

CORSO DI BOLOGNA

19/9/2001

BOLOGNA, 19 SETTEMBRE 2001 - Jolly Hotel Bologna,
Piazza XX Settembre 2

RELATORI

Dott. Erminio RETUS	– Giudice della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Dott. Aldo SCOLA	– Consigliere di Stato - Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Prof. Roberto CORDEIRO GUERRA	– Associato di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Firenze	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Stefano BRUSATI	– Vice Presidente della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO
Consigliere Dott. Giuseppe MINIERI
Consigliere Avv. Giovanni ROSSO

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott. Vincenzo D'AVANZO
Dott.ssa Algina FERRARA
Sig.ra Stefania GUIDO

In apertura dei lavori è intervenuto, per un saluto, il Presidente della Corte d'Appello di Bologna, Dott. Manlio ESPOSITO.

BOLOGNA, 19 SETTEMBRE 2001 - Jolly Hotel Bologna,
Piazza XX Settembre 2

RELATORI

Dott. Erminio RETUS	– Giudice della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Dott. Aldo SCOLA	– Consigliere di Stato - Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Prof. Roberto CORDEIRO GUERRA	– Associato di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Firenze	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Stefano BRUSATI	– Vice Presidente della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO
Consigliere Dott. Giuseppe MINIERI
Consigliere Avv. Giovanni ROSSO

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott. Vincenzo D'AVANZO
Dott.ssa Algina FERRARA
Sig.ra Stefania GUIDO

In apertura dei lavori è intervenuto, per un saluto, il Presidente della Corte d'Appello di Bologna, Dott. Manlio ESPOSITO.

EMILIA ROMAGNA, 19 SETTEMBRE 2001

PARTECIPANTI

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
1	ADDARII Fabio Massimo	Vice Presidente	Provinciale Bologna
2	AGNOLI Francesco Mario	Presidente	Ravenna
3	AGNONE Silvio	Giudice	Provinciale Bologna
4	ALFIERI Margherita	Giudice	Modena
5	ANTONIELLA Roberto	Giudice	Provinciale Bologna
6	BADIA Benedetto	Giudice	Ferrara
7	BALBA Santo	Presidente di Sez.	Regionale Venezia
8	BANDINI Ivano	Giudice	Parma
9	BANDINI Renzo	Giudice	Provinciale Bologna
10	BIANCHI Emilio	Giudice	Modena
11	BONI Ilfio	Giudice	Provinciale Bologna
12	BORDINI Edgardo	Giudice	Ravenna
13	BRUNO Stellario	Presidente di Sez.	Regionale Bologna
14	BRUSCHETTA Ernestino	Vice Presidente	Modena
15	CALVI DI COENZO Paolo	Giudice	Reggio Emilia
16	CAMPOGRANDE Paolo	Giudice	Regionale Bologna
17	CAMPOMORI Domenico	Giudice	Rimini
18	CANEVELLO Giovanni Battista	Giudice	Regionale Genova
19	CANTELLI Mauro	Giudice	Provinciale Bologna
20	CAPALBO Sante	Giudice	Provinciale Bologna
21	CARDILLI Vincenzo	Giudice	Provinciale Bologna
22	CARUSO Gaetano	Giudice	Provinciale Bologna
23	CARUSO Giorgio	Giudice	Ravenna
24	CASADEI Evio	Giudice	Ferrara
25	CIPRIANI Roberto	Vice Presidente	Provinciale Bologna
26	COCCHI Federico	Giudice	Regionale Bologna
27	COCCO Mario Luigi	Vice Presidente	Provinciale Bologna
28	CONTESSI Libero	Giudice	Regionale Bologna
29	CONTI Alberto	Giudice	Regionale Bologna
30	COTTIGNOLA Pietro	Giudice	Ravenna
31	CRISTIANO Giancarlo	Giudice	Provinciale Bologna
32	CROTTI Massimo	Vice Presidente	Reggio Emilia
33	D'ACUNTO Lucio	Giudice	Provinciale Bologna

