'art. 1 comma 2 nello stabilire che "i giudici tributari applicano le norme del decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile", ha ribaltato il criterio adottato dal vecchio legislatore.

L'art. 39 DPR 636/72 prevedeva la residualità delle norme processuali tributarie stabilendo che "Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie, si applicano in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile...".

Pertanto nell'inciso "salvi i casi previsti dalla legge", rientra certamente l'art. 7 del DLg. 546 e l'art. 421 c.p.c. del processo del lavoro.

Queste norme però sono precedenti al novellato art. 111 e forse non completamente in linea con esso.

Certo, le riscontrate carenze non autorizzano a ritenere che la natura documentale del processo renda superflua la indicazione dei mezzi di prova e che pertanto, nel processo tributario, non sia applicabile il principio dell'onus probandi.

Diversamente, a tacer d'altro, non si capirebbe perché è codificata la previsione a carico del resistente malgrado sia sostanzialmente attore.

Il silenzio sull'argomento, del legislatore, lascia perplessi non fino al punto però da far ritenere che non compete al ricorrente di indicare i mezzi di prova, fidando sul potere sostitutivo della commissione.

Paradossalmente, l'indicazione dei mezzi di prova apparirebbe più importante nel processo tributario che in quello civile.

In questo, invero, la mancata indicazione non è causa di nullità in quanto sanabile alla prima udienza.

Nel processo tributario, invece, il ricorso, una volta chiamato in udienza, appare già avviato alla decisione e soltanto la commissione, anche se non sollecitata, potrà ricorrere ai propri poteri di ufficio di cui all'art. 7 e ammettere i mezzi istruttori, senza tuttavia avere alcun elemento cognitivo, come avviene nella quasi totalità dei ricorsi.

Questi ampi poteri istruttori, attribuiti alla commissione tributaria anche dalle normative precedenti, avevano una loro ratio e giustificazione, attesa la natura, per così dire, ancora domestica o quanto meno rudimentale, poco formale del processo tributario, nel quale l'assistenza e quindi la rappresentanza in giudizio del ricorrente da parte di un tecnico, era solo eventuale e non obbligatoria.

Appariva pertanto opportuno che le commissioni tributarie si facessero, in qualche modo, carico delle richieste formulate da un ricorrente non addetto ai lavori e lo coadiuvassero nella ricerca della verità, presupposto e fine di ogni processo inquisitorio.

Oggi, invece, in presenza di un art. 12 dello stesso decreto legislativo che impone l'assistenza in giudizio della parte privata, tramite un difensore abilitato, sull'implicito presupposto che le questioni tributarie hanno acquisito col tempo un contenuto di tecnicismo che non può essere demandato alla rudimentale cognizione di un semplice cittadino, quelle motivazioni non appaiono più adeguate.

La deroga a detta norma e cioè la possibilità della proposizione personale di ricorsi relativi a controversie di valore inferiore a L. 5.000.000, giustifica la rilevanza dei poteri attribuiti alle commissioni tributarie dall'art. 7.

Anche la peculiarità dei poteri del giudice istruttore nel processo del lavoro non è pari a quello delle commissioni tributarie.

È vero che l'art. 421 c.p.c. consente l'ammissione di ogni mezzo di prova anche di ufficio. Detto potere però viene esperito cognita causa, poiché il precedente art. 414 impone specificatamente al ricorrente la indicazione dei mezzi di prova di cui intende avvalersi.

In questo caso la norma ha una sua ratio, poiché, nell'intento di proteggere la parte più debole, attribuisce al giudice dei poteri istruttori (che il lavoratore non sempre può sollecitare o azionare), sulla base della completa conoscenza delle situazioni giuridiche e di fatto, che sottintendono la controversia.

L'art. 7 invece attribuisce alle commissioni un potere al buio.

Un'eventuale riforma dovrebbe far carico al contribuente almeno l'onere di prospettare con chiarezza gli elementi che impongono qualsiasi tipo di accertamento.

Se la norma resterà immutata si continuerà a farne scarso uso, anche se sembra predisposta per tutelare il contribuente, parte più debole.

La maggior parte della dottrina però sostiene che, sotto il profilo dell'onere probatorio, può essere irrilevante la natura dispositiva o inquisitiva del processo tributario, posto che detto onere costituisce un elemento ineliminabile di qualsiasi processo. Il rapporto sostanziale tra il fisco e il contribuente è quello, in pratica, tra creditore e debitore e pertanto la disponibilità della prova, secondo le norme tributarie, deve essere effettiva.

Si potrebbe discutere a lungo su questa questione ma si andrebbe fuori dal seminato. In ogni caso un onere probatorio che viene quanto meno supportato, se non sostituito dall'attività dell'organo giudicante che in questo contesto sembra avere poteri illimitati, sia pure nell'ambito dei fatti dedotti dalle parti, consente di colmare lacune e quindi può far vacillare il principio di terzietà del giudice, voluto dal novellato art. 111 della Costituzione. Con terzietà questo non si vuole dire che la dialettica processuale viene esautorata anche perché, come si è accennato, le commissioni tributarie di fatto si avvalgono raramente di questi poteri.

Il superamento del principio della presunzione di legittimità degli atti amministrativi, nei quali rientrano evidentemente anche quelli dell'amministrazione finanziaria, ha comportato automaticamente l'applicazione dell'art. 2697 c.c. che stabilisce criteri precisi nella ripartizione tra le parti dell'onere della prova.

Detta norma non attribuisce l'onere ad una parte in funzione del ruolo formale assunto dalla stessa nel processo (attore o convenuto), ma lo ripartisce a carico di chi vuol far valere in giudizio un diritto, imponendogli l'onere di provare i fatti che ne costituiscono il fondamento e a carico di chi eccepisce, la esistenza o l'efficacia di detto fatto.

L'amministrazione finanziaria pertanto, pur essendo convenuta nel processo tributario, deve provare i fatti costitutivi della sua pretesa e il contribuente ha l'onere di provare i fatti estintivi, modificativi, dedotti in via di eccezione.

È il caso di sottolineare che oltre all'onere probatorio nel contesto processuale, all'Amministrazione è fatto carico anche un altro onere attinente la fase dell'accertamento tributario.

Ci si riferisce all'obbligo di motivazione dell'atto impositivo. Detta motivazione attiene però alla legittimità formale dell'atto; essa deve rappresentare al contribuente l'iter logico seguito dall'ufficio nella determinazione della pretesa tributaria, ma non fornire necessariamente la prova dei fatti su cui la pretesa medesima si basa.

La Cassazione più volte ha ritenuto la validità di un accertamento, motivato solo con riferimento alla enunciazione degli elementi di fatto e giuridici sui quali l'Amministrazione ha fondato la propria pretesa, affermando altresì che le prove in ordine a quest'ultima non devono essere necessariamente menzionate nell'avviso di accertamento, atteso che il relativo onere sorge a carico dell'ufficio nel processo promosso dal contribuente (vedi per tutte sentenze Cassazione n. 78/97).

Va detto altresì che la motivazione dell'atto delimita gli spazi di difesa del fisco, che, in sede giurisdizionale non può offrire prova di fatti costitutivi dell'obbligazione non evidenziati nell'avviso di accertamento.

Le commissioni pertanto dovrebbero valutare con estrema attenzione la eccezione, divenuta ormai di stile, che i contribuenti premettono in quasi tutte le impugnative degli avvisi di accertamento.

Certo, ove la norma è precisa nell'imporre un obbligo completo di motivazione è difficile seguire l'orientamento della Suprema Corte.

Si pensi, ad es., all'art. 56 DPR 633/72 in tema di Iva che stabilisce "negli avvisi relativi alle rettifiche di cui all'art. 54 devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica dei relativi elementi probatori".

D'altra parte la disapplicabilità ai procedimenti tributari di una regola concernente, in via generale, il procedimento amministrativo, regola (art. 13 legge 421/90) che stabilisce che ogni provvedimento amministrativo presuppone la motivazione che deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria, rafforza la validità dell'orientamento della Suprema Corte.

Come si vede, ancora una volta il legislatore ha voluto disciplinare la materia processual-tributarista in maniera alquanto autonoma, disancorandola in parte ai principi generali.

## ANALISI DEI POTERI ISTRUTTORI

A - Facoltà di accesso di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

Alcuni hanno intravisto in questa norma, almeno con riferimento alla facoltà di accesso, analoga disciplina rispetto a quella di cui all'art. 213 c.p.c..

La tesi non appare condivisibile.

Quest'ultima disposizione attribuisce al giudice il potere di richiedere informazioni alla P.A. (al di fuori degli ordini di esibizione di cui agli art. 212 e 211 c.p.c.) se viene ravvisata la necessità di acquisizione al processo. Questa esigenza non è assolutamente prevista nella norma in esame. Inoltre le facoltà di accesso di cui all'art. 7 sono strutturalmente diverse da quelle ispettive e di sopralluogo ipotizzate dagli art. 258, 260, c.p.c. in quanto hanno una connotazione tutta propria, difficilmente assimilabile a quella di altro giudice ordinario, sia per i loro contenuti che per la possibilità di una loro attivazione.

I poteri, di ufficio e assolutamente discrezionali, attribuiti alla commissione dalla norma in esame, si traducono nella possibilità di ripercorrere tutto l'iter amministrativo, d'indagine, di acquisizione e decisione che è stato alla base della emanazione dell'atto, oggetto del ricorso e pertanto possono essere esercitati non solo nei confronti delle parti, ma anche verso terzi, sia pur nell'ambito dei fatti dedotti in giudizio.