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
34	DAGA Romano	Giudice	Ferrara
35	DE COMO Maria	Giudice	Rimini
36	DE LORENZIS Lorenzo	Vice Presidente	Provinciale Bologna
37	DE NIEDERHAUSERN Marco	Giudice	Regionale Bologna
38	DOCIMO Lorenzo	Giudice	Regionale Bologna
39	DONATI Franco	Giudice	Regionale Bologna
40	D'ORAZIO Luigi	Giudice	Provinciale Bologna
41	FABBRI Silvano	Giudice	Forlì
42	FEGGI Alessandro	Giudice	Ferrara
43	FELICANI Massimo	Giudice	Provinciale Bologna
44	FERRARETTI Francesco	Giudice	Regionale Bologna
45	FERRARI Giuseppe	Presidente di Sez.	Reggio Emilia
46	FERRUCINI Giancarlo	Giudice	Regionale Bologna
47	FREGNANI Lorella	Giudice	Ferrara
48	GARDINI Ivan	Giudice	Provinciale Bologna
49	GIACOMELLI Gianfranco	Giudice	Regionale Bologna
50	GIAMBARBA Paolo Luigi	Giudice	Forlì
51	GIORGETTA Guido Pasquale	Giudice	Ravenna
52	GIORGI Giovanni	Giudice	Provinciale Bologna
53	GIORGI Maria Silvia	Vice Presidente	Regionale Bologna
54	GUALANDI Carlo	Giudice	Provinciale Bologna
55	INNOCENTI Giovanni	Giudice	Provinciale Milano
56	LABANTI Sandro	Giudice	Regionale Bologna
57	LO RIZZO Angelo	Giudice	Ravenna
58	LODI Franco	Giudice	Regionale Bologna
59	MADONNA Antonio	Giudice	Regionale Bologna
60	MALFATTI Lucia	Giudice	Provinciale Bologna
61	MANDRIOLI Renato	Giudice	Regionale Bologna
62	MARCARINO Italo	Giudice	Ravenna
63	MARIOTTI Cesare	Vice Presidente	Rimini
64	MARRI Antonio	Presidente di Sez.	Provinciale Bologna
65	MARTONE Maurizio	Vice Presidente	Provinciale Bologna
66	MATRANGA Francesco	Giudice	Rimini
67	MAZZOLANI Fabio	Giudice	Provinciale Bologna
68	MENGOZZI Valerio	Giudice	Forlì
69	MESSINI D'AGOSTINI Piero	Vice Presidente	Regionale Bologna
70	MEZZETTI Giuseppe	Giudice	Regionale Bologna

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
71	MONDUZZO Marga	Giudice	Forlì
72	MONTANARI Marco	Vice Presidente	Reggio Emilia
73	MOTTARAN PierGiorgio	Giudice	Regionale Bologna
74	MOTTOLA Francesco	Giudice	Modena
75	MUSSO Maria Luisa	Giudice	Alessandria
76	MUZZARELLI Maria Alberta	Giudice	Provinciale Bologna
77	NAPOLITANO Lorenzo	Giudice	Regionale Venezia
78	NARDI Francesco	Vice Presidente	Modena
79	NASI Ettore Romano	Giudice	Parma
80	ORSATTI Antonio	Vice Presidente	Verbania
81	PAGANO Gianfranco	Giudice	Provinciale Genova
82	PASTORE Luigi	Giudice	Provinciale Bologna
83	PATRIARCHI Roberto	Giudice	Regionale Bologna
84	PERDICHIZZI Salvatore	Giudice	Regionale Bologna
85	PETICCA Angelo	Giudice	Regionale Bologna
86	PICCININI Maria Grazia	Giudice	Provinciale Bologna
87	PIRAZZOLI Carlo	Giudice	Ferrara
88	PIRRUCCIO Giuseppe	Giudice	Regionale Bologna
89	PROIA Antonio Stefano	Giudice	Regionale Bologna
90	PRONTI Carlo	Giudice	Regionale Bologna
91	QUER Luigi	Giudice	Treviso
92	RAVAIOLI Gustavo	Giudice	Regionale Bologna
93	REGGIONI Mara	Giudice	Reggio Emilia
94	REINA Vincenzo	Giudice	Regionale Bologna
95	RINALDI Amino	Giudice	Regionale Bologna
96	RIZZI Fabrizio	Giudice	Provinciale Bologna
97	RONCORONI Luigi Vittorio	Vice Presidente	Parma
98	RUSTICO Antonio	Presidente di Sez.	Regionale Bologna
99	SALSI Luciano	Giudice	Provinciale Bologna
100	SAVINO Roberto	Giudice	Ravenna
101	SCANDURRA Giuseppe	Giudice	Provinciale Bologna
102	SCARANO Francesco	Giudice	Provinciale Bologna
103	SCIACCHITANO Biagio	Giudice	Regionale Bologna
104	SUSI Lucia	Vice Presidente	Provinciale Bologna
105	TAVERNELLI Ivano	Giudice	Modena
106	TEI Adalberto	Giudice	Regionale Bologna
107	TERAGNI Stefano	Giudice	Regionale Bologna

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
108	TONINI Lanfranco	Presidente di Sez.	Provinciale Bologna
109	TRENTI Giorgio	Giudice	Regionale Bologna
110	TRIOANO Franco	Giudice	Provinciale Bologna
111	TRIOSSI Luciano	Vice Presidente	Ravenna
112	ZANICHELLI Vittorio	Presidente di Sez.	Parma
113	ZINZANI Francesco	Giudice	Provinciale Bologna

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Dott. Erminio RETUS

Giudice della Commissione Tributaria Regionale dell'EMILIA ROMAGNA

1 – Chi è la parte?

La nozione di parte ha dato luogo in campo processualistico ad un dibattito ampio, ricco di aspetti controversi. Non è questa la sede per ripercorrere i momenti del dibattito teorico che hanno impegnato i giusprocessualisti (1). Semplificando al massimo e seguendo le indicazioni del legislatore può dirsi che le parti del processo innanzi alle commissioni tributarie sono quelle che instaurano il processo, o in esso intervengono e quelle che sono destinatarie della domanda introdotta. In particolare, come recita dall'art. 10 del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546, “sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie altre al ricorrente, l'Ufficio del Ministero delle Finanze l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio, l'Ufficio delle entrate del Ministero delle Finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso” (2).

2 – Qual'è la “giusta” parte?

Questa domanda (che al pari di quella utilizzata come titolo del paragrafo precedente abbiamo mutuato da SATTA, *Diritto processuale civile*, Padova, 1981, pag. 86 e ss.) può essere considerata impropria. Essa sottintende infatti la distinzione fra parte in senso processuale e parte in senso sostanziale, cioè titolare dell'interesse fatto valere in giudizio, supponendo che sia giusta

(1) Per un esame approfondito sul concetto di parte, vedi S. SATTA, *Il concetto di parte*, in *Scritti giuridici in memoria di P. CALAMANDREI*, Padova, 1958, pp. 689 ss.; REDENTI, *Diritto e procedura civile*, I, pp.157 ss.; V. ANDRIOLI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1959, pp. 279 ss.; G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1953.

(2) Per un esame critico riguardante l'art. 10 del D.Lgs. 546/1992, vedi F. NAPOLETANO, *Le parti*, in *Il processo tributario*, Torino, 1999, p. 189; G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario*, dopo il Decreto Legge 16 maggio 1996, n. 259, Torino, 1996, pp. 75 ss.; S. TROVATO, *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Milano, 1996, pp. 67 ss..

parte solo chi è legittimato in senso sostanziale (in quanto titolare del diritto).

In realtà sembra condivisibile l'orientamento che evidenzia il carattere "artificioso" della distinzione: "si postula cioè una parte (che domanda) diversa da quella legittimata a domandare, senza riflettere che la parte, per essere tale, deve ricevere la sua legittimazione dalla titolarità dell'interesse. Se manca questa..... si respinge con un giudizio che è essenzialmente di merito la sua domanda. Il merito quindi (diritto sostanziale) viene ad essere una componente essenziale della parte." (SATTA, *op. cit.*) (3).