Alcuni sostengono che questo parallelismo con i poteri degli uffici, trova un contemperamento nel fatto che le commissioni tributarie non hanno compiti di amministrazione attiva o di ricerca di materia imponibile, attività questa che rimane prerogativa propria degli uffici medesimi. Qui però non viene esercitato un potere di ufficio quale quello attribuito dall'art. 213, al giudice, che nel corso dell'istruttoria ravvisa alcune esigenze peculiari che lo inducono a disporre l'accesso o l'ispezione, ma eventualmente una attività, sostitutiva della inerzia della parte che può anche non formulare alcuna richiesta, decisa in assenza di qualsiasi elemento cognitivo.

Il rilievo però non sminuisce la portata della norma che consente una istruttoria *ex novo* in sede dibattimentale, nel contraddittorio delle parti e quindi anche nel rispetto dei principi di cui al richiamato art. 111 della Costituzione.

La particolarità è data proprio dal fatto che questo potere è di ufficio e assolutamente discrezionale formalmente non riconducibile ad alcuna motivazione ed il cui esercizio positivo o negativo non è sottoposto a impugnazione.

Ora io non so, non sono in grado di dire se questo potere si traduce effettivamente in una maggiore garanzia per il contribuente, soggetto certamente più debole nel rapporto processuale e che quindi andrebbe maggiormente tutelato.

So soltanto che esso viene esercitato con molta parsimonia, il che comporta soltanto il beneficio indiscusso della celerità di definizione di ricorsi le cui pendenze sono notevolmente diminuite.

Se le commissioni dovessero ripercorrere le attività descritte negli art. 31, 32, 33 DPR 600/73 in tema di imposte sui redditi, negli artt. 51 e 52 D.P.R. 633/72 per l'Iva, nell'art. 63 testo T.U. 26/4/86 n. 131 per l'imposta di registro, eccetera, i tempi di definizione dei ricorsi tributari sarebbero pari, se non ancora più lunghi, di quelli dei processi ordinari.

L'accesso viene disposto con ordinanza e si esercita attraverso l'ingresso in un locale per rilevare lo stato dei luoghi.

Malgrado il primo comma dell'art. 7 non faccia riferimento alla ispezione, si deve ritenere che anch'essa rientra nei poteri della commissione da esercitarsi, sia perché il potere di ispezione è sempre riconosciuto all'Ufficio dalle disposizioni che regolano i mezzi istruttori, sia perché, rientrando nei poteri del giudice istruttore nel processo civile, non può esservi alcuna esclusione, per quanto sopra detto, nel processo tributario.

La richiesta dati, informazioni e chiarimenti, risponde alla esigenza di acquisire dei dati cognitivi, delucidazioni, puntualizzazioni in ordine ai presupposti che hanno dato vita all'atto impugnato. Siamo in un contesto più semplice, al di fuori della ipotesi prevista dal successivo n. 2.

*B* - Richiesta di apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il corpo della Guardia di Finanza ovvero disporre consulenza tecnica.

È un potere non completamente nuovo, già previsto in parte dall'art. 35 DPR 636/92. Il suo esercizio è subordinato alla necessità di acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità. Va, innanzitutto, stabilito se detto potere che si articola in due attività: richieste di relazioni e ammissioni di consulenza tecnica, sia assolutamente discrezionale e quindi non vincolato rispetto alla scelta tra una delle due.

Sembra poter affermare che il ricorso all'una o all'altra debba essere rapportata alla funzione che il mezzo istruttorio deve espletare.

Le relazioni da richiedere anche al corpo della Guardia di Finanza appaiono sufficienti a colmare semplice carenze conoscitive. Si ritiene però di poter suggerire preferibilmente la strada della consulenza, almeno, quando l'organo giudicante ha bisogno di avvalersi non tanto di un apporto conoscitivo quanto di valutazioni.

La sentenza della Cassazione n. 2629 del 31/3/1990 afferma che la consulenza è un mezzo istruttorio e non una prova vera e propria, sicché può assolvere anche ad una funzione di accertamento di situazioni di fatto, quando le stesse siano rilevabili solo con il ricorso a determinate cognizioni tecniche.

Certo non si può non guardare con una certa diffidenza soprattutto alle relazioni da richiedere al Corpo della Guardia di Finanza, con il quale la vecchia normativa ravvisava un rapporto di collaborazione. La Guardia di Finanza è quasi sempre l'organo da cui proviene l'iniziativa impositiva, oggetto di ricorso.

Proprio la previsione di una consulenza tecnica da affidare ad un terzo tecnico e completamente estraneo, dovrebbe indurre le commissioni ad avvalersi di questo strumento, qualora necessario ai fini del decidere.

Ancora più in particolare sarebbe opportuno che le stime effettuate dall'UTE sugli immobili o l'accertamento sulla falsità di bolle di accompagnamento non siano affidate alla Guardia di Finanza.

Del resto la previsione – questa si tutta nuova – di far sopportare le spese della stessa consulenza alla parte soccombente come previsto dall'art. 15 (anticipazione va posta a carico della parte che abbia richiesto detto mezzo o che abbia resa necessaria l'assunzione) dovrebbe essere ulteriore incentivo per rendere più praticabile questo strumento.

La nomina del consulente va disposta con ordinanza emessa dalla Commissione anche fuori udienza.

Nel provvedimento viene designato ovviamente il tecnico o i tecnici (se sono necessari più di uno) e viene formulato il quesito da sottoporre nel corso della successiva udienza di comparizione. Anche se non esplicitamente previsto dall'ordinanza, le parti possono nominare un consulente di fiducia fino all'inizio delle operazioni peritali.

All'udienza prevista il consulente, al quale ovviamente è stata notificata l'ordinanza, se accetta l'incarico presta il giuramento di rito.

La Commissione fissa un termine per l'espletamento delle operazioni peritali e per il deposito della relazione.

Il consulente è tenuto a comunicare la data e il luogo di inizio delle operazioni. Il mancato avviso alle parti comporta nullità relativa che deve essere eccepita, a pena di decadenza, nella 1<sup>a</sup> udienza o istanza o difesa successiva al deposito della relazione, e solo se abbia effettivamente comportato un pregiudizio al diritto di difesa.

Ove nel corso delle indagini, una delle parti ponga al consulente questioni sui suoi poteri o sui limiti dell'incarico, quest'ultimo informa la commissione salvo che la parte interessata vi provveda con ricorso.

La commissione decide con ordinanza.

Superfluo richiamare tutte le norme del codice di procedure civile e delle disposizioni di attuazione, applicabili.

Va solo ricordato che, ove il Presidente lo ritenga opportuno, può invitare il consulente a partecipare alla discussione in pubblica udienza o ad esprimere il proprio parere in Camera di Consiglio, in presenza delle parti, le quali possono chiarire e volgere le loro ragioni per mezzo dei difensori.

La consulenza tecnica può consistere anche in un esame contabile (art. 198 c.p.c.).

In sede civile, a detto incarico il giudice può aggiungere quello di tentare la conciliazione delle parti.

Quest'ultima ipotesi non è praticabile nel processo tributario, attesa la precisa disciplina della conciliazione giudiziaria prevista dall'art. 48, che attribuisce anche alla Commissione il potere di esperire il tentativo di conciliazione tra le parti.

Il compenso al consulente tecnico che, come si è visto, grava sulla parte soccombente, va liquidato dalla Commissione nei termini, nelle forme e nella misura fissata dalla legge 8 luglio 1980 n. 319 e sue modificazioni. Appare superfluo esaminare le varie disposizioni.

Va sottolineato, infine, che anche in questo contesto vige il principio che il giudice è *peritus peritorum* e che pertanto può discostarsi dalle conclusioni offerte dal consulente adottando ovviamente una congrua motivazione.

Il consulente, nell'espletamento dell'incarico assume la qualifica di pubblico ufficiale con le conseguenze penali previste dagli art. 314 e seguenti.

### *C - Esibizione.*

Il n. 3 art. 7 stabilisce che è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

Vi è discussione in dottrina in ordine alla interpretazione da dare all'avverbio "sempre".

Alcuni attribuiscono un significato ampio ritenendo quindi che il potere di esibizione può essere esercitato anche al di fuori dei limiti dei fatti dedotti dalle parti.

L'unico sbarramento che incontrerebbe la commissione tributaria nell'ordinare detti depositi è rappresentato dalla esigenza che i documenti siano ritenuti necessari per la decisione della controversia, esigenza estranea ai due commi già esaminati.

Altri attribuiscono allo stesso avverbio un significato strettamente temporale nel senso che sarebbe consentito l'ordine di deposito in qualsiasi momento ed in qualsiasi fase processuale, cioè di 1° e 2° grado meglio dinanzi alla commissione tributaria provinciale e di quella regionale.

A ben vedere, però, la norma dell'art. 58 del decreto legislativo in esame non consentirebbe una interpretazione di questo tipo. Invero l'art. 58, consentendo al giudice di appello l'ammissione di prove ritenute necessarie ai fini della decisione, norma certamente di portata più ampia rispetto al comma 3 dell'art. 7, si tradurrebbe in un inutile o superfluo duplicato. Il principio del-

la economia legislativa esclude in via generale la sussistenza nell'ordinamento di norme ripetitive.

Tuttavia la prima interpretazione, travolgerebbe il cardine fondamentale del principio dispositivo che, come si è visto, almeno con riferimento alla delimitazione dell'oggetto della domanda da formulare al giudice, anche il processo tributario ha recepito in pieno. L'avverbio "sempre" pertanto che, in quel contesto, sembra dover interpretarsi come "in ogni caso", manifesta una espressione alquanto infelice.

I limiti dei fatti dedotti dalle parti di cui al 1° comma dell'art. 7 sono assolutamente inviolabili, pena lo stravolgimento della intera impostazione di qualsiasi tipo di processo e quindi anche del processo tributario dove la norma in esame è inserita.

A differenza di quanto previsto dall'art. 110 c.p.c. l'ordine può essere rivolto soltanto alle parti e non anche al terzo. Esso va dato sempre nella forma dell'ordinanza nella quale devono essere indicati, analiticamente, i documenti oggetto del provvedimento con la puntualizzazione del luogo, del tempo e del modo di produzione.

Presupposto fondamentale dell'ordine è la certezza circa la materiale esistenza del documento presso la parte alla quale l'ordine è rivolto.

Pertanto chi invoca la esibizione deve indicare specificatamente i documenti al fine di consentire al giudice di valutare la pertinenza degli stessi e la loro idoneità a provare determinati fatti (Cassazione 8/9/1999 n. 9514).

Non è prevista alcuna forma di esecuzione coattiva. Pertanto in caso di mancata ottemperanza all'ordine, il giudice, può dedurre soltanto, ai sensi dell'art. 116 c.p.c. argomenti di prove.

Se è certo che il documento è in possesso di entrambe le parti, l'ordine va rivolto all'attore sostanziale e quindi all'ufficio; ad esempio l'ordine di deposito del processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza che certamente è nella disponibilità sia dell'Ufficio che del contribuente, essendo riferibile alla stessa Guardia di Finanza, stante la sua rilevanza nel procedimento amministrativo di imposizione, deve essere rivolto a quest'ultimo.

Per documento si intende non soltanto un atto iscritto, ma anche una foto, un disegno, una registrazione, eccetera.

Non tutti i documenti ai sensi dell'art. 2699 c.c. hanno la stessa efficacia probatoria.

Una volta acquisito agli atti del processo tributario un documento, esso è sottoposto alla disciplina del codice di procedura civile in tema di riconoscimento della scrittura privata ovvero di querela di falso se il documento stesso è suscettibile nella categoria dell'atto pubblico.

L'art. 52 comma V DPR 633/72 relativamente all'IVA prevede il divieto di prendere in considerazione i libri registri, scritture e documenti di cui il

contribuente ha rifiutato l'esibizione al momento dell'accesso ispettivo. Detto divieto è previsto anche dall'art. 33 1° comma DPR 600/73 per cui si può affermare pressoché con assoluta tranquillità che alla Commissione Tributaria è precluso il potere di ordinare l'esibizione delle scritture e documenti contabili.

*D - Inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale.*

Il n. 4 dell'art. 7 riproduce il divieto già previsto dall'art. 35 DPR 636/72 in ordine all'ammissibilità del giuramento della prova testimoniale.

Ancorare detto divieto, con riferimento al giuramento, alla natura del processo inquisitorio sia del vecchio che del nuovo rito appare non corretto.

Sembra, molto più semplicemente, giustificabile il divieto, richiamando l'art. 2739 c.c. che ipotizza la esclusione di detto mezzo istruttorio nei confronti di coloro che non possono disporre dei diritti dedotti in giudizio. Poiché l'Ufficio non può assolutamente disporre del diritto al tributo, il giuramento non può a lui essere deferito e pertanto il deferimento al solo ricorrente costituirebbe la violazione del principio della "par condicio".

Quanto al divieto della prova testimoniale, una prima riflessione a caldo rapportata evidentemente all'art. 24 della Costituzione che tutela in maniera assoluta il diritto alla difesa, dovrebbe portare alla conclusione che questa norma, in quanto limitativa di una certa modalità di esercizio del diritto di difesa, non dovrebbe trovare cittadinanza in un processo ancorché di tipo inquisitorio.

La stessa Corte Costituzionale però, sia prima che dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo vigente, si è espressa più volte sul punto, ribadendo la non illegittimità sul piano costituzionale della norma in esame.

La Corte ha affermato innanzi tutto che non esiste un principio costituzionale di assoluta uniformità di regole processuali tra processi di tipo diverso.

I diversi ordinamenti ben possono differenziarsi "sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di configurazione del processo e dalle situazioni sostanziali dedotte in giudizio, anche in relazione all'epoca della disciplina e alle tradizioni storiche di ciascun procedimento".

La specificità del processo tributario rispetto a quello civile e amministrativo è espressione di questa scelta discrezionale del legislatore ordinario, che può quindi stabilire, con riferimento a ciascun tipo di processo, i mezzi di prova esperibili e le modalità per la loro assunzione.

Certo, anche chi parla nutre ancora qualche dubbio sulla costituzionalità di detto divieto, la cui origine è ancorata alla impostazione tutta documentale del processo tributario, soprattutto in considerazione del rilievo che il contribuente occupa una posizione debole sia prima che nel corso del processo.

Sarebbe auspicabile una disciplina meno rigida in ordine a detta esclusione la quale, però, dovrebbe fare i conti con un prevedibile, notevole appesantimento del processo tributario, che oggi può vantare viceversa un primato di celerità in linea, di fatto, con il neo principio costituzionale della ragionevole durata dei processi. Questa celerità, si è già detto, non ha riscontro in altri ordinamenti processuali, caratterizzati da lentezze patologiche, divenute purtroppo ormai fisiologiche.

Oserei pertanto consigliare ai giudici tributari di astenersi dal riproporre ulteriori eccezioni alla consulta.

La stessa Consulta, però, ha fatto un'affermazione molto importante ritenendo come indiziario il valore probatorio delle dichiarazioni di terzi raccolte nella fase dell'accertamento (cosiddette testimonianze anomale).

Pertanto esse, pur potendo concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonee senza il suffragio o supporto di altri elementi a costituire il fondamento della pronuncia.

Ovviamente al ricorrente è consentito contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale. Alorché ciò avvenga, il giudice tributario – ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi – potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l'attività istruttoria svolta dall'ufficio. E non è dubbio che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere – dovere restino soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione proprio delle decisioni giurisdizionali.

#### *E - Interrogatorio formale e confessione.*

L'art. 7 tace sulla ammissibilità o meno di detti mezzi di prova.

Il richiamo art. 24 della Costituzione deve far presumere quanto meno che ogni divieto sul terreno probatorio, per potere operare deve essere almeno espressamente previsto da norme che, in quanto eccezionali, non sono suscettibili di applicazione analogica.

Pertanto, in assenza di uno specifico divieto, detto mezzo di prova, strumentalmente preordinato alla confessione della parte, dovrebbe poter essere ammissibile.

La dottrina, vigente il DPR 636/72, era orientata in senso negativo. Si riteneva che la natura indisponibile delle situazioni giuridiche soggettive coinvolte nel rapporto di imposta, facesse scattare la inefficacia della confessione proveniente da persona non capace di disporre del diritto a cui i fatti si riferiscono. (art. 2731 c.c.).

L'introduzione della conciliazione giudiziale con l'art. 48 DLg 546, come strumento di definizione delle controversie tributarie, ha in verità intaccato detto principio, almeno nei casi in cui si controversa in ordine a diritti disponibili. In effetti la conciliazione giudiziale non implica disposizione del potere, bensì soltanto del diritto al tributo in ordine al quale si controverte. Del resto, la confessione (a differenza del giuramento per il quale il divieto, come si è visto è corretto), può non definirsi prova legale in senso pieno, ma piuttosto prova libera nel senso che lascia al giudice il potere di apprezzare liberamente gli effetti probatori.

Ciò vale soprattutto nel sistema inquisitorio o, se si vuole, nel processo dispositivo con metodo acquisitivo, come è stato definito il processo tributario, al cui interno gli unici limiti che incontrano le commissioni tributarie sono quelli di cui al 1° comma dell'art. 7 già esaminato.

Rispettato tale limite che agisce però sul piano della cognizione dei fatti, la commissione tributaria ha indubbiamente un poter inquisitorio nella fase dell'acquisizione delle prove, potere che non ha, come si è visto, riscontro in altri tipi di processo e segnatamente in quello civile, nel quale vige il principio di disponibilità delle prove, fissato dall'art. 115 c.p.c..

*F* - Il 5° comma dell'art. 7 riconosce al giudice tributario il potere di disapplicare, incidenter tantum, un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, ritenuto illegittimo. Si tratta di una regola che richiama quella contenuta negli artt. 4 e 5 della legge 20/3/1865, n. 2248 abolitrice del contenzioso amministrativo. Il potere di disapplicazione è legato logicamente ai limiti interni della giurisdizione del giudice tributario al quale, evidentemente, non si può chiedere l'annullamento di un regolamento di un atto generale.

In verità la questione dovrebbe essere affrontata anche con riferimento alla nuova normativa che ha modificato la citata legge, ma il discorso sarebbe troppo lungo ed esulerebbe dall'argomento in esame.

## LE NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE COMPATIBILI ED APPLICABILI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

*Relatore:*

Dott. Franco LORUSSO

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Regionale della PUGLIA

### **Premessa.**

Come noto, l'odierno sistema processuale italiano risente tuttora dell'antica e mai sopita questione istituzionale, a suo tempo originata dall'entrata in vigore della famosa legge sull'abolizione del contenzioso amministrativo 20/3/1865 n. 2248, all. E, la quale in prosieguo ha finito per determinare il sedimentarsi, in via alluvionale, dell'attuale assetto della giurisdizione, contraddistinto - rispetto ad altre esperienze istituzionali vissute dai più vicini Paesi europei di *civil law*, con le quali persistono comunque alcune analogie - dalla presenza di diversi giudici specializzati; che neppure la Costituzione repubblicana del '48, con la sua VI disposizione transitoria, ha contribuito a risolvere, soprattutto per quanto concerne la giustizia tributaria.