3 – Attore e Convenuto

Dal punto di vista formale l'attore è il ricorrente che conviene in giudizio la P.A. o il concessionario del servizio di riscossione. In concreto però la posizione delle parti risulta capovolta. Infatti, come è stato posto in rilievo (4), il processo tributario è normalmente finalizzato all'annullamento di atti (salvo ipotesi quali quelle della mancata emanazione dell'atto richiesto: ci riferiamo, ad esempio, alle richieste di rimborso), per cui la posizione sostanziale di attore spetta alla P.A. (o al concessionario), alla quale compete l'onere della prova circa l'esistenza di fatti costitutivi della pretesa fatta valere per il tramite dell'atto impositivo impugnato. Pertanto il contribuente assai spesso risulta essere di fatto nella posizione sostanziale del convenuto anche se formalmente ricorrente nel processo tributario.

4 – L'intervento e la chiamata in causa

L'art. 14 del D.Lgs. 546/92 dispone la chiamata in causa "*iussu iudicis*" dei "litisconsorti necessari" (e cioè di tutti i soggetti coinvolti inscindibilmente dall'oggetto del ricorso) (5). Il difetto di integrazione entro il termine stabilito dal giudice (a pena di decadenza) comporta l'estinzione del giudizio

(3) Per un più approfondito esame, vedi F. NAPOLETANO, *op. cit.*; A. BUSCEMA, E. DI GIACOMO, *Il processo tributario*, Milano, 2000, pp. 53 ss..

(4) AA.VV., *Il nuovo processo tributario, commentario*, Milano, 1997, pp. 106 ss.; S. TROVATO, *op.cit.*.

(5) Per G. BELLAGAMBA, *op. cit.*, "I casi di litisconsorzio necessario vanno dedotti dalla struttura del rapporto controverso cosicché l'oggetto del ricorso concerne in modo non scindibile più soggetti". Inoltre, per l'autore, "non è sempre facile individuare i casi in cui la controversia sia talmente inscindibile per più soggetti da necessitare l'integrazione del contraddittorio, come si evidenzia dalle oscillazioni della giurisprudenza sul punto".

per inattività delle parti ex art. 45 D.Lgs. 546/92 (mentre la sentenza che non abbia rilevato la mancata presenza in giudizio di “litisconsorti necessari” è “inutiliter data”, vizio rilevabile anche d’ufficio in ogni stato e grado del procedimento). Al litisconsorte è in ogni caso data la possibilità di intervenire spontaneamente.

L’art. 14 citato dispone anche circa l’intervento volontario e l’intervento su chiamata dei soggetti, che al pari del ricorrente sono destinatari dell’atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso. La formula pare riconducibile alla previsione di cui al primo comma dell’art. 105 c.p.c.. Non è chiaro però se possa darsi spazio anche all’intervento “ad adiuvandum” di cui al secondo comma dell’art. 105 c.p.c., per il quale è richiesto un interesse dell’interveniente (potrebbe essere, ad esempio, il caso del fallito che voglia intervenire a sostegno delle tesi del curatore fallimentare, nella speranza che l’accoglimento di esse determinino una riduzione del debito, tale da lasciare, dopo la soddisfazione dei creditori, un residuo di attivo di cui possa rientrare in possesso).

5 – La capacità di stare in giudizio e la rappresentanza processuale

L’incapacità legale dà luogo all’incapacità processuale (non rileva dunque l’incapacità naturale di cui all’art. 428 c.c.), pertanto il minore, nelle controversie tributarie, dovrà essere rappresentato da chi esercita la patria potestà. L’interdetto starà, invece, in giudizio per il tramite del tutore, mentre l’inabilitato dovrà essere assistito dal curatore.

Viceversa la capacità processuale del fallito, ancorché la sua situazione non integri la piena legittimazione di cui parla l’art. 75 c.p.c. (6), è ammessa dalla Cassazione quando non vi sia attivazione del curatore, legittimato ex art. 43, L.F. (7). In altri termini non è ammissibile una legittimazione del fallito

(6) L’art. 75 c.p.c. recita: “Capacità processuale. – Sono capaci di stare in giudizio le persone che hanno il libero esercizio dei diritti che vi si fanno valere. Le persone che non hanno il libero esercizio dei diritti non possono stare in giudizio se non rappresentate, assistite o autorizzate secondo le norme che regolano la loro capacità. Le persone giuridiche stanno in giudizio per mezzo di chi le rappresenta a norma della legge o dello statuto. Le associazioni e i comitati, che non sono persone giuridiche, stanno in giudizio per mezzo delle persone indicate negli articoli 36 e seguenti del Codice civile”.