Donde lo stratificarsi nel tempo di differenti codificazioni procedurali, parallele al rito civile e tuttavia speciali, ancorché ad esso correlate, a struttura chiusa o aperta, a seconda cioè della rispettiva presenza o meno di un'apposita norma di rinvio. Appartengono difatti alla prima categoria il regolamento per la procedura dinanzi alle sezioni giurisdizionali del Consiglio di Stato, approvato con R.D. 17/8/1907 n. 642, nonché il titolo III (artt. 19-37) della più recente legge istitutiva dei T.A.R. 6/12/1971 n. 1034; mentre rientrano nella seconda categoria l'altro regolamento di procedura per i giudizi innanzi alla Corte dei conti, approvato con R.D. 13/8/1933 n. 1038, nonché il più recente D.L.vo 30/12/1992 n. 546, i cui rispettivi artt. 26 e 1 rinviano giustappunto, ma solo per quanto da essi non specificamente disposto - come d'altronde già contemplava l'art. 39 del previgente D.P.R. 26/10/1972 n. 636 - alle norme del processo civile, in via dinamica e però residuale, attesa la compatibilità reciproca espressamente prevista.

Oggi agli operatori del contenzioso fiscale quanto meno quest'ultimo problema certamente non si sarebbe posto, se però nella stesura del succitato D.L.vo n. 546/92, invece di muoversi nell'ideologia del consueto, si fosse stati un po' più moderni ed oltretutto più aderenti alla delega, così come risulta riportata nella lettera g) del 1°co. dell'art. 30 della legge 30/12/1991 n. 413,

in cui la proposizione principale era testualmente costituita dall'esigenza di adeguare le norme del processo tributario a quelle del processo civile, con il corollario di dover altresì stabilire in particolare tutto ciò che segue, in tema: 1) di introduzione del ricorso e trattazione della controversia; 2) di notificazioni e comunicazioni; 3) di assistenza tecnica delle parti private; 4) di sospensione cautelare dell'efficacia dell'atto impugnato; 5) di sospensione, interruzione ed estinzione del processo, pure dopo la rinuncia delle parti, ovvero di dichiarazione della manifesta inammissibilità del gravame, anche con decreto presidenziale; 6) di intervento adesivo e chiamata in giudizio di terzi; 7) di condizione d'ammissibilità dell'appello proponibile dagli uffici dell'Amministrazione; 8) ovvero di ottemperanza a giudicato. Partendo, infatti, da siffatta inequivocabile premessa metodologica, le norme della procedura civile incompatibili eppertanto inapplicabili al processo tributario sicuramente avrebbero costituito le eccezioni, nei limiti testè elencati; senonché, in quanto si è proceduto *a contrariis*, oggi, al di là delle più recenti, ma marginali, modifiche ed integrazioni apportate al mentovato D.L.vo n. 546/92, mediante l'art. 12 della legge 24/10/96 n. 556 (di conversione del D.L. 8/8/96 n. 437), forse è meno arduo per chiunque, anche per essere in linea con il titolo della presente relazione, estrapolarne le consonanze, proprio perché meno numerose.

### **Disposizioni generali.**

In altri termini, se s'eccezionano, in base all'art. 3 del suddetto decreto delegato, la rilevabilità d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, del difetto di giurisdizione e l'ammissibilità del suo regolamento preventivo, di cui rispettivamente agli artt. 37 e 41 c.p.c., che rendono implicitamente operante anche nel contenzioso tributario, con riferimento all'epoca di presentazione del ricorso, il basilare principio della *perpetuatio jurisdictionis*, contemplato dal precedente art. 5 c.p.c., i profili della competenza, soprattutto territoriale, con i connessi eventuali regolamenti, disciplinati dagli artt. 4 e 5 del decreto, rimangono di stretta applicazione, come sancisce il 3°co. della norma da ultima richiamata (cfr. Cass.SS.UU. sent. n. 714 del 15/10/99); ancorché i termini e le modalità dell'eventuale *traslatio iudicii*, fissati nell'ultimo comma seguente, oppure le implicazioni originate da continenza e litispendenza, ovvero connessione fra cause pendenti presso giudici diversi, con riferimento cioè alla coincidenza delle c.d. "condizioni dell'azione", ossia identità fra le parti, pubblica e privata, nonché fra *petita* e *causae petendi*, risultino poi in concreto letteralmente e sistematicamente coerenti con le omologhe norme dettate dal codice di rito, ossia rispettivamente dagli artt. 50, 39 e 40.

Se questi sono i prodromi, non ci si deve sorprendere se pure il criterio di razionalizzazione ed economia processuale, insito nell'istituto collaterale della riunione dei ricorsi pendenti dinanzi allo stesso giudice, giusta art. 29 del D.L.vo n. 546/92, si struttura nel contenzioso tributario alla stessa stregua di quanto disposto dagli artt. 273 e 274 c.p.c. , in base alla rispettiva connessione soggettiva e/o oggettiva.

Attraverso i primi due commi dell'art. 7 del medesimo decreto, il processo tributario riceve invece un'impostazione alquanto difforme da quello civile - eminentemente governato, come noto, dal principio dispositivo, giusta suo art. 99 - tanto da risultare in qualche modo informato anche al metodo inquisitorio o d'impulso officioso, per lo meno per quanto attiene alla ricerca delle prove dei fatti dedotti in causa ed allegati dalle parti come rilevanti, che talvolta può imporre pure la necessità di ordinare C.T.U.; così come nell'art. 14 seguente si riscontra una certa approssimazione, rispetto agli artt 102-111 c.p.c., per poter distinguere le varie ipotesi di litisconsorzio, tra necessario e/o facoltativo, onde disporre e/o ammettere l'intervento di terzi, coatto e/o volontario.

La disciplina poi del regime di addebito delle spese di giudizio, di cui all'art. 15, rende, dal proprio canto, integralmente applicabili al giudizio tributario sia gli artt. 90, 91, 92, 93, 94 e 97 del c.p.c. e sia l'art. 75 delle relative disposizioni di attuazione; non anche l'art. 95, concernente il giudizio di esecuzione, e l'art. 96, riguardante i giudizi temerari, del tutto estranei alle situazioni che in concreto possono verificarsi nell'ambito della giurisdizione tributaria.

## **Il processo.**

Analogamente gli artt. 22 e 23 del D.L.vo n. 546/92, ispirandosi alla procedura civile ed in particolare ai suoi artt. 165 e 166, hanno introdotto l'istituto della costituzione in giudizio delle parti, sia del ricorrente che dell'Amministrazione resistente, sconosciuto al previgente D.P.R. n. 636/72; sicché l'elezione di domicilio, presso il proprio difensore, da parte del primo, cui si deve comunicare la data di trattazione della causa, secondo le prescrizioni contenute nell'art. 170 c.p.c., sostituisce a tutti gli effetti l'obbligo di costui di indicare la propria residenza, sancito dall'art. 18, come riaffermato di recente dalla Sezione tributaria della Cassazione, con sent. n. 15566 dell'11/12/2000.

Costituisce indubbiamente una novità quella recata dal 1°co. dell'art. 33 del medesimo D. L.vo n. 546/92, a tenore della quale la controversia, a differenza di quanto contempla l'art. 128 c.p.c., è normalmente trattata in camera

di consiglio, salvo che una delle parti non chieda - con l'atto introduttivo ovvero le deduzioni di controparte oppure l'appello e/o con separata istanza, da presentare, comunque entro il termine di dieci giorni liberi prima della data di relativa discussione, come stabilito dal 2°co. art. 32 - il dibattimento in pubblica udienza; su questa disposizione era stato adombrato un vizio di incostituzionalità, che il Giudice delle leggi, con sentenza n. 141 del 23/4/98, ha tuttavia dichiarato manifestamente infondato, perché non violerebbe il diritto di difesa, solennemente enunciato dall'art. 24 della Costit.

Inoltre, nel 3°co. dell'art. 35 del decreto delegato si rinviene il richiamo all'art. 276 e segg. del c.p.c., per quanto attiene all'ordine da seguire - tra questioni pregiudiziali, preliminari e di merito - nel momento in cui il collegio giudicante, riunito in camera di consiglio, subito dopo la discussione (in pubblica udienza oppure dopo l'esposizione del relatore, ovvero in sede di rinvio a non oltre i trenta giorni successivi), si accinge ad assumere le conseguenti deliberazioni, fermo restando il chiaro peculiare divieto di emanare sentenze parziali o provvisorie, contenuto nel 2° periodo.

Mediante il riconoscimento alle pronunce delle Commissioni tributarie, con l'art. 36 seguente, della natura di sentenze vere e proprie - di cui si è avuto anche cura di elencarne i requisiti, in assonanza con l'art. 132 c.p.c. - finalmente si è confermato il carattere giurisdizionale di tali organismi, peraltro, già enunciato nel precedente art. 1 e più volte auspicato in passato dalla Corte Costituzionale, nell'intento di ricondurli, da un lato, nell'alveo dell'art. 101 della Costit. e di soddisfare, dall'altro, all'obbligo, basilare di uno Stato di diritto, di motivarne, ancorché succintamente in fatto e diritto e tuttavia in forma logica e sufficiente, ogni decisione, giusta 6°co. attuale art. 111 successivo. Perciò nell'ipotesi di nullità di dette sentenze, adesso vale il principio operante nel rito civile di convertirne le ragioni in motivi di appello; oppure in caso di loro inesistenza giuridica, acclarata ai sensi del 2°co. art. 161 c.p.c., detto vizio, oltre ad essere deducibile sempre e al di fuori dei normali mezzi di impugnazione, ove fosse però intervenuto il gravame, potrebbe essere altrettanto sanato attraverso lo strumento della rimessione al giudice di prime cure, a mente del 1°co. art. 354 c.p.c. e dell'omologo art. 59-1°co., lettera e) del decreto; ovvero, per le irregolarità e/o gli errori materiali, non può che applicarsi il procedimento di correzione, delineato dall'art. 287 e segg. c.p.c.