(7) Cass. 7/12/1990, n. 11727. Per la Suprema Corte in virtù del principio sancito dall’art. 43 della legge fallimentare il fallito, pur conservando la titolarità dei rapporti patrimoniali compresi nel fallimento, non può personalmente assumere la veste di parte processuale davanti al giudice, essendo demandata la legittimazione, in ordine ai rapporti stessi, esclusiva-

in contrasto con la posizione assunta dal curatore in rapporto alla tematica oggetto del contendere. Del resto il fallito ha una incapacità processuale relativa alla massa dei creditori, ma non si può disconoscere un suo residuale interesse in ordine ai beni coinvolti nel fallimento, giacchè nelle rare ipotesi in cui, soddisfatti anche i creditori chirografari, residua un attivo, esso gli compete.

È ammesso in modo più restrittivo rispetto al passato il conferimento mediante procura speciale della rappresentanza ai parenti o affini entro il quarto grado. È richiesta però la delega con atto pubblico o scrittura privata autenticata per il ricorso, mentre la procura non autenticata è valida solo per la partecipazione all'udienza pubblica (art. 11, D.Lgs. 546/92). Tuttavia si ammette la legittimazione del coniuge o dei parenti o affini sopramenzionati anche in caso di carenza di espresso conferimento di potere, per il procedimento cautelare di cui all'art. 47, D.Lgs. 546/92 (sospensione dell'atto impugnato). Ciò argomentando da quanto previsto dall'art. 77 c.p.c.. Ovviamente sarà poi necessaria la ratifica dell'interessato (8).

Per ciò che attiene alla parte convenuta, l'art. 11, del D.Lgs. 546/92 prevede che l'ufficio del Ministero delle Finanze stia in giudizio direttamente o mediante l'ufficio della direzione regionale, mentre l'ente locale sta in giudizio per il tramite dell'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento (9). Le altre parti convenute possono farsi rappresentare in giudizio da procuratore generale o speciale. Il difetto di legittimazione processuale, incidendo sulla validità della costituzione del contraddittorio, rende invalidi gli atti compiuti e può essere rilevato anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

6 – *L'assistenza tecnica per la difesa*

La Corte Costituzionale ha messo più volte in rilievo (10) che il diritto

mente al curatore, mentre al rigore di detto principio è ammessa deroga solo quando il fallito agisce per la tutela di diritti strettamente strettamente personali, o anche patrimoniali, ma rispetto ai quali esista assoluto disinteresse degli organi fallimentari.

(8) S. TROVATO, *op. cit.*, pag. 78.

(9) Per le persone giuridiche o le associazioni non riconosciute vale quanto dispone l'art. 75 c.p.c., riportato sub nota n. 6.

(10) Anche se, in rapporto al vecchio procedimento tributario, la stessa Corte Cost., ord. 16/06/1988, respinse la proposta di incostituzionalità dell'art. 30, D.P.R. 636/72, sollevata dalla Commissione tributaria di Verbania del 6/10/1986, legittimando di fatto la scelta del legislatore di non prevedere la difesa tecnica obbligatoria. In quella occasione la Corte ritenne, invece, che la disciplina del diritto alla difesa poteva essere attuata discrezionalmente e insindacabilmente dal legislatore nel modo ritenuto migliore.

costituzionale alla difesa, di cui all'art. 24 Cost., si realizza garantendo il contraddittorio e l'assistenza difensiva di un professionista. Il legislatore del nuovo processo tributario, modificando completamente le regole del previgente sistema processuale, ha ritenuto che la complessità tecnica delle controversie tributarie imponga l'assistenza in giudizio di un difensore abilitato onde consentire alla parte l'effettiva partecipazione alla dialettica processuale. È stato osservato (11) come il tenore del dato normativo (art. 12, comma primo, D.Lgs. 546/92) in generale consenta alle parti, diverse dall'ufficio o dall'ente locale, di poter richiedere al difensore la sola assistenza tecnica, lasciando, invece, alla determinazione del singolo la possibilità di richiedere al difensore di farsi anche rappresentare in giudizio. Altra dottrina (12), invece, sembra ritenere che anche nel processo tributario il difensore debba necessariamente prestare alla parte il pieno ministero, svolgendo pertanto contestualmente sia l'attività di difensore che di rappresentante (ciò in considerazione del fatto che il difensore deve necessariamente essere munito di procura ed è legittimato alla firma del ricorso e degli atti processuali successivi).