Parimenti in tema di pubblicazione e notificazione delle sentenze, di cui rispettivamente agli artt. 37-1°co. e 38-commi 2° e 3° del D.L.vo n. 546/92, il sistema processuale tributario s'è ormai uniformato, per un verso, alle corrispondenti regole del c.p.c., ossia agli artt. 133 e 137 (quest'ultimo le detta per eseguire tali notifiche), nonché al susseguente art. 327-1°co.; che, come noto, fissa il termine lungo di un anno, per proporre ogni eventuale impugna-

zione, qualora nessuna delle parti abbia provveduto a siffatto adempimento nei confronti dei rispettivi controinteressati.

Sebbene l'art. 39, nel tipizzare due sole circostanze per la sospensione del giudizio tributario - querela di falso e questione sullo stato o la capacità delle persone - renda implicitamente incompatibile il collaterale istituto della sospensione necessaria, di cui all'art. 295 c.p.c., tuttavia non esclude l'applicabilità del precedente art. 34 di questo stesso c.p.c., onde fissare alle parti, dopo la rimessione al giudice competente di detti insorti problemi, un termine perentorio di riassunzione, pena l'estinzione del processo, a mente del successivo art. 45 del decreto; gli artt. 40-44 intermedi, disciplinandone specificamente e quindi compiutamente interruzione, provvedimenti ed effetti conseguenti (anche alla sospensione), nonché ripresa, non richiedono alcun ulteriore commento.

Addirittura la causa di estinzione del giudizio, per cessazione della materia del contendere, di cui all'art. 46, non è affatto contemplata dal codice di rito, mentre è prevista dagli artt. 23-u.c. e 27-1°co., punto 2) della legge 6/12/1971 n. 1034, istitutiva dei T.A.R.; anche che nel giudizio tributario come in quello amministrativo essa è dichiarata solo allorché si prende atto che nel frattempo è sopravvenuta una situazione che vede eliminata qualsiasi ragioni di contrasto fra le parti ed è pertanto venuto meno il loro reciproco interesse ad ottenere l'attesa pronuncia del giudice adito. Altri istituti che avvicinano questi due processi, esaltandone la comune natura impugnatoria e perciò il potere accordato al giudice adito, in deroga all'art. 4 della su ricordata legge n. 2248/1865 all. E, di intervenire sull'atto asseritamente viziato, modificandolo ed annullandolo, sono rappresentati: a) dal peculiare giudizio di ottemperanza, disciplinato dall'art. 70 del decreto e di cui si parlerà più avanti; b) nonché dalla sospensione dell'atto gravato, sancita dall'art. 47 precedente, con la differenza che nel contenzioso tributario, stando alla lettera di questa norma, nonostante la sua indubbia portata innovativa, essa potrebbe essere richiesta, sempre in via cautelare - sempreché si tratti di provvedimenti comportanti, senz'alcuna distinzione, la fase dell'esecuzione e purché sussistano le due indispensabili condizioni del *fumus boni juris* e *periculum in mora* - solo in prima istanza, mentre nel giudizio amministrativo è ammesso il doppio grado, giusta 2°co. art.125 Costit.

Una dottrina più autorevole, rimeditando su siffatta evidente discrasia del sistema e partendo dal rinvio contenuto nell'art. 61 successivo - a tenore del quale nel procedimento di appello si osservano le medesime regole dettate per quello di primo grado, senz'alcuna distinzione fra Capo I e II del Titolo II - era giunta ad una conclusione molto affascinante, secondo cui al giudice della devoluzione non sarebbero affatto inibiti gli stessi poteri del suo omologo di prime cure; mentre un'altra, perverso minoritaria, avrebbe ritenuto adopera-

bile, *in limine*, il rimedio residuale dell'art. 700 c.p.c.. Sennonché sul punto è intervenuta più di recente la circolare dell'Agenzia Centrale delle Entrate n. 73/E del 31/7/2001; la quale recidendo, dal proprio canto, in radice qualsiasi ipotesi contraria, reputa limitata al primo grado la tutela cautelare, senza tuttavia prescindere dall'eccezionale potere di sospensiva accordato dall'art. 19 del D. L.vo 18/12/1997 n. 472 alle Commissioni regionali, ma solo per le sanzioni pecuniarie.

### Le impugnazioni

Inoltre, sulla scorta di alcune sentenze della Consulta (n. 165 del 25/5/2000 e n. 18 del 21/1/2000), in cui è stata più volte ribadita la piena costituzionalità delle connesse scelte discrezionali del legislatore delegato, quest'ultima circolare non ha mancato di sottolineare che anche in materia di impugnazioni, sebbene gli artt. 49 e 50 del decreto richiamino esplicitamente, anche per quanto attiene ai mezzi, alle disposizioni contenute nel titolo III, capo I del libro II c.p.c., rimane ferma l'esclusione ivi prevista per il rispettivo art. 337, compreso il riferimento insito in questa norma all'eccezione di cui all'art. 373 seguente; il quale, come noto, consente l'esecuzione della sentenza, in deroga alla regola generale che essa non viene sospesa per effetto dell'appello, nel solo ricorso per cassazione, ma su istanza di parte e in presenza di danno grave ed irreparabile. Senza, peraltro, trascurare l'ulteriore corollario che vuole quest'ultimo gravame sempre collegato, a mente dell'art. 111 Cost., a provvedimenti a carattere decisorio, contenenti *errores in procedendo* e/o *in iudicando*, e non già mere ordinanze del giudice di seconda istanza, anche se dichiarative dell'inammissibilità della sospensione della propria sentenza d'appello, in tal modo impugnata (cfr. Cassazione-Sez.I sent. n. 4733 del 12/4/2000).

Anche nel giudizio tributario le sentenze, oltre ad essere esecutive, possono diventare oggetto di impugnazione ordinaria, mediante l'appello o il ricorso per cassazione, solo se - al di fuori del rimedio eccezionale della revocazione - non siano passate in giudicato, come sancito dall'art. 324 c.p.c.; cui s'aggiunge, da un lato, la specialità del reclamo al giudice di secondo grado, giusta 5°co. art. 48 precedente, avverso la sentenza emessa dalla Commissione provinciale, nel procedimento abbreviato di esame e definizione preventiva della controversia, e, dall'altro, la condizione di compatibilità di fondo, sancita *ab initio*. Alquanto differenziato si presenta, invece, il regime dei relativi termini, sicché, in luogo di quello più breve di trenta giorni fissato dall'art. 325 c.p.c., l'art. 51 seguente del decreto ne stabilisce un altro più dilatato, di sessanta giorni, decorrente dalla data di notificazione della decisione

ad istanza di parte ovvero, in caso di ricorso per revocazione per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'art. 395 c.p.c., dal giorno di scoperta del dolo, di dichiarazione di falsità delle prove, di recupero del documento nuovo o di passaggio in giudicato della sentenza di accertamento del dolo del giudice; mentre resta invariato, come dianzi notato, quello più lungo di un anno, tenendo, comunque, conto del periodo di sospensione feriale di 45 gg., dal 1/8 al 15/9, previsto dalla legge 7/10/69 n. 742.

Né può revocarsi in dubbio che pure nel processo tributario il grado di appello, oltre ad essere informato al più generale criterio della devoluzione dell'intera causa, tipico del rito civile, é altresì coerente, giusta art. 54 del decreto, con l'altro noto canone del *simultaneus processus*, insito nell'art. 335 c.p.c.; a tenore del quale tutti gli appelli proposti avverso la medesima pronuncia, ancorché separatamente, devono essere riuniti, anche d'ufficio. Di talchè le parti non appellanti, ma chiamate ed intervenute, se vogliono partecipare attivamente a questo secondo stadio del processo, "debbono" farlo ritualmente in quello già introdotto, ossia mediante il deposito dell'apposito atto contenente almeno le proprie controdeduzioni o al più, a pena d'inammissibilità, l'appello incidentale, entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla notifica di quello principale.

Ovviamente anche in questo tipo di gravame, nella misura in cui esso è motivato dall'immanente esigenza di ottenere una decisione più favorevole, vale, per il noto principio della corrispondenza fra richiesto e giudicato, di cui all'art. 112 c.p.c., non solo il divieto di *ultra petita*, ma anche quello non scritto di *reformatio in pejus*, sempreché non trovino accoglimento le ragioni dell'appellante incidentale. Così come, mercè i successivi artt. 57 e 58 nonché 56, operano rispettivamente: a) l'altro divieto di *ius novorum*, ovverosia di domande, eccezioni e prove nuove, di cui all'art. 345 c.p.c.; b) nonché la decadenza, per implicita rinuncia, dalle domande ed eccezioni non accolte nella sentenza di prime cure e non riproposte in appello, giusta art. 346 seguente del c.p.c., su cui, per effetto del 1°co. antecedente art. 329, s'è ormai formato il c.d. "giudicato interno", per aver prestato acquiescenza, per lo meno parziale, alle corrispondenti statuizioni (cfr. Cass.-Sez.I sent. n. 1147 dell'11/2/99).