Derogano a detta normativa le controversie di valore inferiore a cinque milioni e quelle riguardanti i ricorsi promossi ai sensi dell'art. 10, D.P.R. n. 787/1980. In questi ultimi casi le parti interessate possono stare in giudizio direttamente.

L'entità economica contenuta dalla controversia, quale elemento scriminante per la necessità della difesa tecnica, ha altri precedenti nell'ordinamento processuale complessivamente inteso (ad esempio, in materia del lavoro, l'art. 417 c.p.c. consente al lavoratore di stare personalmente in giudizio quando il valore della causa non ecceda £. 250.000). Ma non appare ragionevole derogare al principio della difesa tecnica per una intera categoria di controversie (quelle di cui all'art. 10, D.P.R. 787/80) a prescindere del valore. Pertanto l'assimilazione di queste ultime alle altre di valore inferiore a cinque milioni, nella deroga al suddetto, appare in contrasto con il principio di razionalità di cui all'art. 3 Cost., con violazione anche dell'art. 24 Cost. (correlato al principio di uguaglianza). Infatti se si statuisce che l'entità del valore della controversia fa scattare l'obbligo di assistenza tecnica, non si capisce perché ciò non debba valere per i ricorsi di cui all'art. 10 cit.

In ogni caso l'art. 12, D.Lgs. 546/92, stabilisce che il presidente della commissione o della sezione o il collegio giudicante, possano ordinare alla

(11) G. BELLAGAMBA, *op. cit.*, pp. 79 ss., A. FINOCCHIARO, M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 181.

(12) C. BAFILE, *Il nuovo processo Tributario*, Padova, 1994, p. 65; P. RUSSO, *Manuale di diritto Tributario*, Milano, 1996, pp. 457 ss..

parte astrattamente legittimata dalla legge a stare in giudizio personalmente di munirsi di un difensore abilitato a pena di inammissibilità del ricorso. La disposizione introduce un correttivo alla scriminante astratta stabilita dalla legge, attraverso la valutazione in concreto delle peculiarità tecniche della singola controversia. Tale soluzione tuttavia presenta aspetti di discutibilità, da un lato perché la discrezionalità della valutazione del giudice non dà assolute garanzie di rispetto in concreto dell'esigenza di tutela del diritto alla difesa, dall'altro perché comporta il dubbio che l'ordine del giudice venga dato più che alla luce della complessità della problematica devolutagli, in considerazione dalla scarsa qualità tecnica del ricorso proposto dalla parte direttamente (il che esprimerebbe in qualche misura una prima valutazione nel merito, non esente da opinabilità). Senza contare che un intervento difensivo qualificato ma tardivo potrebbe risultare comunque inutile.

L'elenco dei difensori abilitati risulta assai ampio, ma tuttavia non esaustivo, ad esempio non contempla i revisori contabili (la lacuna andrebbe colmata stante la sicura qualificazione di tale categoria professionale).

Anche nei casi in cui è richiesta la presenza del difensore, se la parte è un professionista abilitato può agire personalmente (art. 12, ultimo comma, cit.).

Per quanto, invece, attiene le modalità di rilascio del mandato al proprio difensore valgono le disposizioni del codice di procedura civile, in particolare l'art. 83 c.p.c. stabilisce che la procura alle liti può essere generale o speciale e deve essere conferita per atto pubblico o scrittura privata autenticata. La procura speciale può essere apposta in calce o a margine dell'atto difensivo con autentica da parte del professionista.

Per la garanzia del diritto alla difesa degli indigenti l'art. 13, D.Lgs. 546/92, prevede l'assistenza tecnica gratuita ai sensi del R.D. 3282/1923.

L'assistenza tecnica gratuita è conseguenza diretta dell'introduzione nel processo tributario dell'obbligatorietà della nomina di un difensore abilitato. D'altra parte l'obbligo di assicurare ai non abbienti i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione è principio costituzionalmente previsto (art. 24 Cost.), che opportunamente è stato osservato anche nella giurisdizione tributaria.

Spetta al presidente della commissione tributaria il compito di istituire un'apposita commissione che si occupi del gratuito patrocinio. Allo stesso presidente è inoltre affidato il compito di esercitare la sorveglianza prevista dall'art. 4 del R.D. n. 3282/1923.

A norma dell'art. 13, comma terzo, D.Lgs. 546/92, i giudici tributari chiamati a far parte delle commissioni per il gratuito patrocinio sono obbligati ad astenersi nei processi riguardanti controversie da loro conosciute quali componenti delle commissioni stesse.

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Dott. Aldo SCOLA

Consigliere di Stato – Presidente di Sezione presso la Commissione
Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna

1 – Premessa generale

L'art. 7 del decreto legislativo n. 546/1992 trova il proprio specifico antecedente nell'art. 35, D.P.R. n. 636/1972, come modificato dal D.P.R. n. 739/1981, e viene ritenuto generalmente idoneo ad influenzare ogni momento della tutela giurisdizionale in sede tributaria.

Tale norma disciplina, in realtà, i poteri istruttori delle Commissioni in rapporto ai fatti che integrano gli elementi probatori da utilizzare per la pronuncia della decisione finale, nonché i mezzi di prova capaci di determinare il *convincimento del giudice* in relazione agli accadimenti storici, oltre alla cognizione di questioni pregiudiziali o preliminari concernenti la legittimità di regolamenti od atti amministrativi rilevanti ai fini della decisione stessa.

2 – L'onere probatorio per le parti in causa

Il primo comma del citato art. 7, disciplinando i poteri delle Commissioni Tributarie (Provinciali e Regionali) in sede istruttoria, in rapporto alla facoltà di accesso, di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti *nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*, cristallizza in linea di massima il cosiddetto onere di allegazione o principio dispositivo (cfr. art. 2697, c.c.), per cui il Fisco dovrà provare i fatti costitutivi della sua pretesa tributaria, mentre il ricorrente dovrà dimostrare i fatti impeditivi, modificativi od estintivi della stessa, potendo il collegio giudicante formare il proprio convincimento esclusivamente in base agli eventi come dedotti dalle parti in causa, con correlativa esclusione di ogni possibilità di esercitare poteri d'ufficio in proposito e contestuale salvaguardia del fondamentale principio della terzietà dell'apparato che giudica, in presenza di un formale profilo tutto sommato pur sempre impugnatorio del giudizio tributario.

L'ufficio finanziario, tenuto a motivare i propri provvedimenti posti a sostegno delle relative pretese fiscali, non può integrarne la motivazione in corso di causa allo scopo di difenderli dinanzi al giudice tributario il quale, a maggior ragione, non potrà porre a fondamento della sua decisione (di eventuale rigetto del ricorso del contribuente) un fatto costitutivo della pretesa fi-

scale non dedotto dall'ufficio interessato, salvo che si tratti di un avvenimento risultante dagli atti di causa: nella quale ipotesi il principio *dispositivo* risulterà temperato dal cosiddetto metodo *acquisitivo* (come *sempre* si verifica nel processo amministrativo).

Analogamente, il giudicante non potrà utilizzare, nel momento decisionale, fatti impeditivi, modificativi od estintivi dell'obbligo fiscale non allegati dal ricorrente, salvo che si tratti di questioni rilevabili *d'ufficio*, in omaggio al principio di eguaglianza delle parti e fermo restando il divieto di utilizzare la conoscenza di accadimenti magari rilevanti ai fini in esame ma non risultanti dagli atti di causa, in ossequio al principio del divieto dell'uso della scienza privata del giudice (cfr., in proposito, per una davvero peculiare fattispecie, Consiglio di Stato, Sezione IV, ord. n. 2741 dell'8 maggio 2001).