L'art. 59 poi, benchè ricalchi, in un disegno più unitario e completo, la disciplina codicistica già contenuta negli artt. 353 e 354, al 3°co. non richiede tuttavia al ricorrente o all'Amministrazione finanziaria, a differenza di quanto prescrivono entrambe queste ultime norme e l'art. 125 delle relative disposizioni di attuazione, un formale atto di riassunzione; ed ancorché l'art. 60 riproduca quasi integralmente il divieto di riproposizione dell'appello riportato nell'art. 358 c.p.c.. Insieme però al difetto di sua inammissibilità non ripete quello dell'improcedibilità (peraltro, autonomamente non disciplinato

dal D.L.vo n. 546/92, a differenza del rito civile, allorché vengano omessi, dopo aver interposto l'impugnazione, taluni atti di impulso necessari); mentre l'art. 61 successivo si limita ad operare, come innanzi osservato, il rinvio alle norme dettate per il procedimento di primo grado, ove non incompatibili.

Con gli artt. 62 e 63 si è finalmente abbandonato il vetusto regime del doppio binario, riconducendo ad unità il sistema, per cui al contrario del passato, allorquando avverso le decisioni delle Commissioni di 2° grado, si poteva ricorrere sia alla Commissione Centrale e sia alla Corte d'Appello, impugnandone poi le sentenze dinanzi alla Cassazione, per i motivi indicati dall'art. 360 c.p.c., adesso l'unico rimedio proponibile contro le pronunce della Commissione regionale è il ricorso per Cassazione, ma solo in presenza dei presupposti indicati ai numeri da 1 a 5 di detto art. 360, benché pure in tale forma di impugnazione possano trovare applicazione, sempre nei limiti della loro compatibilità, non solo gli artt. 325-327 c.p.c., in quanto a durata e decorrenza dei rispettivi termini da osservare (sempre di 60 gg.), nonché di decadenza, ma anche i seguenti corrispondenti articoli 361-373, per ciò che concerne le relative modalità, requisiti ed implicazioni. Senza oltremodo ignorare i successivi artt. 382, 383 e 384, i quali, a questo Supremo Organo, già regolatore della giurisdizione, i primi due conferiscono pure il generalizzato controllo rescindente di legittimità, sulle sentenze dei giudici di merito, ivi comprese le Commissioni tributarie, mentre il terzo impone al giudice del rinvio rescissorio, ancorché di primo grado, l'obbligo, in caso di accoglimento del ricorso per violazione e falsa applicazione di norme, di uniformarsi ai principi di diritto da esso enunciati.

Per riassumere la causa valgono altresì le stesse regole dettate dagli artt. 392 e 393, sia per quanto riguarda il rispetto del relativo termine di un anno, dalla pubblicazione della sentenza di cassazione, e sia per ciò che attiene alla conseguente estinzione del processo, in caso di sua inosservanza, benché in luogo della citazione debba adoperarsi lo strumento del ricorso. Il giudizio, a propria volta, ancorché rinnovato, rimarrebbe sempre vincolato all'efficacia di quella pronuncia nomofilattica, da produrre sempre in copia autentica da parte di chi avesse interesse a riassumerlo (1°co. art. 394 c.p.c.), anzi a pena di inammissibilità della rispettiva domanda, ma solo nel processo tributario (2° periodo, 3°co. art. 63 del decreto).

Un'ulteriore annotazione comparativa meritano gli artt. 64-67 del decreto, che disciplinano l'istituto della revocazione delle sentenze, i cui presupposti sono gli stessi contemplati dall'art. 395 c.p.c., fatta eccezione, se scaduti i termini dell'appello - epperò solo per decisioni assunte in prima istanza, donde la straordinarietà - per le ipotesi delineate dai suoi punti 4 (errore di fatto) e 5 (contrasto con altra sentenza precedente avente ormai fra le medesime parti autorità di giudicato). Ovviamente il termine di trenta giorni fissato dal-

l'art. 396 seguente del c.p.c. è ricondotto dall'art. 66 del decreto nell'ambito dei sessanta, imperante nel contenzioso tributario, in quanto competente a revocare una decisione, giusta art. 398 successivo, è sempre lo stesso giudice, come organo e grado, che l'ha adottata, con il corollario che quest'ultimo attrae pure le regole procedurali.

Se però il divieto operante nel processo tributario di rendere sentenze parziali e non definitive, di cui al su menzionato 3°co. art. 35, non rende incompatibile il 1°co. dell'art. 67 del decreto con l'omologo 1°co. dell'art. 402 c.p.c., tuttavia esso si rivela alquanto incoerente con il 2°co, susseguente. Così come analogamente mal si concilia l'esclusione di ulteriore ipotesi di revocazione di una sentenza già revocata, delineata dal 1° co. dell'art. 403 c.p.c., con la possibilità consentita dal 2°co. di detto art. 67 di proporre, contro la sentenza di decisione sulla revocazione già concessa o negata, gli stessi mezzi di impugnazione originariamente previsti per la sentenza revocata.

Né da ultimo il giudizio di ottemperanza, contemplato dall'art. 70 del decreto - che *in subjecta materia*, escludendo qualsiasi interferenza del Giudice Amministrativo, ha creato in favore delle Commissioni tributarie una nuova fattispecie di giurisdizione esclusiva, con l'analogo potere di nominare un commissario ad acta - sembra impedire, secondo una certa linea di pensiero, perverso rimasta finora poco seguita, l'ordinaria soluzione alternativa dell'esecuzione forzata di una sentenza definitiva, nei termini previsti dagli artt. 612 e 613 c.p.c., con le forme di opposizione e connessa sospensione, accordate rispettivamente dagli artt. 615-617 e 624 seguenti.

## Conclusioni.

A sommo avviso di chi scrive, nella stesura del decreto delegato, attuativo della riforma del contenzioso tributario, per mantenersi nel solco della tradizione, come prima accennato, non ci si è accorti della totale inversione che così s'ingenerava nella *ratio* sottesa alla delega conferita dal Parlamento al Governo.

Ciò nondimeno, il Giudice delle leggi, investito di siffatta molto più nodale questione di sospetta violazione dell'art. 76 della Costituzione, ancorché in relazione al solo su mentovato art. 39 del ridetto D.L.vo n. 546/92, ha ritenuto di risolverla in termini puramente ed esclusivamente lessicali, reputando il suddetto adeguamento, postulato fondante della predetta norma di delega, non sinonimo di uniformità. In tal guisa, il nocciolo del problema, come acutamente osservato da un notista, a commento della relativa ordinanza n. 8 del 21 gennaio '99, è stato eluso ed in maniera alquanto sbrigativa, ancorché in altre precedenti occasioni, la stessa Corte Costituzionale avesse già rigettato

profili analoghi di incostituzionalità di tale norma, ma per ragioni molto diverse e, comunque, meno radicali. Si è, ad esempio, riconosciuta, nella pronuncia n. 31 del 26/2/98, l'intrinseca coerenza di questo art. 39 con il termine di novanta giorni, fissato nel 6°co. dell'art. 47 per celebrare l'udienza di trattazione nel merito della causa, in caso di accordata sospensione cautelare dell'atto impugnato.

D'altronde è appena sufficiente soffermarsi su questa disciplina, esaminandola nel suo complesso, per avvedersi subito della concreta trasformazione di tale rinvio da principale in meramente residuale, a causa dell'indubbia specificità di quasi tutte le norme susseguenti al suo art. 1, tra cui il già citato art. 39; dal quale traspare sì coerenza, ma soltanto intrinseca e non anche estrinseca, in relazione, ad esempio, al noto canone costituzionale dell'unità della giurisdizione, contemplato dagli artt. 101-113.

In buona sostanza, sebbene nel frattempo gli operatori della giustizia tributaria avessero maturato, con il previgente D.P.R. 26/10/1972 n. 636, ancorché in quella dimensione istituzionale, leggermente diversa, un'esperienza ventennale, acquisendo perciò una prospettiva più ampia dei fenomeni processuali tributari prospettabili, rispetto al passato, alla fin fine, nell'ambito degli uffici legislativi del Dicastero delle Finanze, ci si è limitati a ricalcare le orme già tracciate dal rispettivo art. 39, a tenore del quale: "Al procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie si applicavano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del c.p.c.". Eppure la rispettiva norma di delega, contenuta nell'art.10-2°co. punto 14 della legge 9/10/1971 n. 825, all'epoca aveva appena sancito "la revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali e territoriali delle commissioni tributarie" (preesistenti), senz'aggiungere alcun riferimento al rito da applicarvi.

In altre parole, quantunque alla locuzione "adeguamento" non possa annettersi, come solennemente affermato dal Giudice Costituzionale, il medesimo significato lessicale di "uniformità", è tuttavia innegabile che dalla relativa valenza di premessa generale e perciò maggiore, rispetto a quella che segue, in termini di particolarità eppertanto minore, non potesse che discendere un corollario logico-giuridico identico; ossia alla redazione del Decreto delegato n. 546/92 avrebbe dovuto presiedere, a differenza dell'abrogato DPR. n. 636/72, una differente impostazione di fondo, secondo cui il processo tributario avrebbe dovuto essere adeguato al processo civile, salvo le specificità susseguenti, e non già il contrario, com'è poi avvenuto, sulla falsariga del passato; allorché tutto il processo tributario era altrettanto specifico, salvo ad applicare, per quanto da esso non espressamente disposto, talune norme del rito civile con esso compatibili.

In tal modo, per esempio, sarebbe stata pacifica l'applicabilità, anche al

giudizio tributario, dell'istituto della sospensione necessaria, prevista dall'art. 295 c.p.c., allorché la pronuncia di un altro giudice si prospetta in termini di propedeuticità rispetto a quella da adottare.

L'aver voluto, quindi, limitare la sospensione del processo tributario alle sole due pregiudiziali concernenti la querela di falso, nonché lo stato e la capacità delle persone, se risponde, per un verso, a ragioni di correttezza e rapidità di questo contenzioso, onde abbreviarne la durata ed alleviarne la pendenza, dovuta all'inerzia delle parti ed evitare, quindi, la nota tecnica del rinvio - come sancito dal punto 3) della suddetta lettera g), 1°co. art. 30 legge n. 413/91 e come si legge peraltro nella Relazione ministeriale che accompagnava lo schema del D.L.vo in parola - si rivela sicuramente, per l'altro, molto meno coerente, anche con le nuove regole costituzionali dettate sul "giusto processo". Se è vero difatti che dal nuovo art. 295 c.p.c. (dopo la sua sostituzione recata dall'art. 35 della legge 26/11/1990 n. 353) è stato espunto qualsiasi riferimento alla c.d. pregiudiziale penale, di cui all'art. 3 del previgente c.p.p., è parimenti vero che la sospensione disciplinata da questa norma è rimasta necessaria - senza diventare cioè facoltativa - benché al giudice sia stata attribuita maggiore discrezionalità nello stabilire la pregiudizialità dell'altra controversia pendente presso un diverso organo giudicante, rispetto a quella che egli si trova a decidere, onde evitare innanzitutto un eventuale conflitto fra giudicati e poi una palese ingiustizia a danno dei rispettivi destinatari.

E' fuor di dubbio che queste due ultime esigenze, in quanto espressione di principi più generali di un sistema di garanzie obiettive, siano immanenti non soltanto al processo civile, ma anche a tutti gli altri giudizi. Tant'è vero che si rinviene una norma simile nel 3°co. dell'art. 75 dell'attuale c.p.p.; così come, a proposito della pregiudiziale tributaria al processo penale, la si poteva individuare negli artt. 21 e 23 dell'ormai abrogata legge 7/1/1929 n. 4, ovvero per converso, riguardo alla pregiudiziale penale al processo tributario, nell'art. 12 dell'altra legge 7/8/1982 n. 516.

Del resto, prefigurando una situazione abbastanza verosimile, il giudice tributario, ancorché in presenza di una controversia con implicazioni di natura penale, potrebbe trovarsi nella necessità di adottare la decisione, con la duplice implicazione che: a) se il contestato illecito tributario costituisce di per sé anche reato a carattere esclusivamente fiscale, sarà sufficiente riportarsi agli atti inseriti nel fascicolo di causa, per trarne ragionevole convincimento ed emettere una sentenza adeguata al caso di specie, con il rigetto o l'accoglimento del ricorso; b) se, invece, il reato tributario si rivela strumentale e/o funzionale alla commissione di un altro, comune e semmai più grave (come, ad esempio, in tema di emissione di fatture false per operazioni inesistenti, nel precipuo intento di ottenere l'indebita erogazione di contributi pubblici), siccome dall'asseveramento in sede penale dell'essenziale materialità di que-

st'ultimo reato principale (sub specie di truffa, falso e/o malversazione in danno dello Stato) discende direttamente anche l'accertamento di quello secondario, con inevitabili riverberi sull'impugnato provvedimento fiscale (in materia di IVA e/o II.DD.), diventa indispensabile per il giudice tributario il rimedio della sospensione, ex art. 295 c.p.c., in attesa di conoscere le statuizioni contenute nella sentenza penale, quanto meno di primo grado, se non addirittura definitiva; anche perché eventuali rallentamenti non sarebbero certo dipesi dall'inerzia serbata artificiosamente dalle parti.

Mi sia, infine, consentita una breve digressione, che, sebbene esuli strettamente dall'argomento della presente conversazione, tuttavia attiene ad un'altra questione fondamentale che all'attualità si pone, anche nel processo tributario, alla luce della più recente legge costituzionale, sul dianzi accennato "giusto processo", n. 2 del 23/11/1999, che, nell'aggiungere all'inizio dell'art. 111 della Costit. altri cinque commi, ha voluto, tra l'altro, conclamare il canone della "terzietà" del giudice; donde, anche per i giudici tributari, l'opportunità di qualche riflessione, in relazione, per esempio, al ruolo determinante oggi svolto, sotto varie forme, dalla più importante delle parti pubbliche necessarie, ossia dal Ministero delle Finanze. A quest'ultima Amministrazione, infatti - in disparte l'autonomia finanziaria riconosciuta all'Organo di autogoverno della giustizia tributaria e l'istituzione di una Sezione specializzata tributaria, presso la Suprema Corte di Cassazione, con decreto del rispettivo Primo Presidente del 21/6/99 n. 61/99 - rimangono tuttora attribuiti, sulla scorta dell'altro D.L.vo gemello n. 545/92, al di là delle modifiche ed integrazioni ad esso apportate, nonché del più recente D.P.R. 26/3/2001 n. 107 di riordino degli Uffici finanziari, compiti di organizzazione e funzionamento delle Commissioni tributarie, oltre che di determinazione di tempi e modi di erogazione dei compensi in favore dei rispettivi componenti, in quanto i relativi costi continuano a gravare sul relativo stato di previsione della spesa; mentre tale importante riforma postulerebbe, già da subito, un opportuno spostamento di siffatti poteri presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Almeno s'eviterebbe il pericolo che, nei cittadini-contribuenti e perciò ricorrenti, possano insorgere sospetti di ingerenza e indi parzialità in proposito, talvolta non del tutto ingiustificati!

## LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

*Relatore:*

Dott. Amedeo URBANO

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Regionale della PUGLIA

L'art. 36 del D.Lvo n. 546/1992, in sintonia con il carattere propriamente giurisdizionale del contenzioso tributario, qualifica "sentenza" la decisione della controversia e indica rigorosamente gli elementi che la stessa deve contenere, con una norma che ricalca la formulazione dell'art. 132 c.p.c., le cui parti non richiamate sono comunque applicabili in base all'art. 1 comma 2 del DL.vo, che fissa il principio generale dall'applicazione al processo tributario delle norme del c.p.c., per quanto non disposto e in quanto compatibili.

La sentenza è pronunciata "in nome del popolo italiano" ed è intesta alla "Repubblica Italiana" in conformità al principio costituzionale posto dall'art. 101 della Costituzione, secondo cui la giustizia è amministrata in nome del popolo.

Tuttavia il difetto di tale intestazione non è causa di nullità della sentenza, ma dà luogo soltanto ad una irregolarità formale, che può essere eliminata attraverso il procedimento di correzione di errore materiale previsto dall'art. 287 c.p.c..

Il secondo comma dell'art. 36 citato al n. 1 prescrive che la sentenza deve contenere "l'indicazione della composizione del Collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono".

Va osservato, al riguardo, che in caso di incompleta indicazione dei membri del Collegio, vale l'indicazione riportata dal verbale di udienza; l'incertezza circa la composizione del Collegio dà luogo alla nullità della sentenza, mentre la mancanza o incompletezza della indicazione degli altri soggetti configura soltanto errore materiale, ove dagli atti processuali tali soggetti siano comunque individuali.

Il n. 2 del comma 2 dell'art. 36 prescrive che la sentenza deve contenere "la concisa esposizione dello svolgimento del processo".

Trattasi dell'esposizione succinta di quello che altrimenti viene qualificato il "fatto" della sentenza (distinto dal "Diritto"), costituito dalla sintetica esposizione dei fatti idonei ad individuare l'oggetto preciso della controversia da decidere, nonché le attività processuali svolte nell'iter processuale, sia dalle parti che dal giudice.

L'incompleta esposizione del "fatto" non è causa di invalidità della sentenza, risultando il fatto comunque dal fascicolo processuale, a meno che l'e-

sposizione non sia del tutto idonea alla esatta individuazione dell'oggetto del giudizio.

Il n. 3 del comma 2 dell'art. 36 prescrive che la sentenza deve contenere l'indicazione delle "richieste della parti".

Tale prescrizione è rilevante ai fini della verifica della sufficienza e adeguatezza della motivazione in diritto della sentenza, essendo il giudice tenuto ad esaminare tutte le "domande" delle parti; tuttavia, l'incompleta o omessa indicazione delle richieste delle parti non dà luogo all'invalidità della decisione, ove il giudice abbia comunque esaminato e si sia pronunciato sulle istanze di parte, in ossequio al principio della strumentalità delle forme degli atti processuali stabilita dall'art. 156 c.p.c., secondo cui il difetto di prescritti requisiti formali è irrilevante, ove sia raggiunto lo scopo per cui sono previsti.

Il n. 4 del comma 2 dell'art. 36 prescrive che la sentenza deve contenere "la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto"; è la seconda parte della sentenza, denominato anche "Diritto".

Trattasi del requisito fondamentale del provvedimento giurisdizionale, prescritto in generale dall'art. 111 della Costituzione a norma del quale "tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati".

La sentenza deve contenere l'esposizione delle ragioni giuridiche idonee a giustificare la pronuncia, con riferimento alle domande proposte dalla parte attrice e alle eccezioni sollevate dal convenuto, salvo che il giudice non le ritenga legittimamente assorbite per ragioni logico – giuridiche individuabili dal contesto della sentenza.

In sostanza, pur non richiedendosi una meticolosa esposizione delle ragioni di diritto, deve essere ben ricostruibile l'iter logico e il quadro normativo su cui si basa la sentenza, sicché la pronuncia deve porsi quale conclusione di un ragionamento sillogistico impostato e risolto dal giudice.

Non possono, perciò, ritenersi motivate le sentenze che si limitino alla enunciazione di principi generali, senza essere calati in concreto e applicati alla fattispecie da decidere, né sono sufficienti semplici richiami di precedenti giurisprudenziali privi di riferimento al caso concreto; né ovviamente soddisfa l'obbligo di motivazione l'affermazione di espressioni assiomatiche, non dimostrate, che si risolvono in mera enunciazione tautologica.

Il difetto di motivazione è causa di nullità della sentenza e, in quanto tale, va fatta valere solo quale motivo di impugnazione ai sensi dell'art. 161 c.p.c., senza incidere sulla esistenza della sentenza.

Sotto tale profilo, va sottolineato che il processo tributario ha natura dispositiva, onde lo stesso è regolato dal principio della domanda, nel senso che l'oggetto della controversia è circoscritto dai motivi di ricorso e dalle eccezioni delle controparti e il giudice non può pronunciarsi su domande o eccezioni non proposte.

Tuttavia, ancorché circoscritto in tali sensi l'oggetto del giudizio, è al giudice che compete configurare giuridicamente la materia del contendere, tenuto conto del petitum, della causa petendi ed anche del provvedimento gravato, non essendo il giudice vincolato alla qualificazione giuridica della controversia data dalle parti.

Il giudice deve attenersi alle istanze delle parti, potendo perciò solo prendere atto di eventuale rinuncia al ricorso, o di estinzione del processo per inattività.

Peraltro, poiché il giudizio va condotto al fine di riscontrare la legittimità dell'atto o del comportamento dell'amministrazione finanziaria alla luce dei soli motivi di ricorso dedotti, non può il giudice accogliere il ricorso e annullare l'atto dell'Amministrazione per vizi non dedotti col ricorso, né può ritenere legittimo il provvedimento dell'Amministrazione in base a motivazioni diverse o aggiunte a quelle su cui l'atto è fondato, non essendo consentita una integrazione postuma dell'atto gravato attraverso le argomentazioni addotte dalla difesa nel processo, in quanto verrebbe gravemente leso il diritto di difesa del contribuente sancito dalla Costituzione (art. 24).

In definitiva, stante la natura dispositiva del processo tributario, va applicato il principio della corrispondenza fra il chiesto o il pronunciato statuito dall'art. 112 del c.p.c., non potendo il giudice pronunciare oltre i limiti della domanda né su eccezioni non rilevabili d'ufficio, perché, in caso contrario, la sentenza sarebbe affetta dal vizio di ultrapetizione.

Anche al processo tributario è applicabile il principio processualistico "iura novit curia", in base al quale il giudice è tenuto a conoscere le norme che deve applicare alla fattispecie concreta sottoposta al suo esame.

Sebbene nell'esaminare i motivi di ricorso il giudice tributario deve attenersi, in virtù del divieto di ultrapetizione a quanto dedotto dal ricorrente, tuttavia gli è consentito interpretare l'imprecisa o inesatta formulazione dei motivi da parte dei contribuenti, ed esaminare gli stessi motivi non seguendo necessariamente l'ordine in cui sono indicati dal contribuente; che non è vincolante per il giudice.

Al riguardo, può ritenersi – secondo la prassi giurisprudenziale – ammissibile, per le sentenze di accoglimento, il criterio del c.d. assorbimento, secondo cui il giudice può omettere di esaminare e di pronunciarsi su tutti i motivi dedotti, laddove sussistono dei vizi di per sé solo determinanti ai fini dell'annullamento dell'atto impugnato o allorquando sussista un rapporto di continenza o di pregiudizialità fra motivo accolto e motivo assorbito.

Nel processo tributario, ai sensi del 3° co. art. 35 DL.vo n. 546/1992, in deroga alla previsione generale di cui all'art. 277 secondo comma c.p.c., non sono ammesse sentenze parziali, non definitive, limitate solo ad alcune questioni oggetto di controversia, per cui con la sentenza il giudice tributario deve pronunciare la decisione definitiva su tutte le domande proposte e su tutte

le eccezioni sollevate, senza poter rinviare o sospendere il giudizio su alcune di esse; tale deroga al principio generale del diritto processuale civile è stata giustificata dalla particolare esigenza di celerità dell'adempimento dell'obbligazione tributaria e della sua natura pubblicistica.

In applicazione di tale divieto, si ritiene che non siano neppure consentite nel processo tributario sentenze di condanna generica, ex art. 278 c.p.c., trattandosi di sentenze non definitive che rinviando a successiva pronuncia il "quantum debeatur".

Le sentenze definitive anche nel processo tributario si dividono nelle due categorie: sentenze in rito e sentenze in merito.

Le sentenze di rito, denominate anche "assolutorie dall'osservanza del giudizio", definiscono il processo senza pronuncia sul merito della controversia, in quanto la mancanza iniziale o sopravvenuta di qualche presupposto processuale o condizione dell'azione preclude l'esame del merito della controversia da parte del giudice, che, perciò, dovrà limitarsi a dichiarare tale mancanza; ed infatti, le sentenze in rito hanno sempre natura dichiarativa e non sono suscettibili di passare in giudicato.

Il giudice tributario, pertanto, prima di esaminare il merito della controversia è tenuto a verificare se non sussistano cause preclusive dell'esame del merito, perché ove ne sussistono dovrà limitarsi a dichiararlo senza esaminare il merito della controversia.

A secondo che la carenza di presupposti processuali sia originaria o sopravvenuta, le sentenze in rito si dividono in due gruppi:

- sentenze di irricevibilità, inammissibilità e nullità del ricorso;
- sentenze di improcedibilità del ricorso per sopravvenuto difetto di interesse, di cessazione della materia del contendere, di presa d'atto della rinuncia, dichiarativa dell'estinzione del giudizio per inattività della parti.

Circa l'ordine dell'esame dei presupposti processuali, si ritiene che prioritaria ad ogni altra questione è quella – rilevabile d'ufficio – della giurisdizione del giudice tributario, cui poi seguono l'incompetenza funzionale o per materia, l'incompetenza territoriale, nonché tutte le altre cause di inammissibilità o improcedibilità.

L'art. 36 al numero 5 del secondo comma prescrive che la sentenza debba contenere il "dispositivo" che perciò va esposto in sentenza dopo la motivazione preceduto dal "P.Q.M."

Il dispositivo reca il comando del giudice, che, in rito si esprime con "dichiara il ricorso inammissibile o improcedibile, oppure dà atto della rinuncia, etc...." e nel merito "accoglie o respinge" il ricorso.

Vi deve essere coerenza e consequenzialità logica e giuridica fra motivazione e dispositivo della sentenza, in quanto l'esatta individuazione del co-

mando contenuto nella sentenza è effettuato attraverso le statuizioni contenute sia nella motivazione che nel dispositivo, per cui in caso di contrasto fra motivazione e dispositivo la decisione è nulla per l'impossibilità di individuare quale sia in concreto il precetto della sentenza.

Il terzo e ultimo comma dell'art. 36 prescrive, infine, l'obbligo di indicare la data in cui è stata adottata dal Collegio la deliberazione, atto interno al funzionamento dello stesso Collegio.

La sentenza, poi, deve essere sottoscritta dal Presidente del Collegio e dall'estensore, che di regola è il giudice relatore, a meno che il Presidente non abbia indicato come estensore un giudice diverso; se estensore è il Presidente del Collegio, la sentenza va sottoscritta dal solo Presidente.

La firma del Presidente e del relatore è requisito essenziale della sentenza e la loro mancanza costituisce causa di nullità.

La sentenza, poi, ex art. 37, è pubblicata mediante deposito in segreteria entro trenta giorni dalla data della pronuncia.

Non vi è alcun obbligo di deposito in segreteria del dispositivo della sentenza da parte del Collegio al momento della pronuncia e la sentenza viene giuridicamente ad esistenza solo con la pubblicazione.

Ancorché l'art. 36 non lo preveda nel contenuto obbligatorio della sentenza, la sentenza deve contenere anche la regolamentazione delle spese di giudizio a norma dell'art. 15 del DL.vo n. 546/92, che recepisce il principio del diritto processuale civile, ex art. 91 c.p.c., secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese di giudizio che vengono liquidate con la sentenza.

Sussiste, quindi, l'obbligo del giudice di pronunciarsi sulle spese di giudizio, applicando il principio della soccombenza, anche in mancanza di esplicita domanda in tal senso delle parti, essendo il regolamento delle spese processuali adottabile d'ufficio, salvo espressa rinuncia della parte vittoriosa.

Lo stesso art. 15 dispone, poi, che la Commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese di giudizio nei casi previsti dall'art. 92 secondo comma c.p.c., ossia in caso di soccombenza reciproca o se ricorrono altri giusti motivi.

Peraltro, il DL.vo n. 546/92 prevede che in caso di estinzione del processo per inattività delle parti (art. 45) o per cessazione della materia del contendere (art. 46) le spese di giudizio restano a carico delle parti che le hanno anticipate; tale previsione si pone in deroga alla regola del processo civile, ove vige, invece, il principio della soccombenza virtuale, in base al quale, in tali ipotesi, il Collegio deve decidere sulle spese valutando, attraverso una deliberazione sommaria del merito, la probabilità di accoglimento del ricorso.