3 – I poteri istruttori del giudice tributario

Il processo fiscale risulta disciplinato dal *principio dispositivo* quanto all'allegazione dei fatti rilevanti ai fini del decidere, ma è governato dal *principio inquisitorio* in rapporto alla prova dei medesimi ed in proposito occorre individuare con precisione i poteri che il giudice fiscale può esercitare d'ufficio, delimitandone con sicurezza i confini, alla luce dell'art. 1, secondo comma, D.P.R. n. 546/1992, che rende applicabili, in quanto compatibili con il giudizio tributario, le norme del codice di procedura civile.

Così, ad esempio, quanto all'ammissibilità d'iniziativa d'ufficio riguardanti mezzi di prova dalla cui esperibilità le parti in causa siano eventualmente decadute per preclusioni verificatesi all'interno del processo, sembra richiamabile l'art. 421, secondo comma, del codice di procedura civile, che disciplina i poteri istruttori di quello che era il pretore del lavoro e che, nell'interpretazione giurisprudenziale dominante (cfr. Cass., sent. n. 11.915 del 1991), consentono di affermare che la rigidità del sistema delle preclusioni risulta definitivamente superata dal tendenziale principio della ricerca dell'*effettiva verità* (come – in linea di principio – nel processo penale), in modo tale che l'attività istruttoria potrà anche essere disposta su iniziativa dell'ufficio giudicante, superando le eventuali decadenze verificatesi in danno delle parti in causa.

Orbene, sembra doversi ritenere che una tale conclusione valga anche nel processo tributario, alla luce dell'innegabile *rilevanza pubblicistica* delle situazioni sostanziali in esso dedotte o deducibili, tenuto anche conto della circostanza per la quale nel giudizio fiscale possono verificarsi in punto di prova preclusioni per le parti in un momento anticipato rispetto all'udienza di trattazione o discussione (cfr. art. 32, primo comma, decreto legislativo n.

546/1992, concernente il deposito di documenti), per cui il giudice potrà concretamente esercitare i propri poteri istruttori esclusivamente dopo che le parti siano decadute dalla facoltà di utilizzare i rispettivi strumenti probatori, tanto più se la documentazione comunque raccolta fino a quel momento sarà risultata suscettibile di vantaggiosi approfondimenti.

Da un altro punto di vista, deve osservarsi come la giurisdizione tributaria costituisca null'altro che un'eventuale fase di natura contenziosa, successiva ad un inevitabile procedimento di natura amministrativa, in occasione del quale l'amministrazione finanziaria procedente è tenuta a fornire tutto il materiale probatorio necessario, soltanto controllabile o verificabile ad opera delle Commissioni Tributarie, come si è già detto prive del potere di integrare detta strumentazione in sede processuale.

Sostanzialmente, nella prospettiva di un doveroso parallelismo, deve ricordarsi che si sono introdotti *nel nuovo processo amministrativo* istituti di origine prettamente privatistica mentre, contestualmente e singolarmente, si è talvolta accentuato l'impulso (pubblicistico) d'ufficio nel medesimo (ad esempio, proprio quanto all'*assunzione dei mezzi di prova*: v. art. 7, legge n. 205/2000), a discapito del principio dispositivo, *e tutto ciò in attesa di quanto potrebbe anche presto sopraggiungere* (ove venisse ripreso nella nuova legislatura): un *diritto privato d'interesse pubblico* come tipico modo di agire delle pubbliche amministrazioni, una specifica e concreta previsione delle *cause di nullità degli atti amministrativi* ed una nuova configurazione del vizio di violazione di legge, per cui il provvedimento amministrativo (*presumibilmente, anche tributario*) risulterà *annullabile solo ove incorra nella violazione di una norma imperativa* (cfr. Senato della Repubblica, XIII Legislatura, Atto n. 4860, già approvato – v. Atto n. 6844 – dalla Camera dei Deputati il 25 ottobre 2000, su iniziativa del Deputato Vincenzo Cerulli Irelli: v. artt. 2, 8 e 9).

Orbene, senza eccessive difficoltà potrebbero forse immaginarsi le ipotizzabili *conseguenze* di tutto ciò in rapporto al processo tributario.

Riassumendo il tutto, il giudice tributario potrà:

a) – verificare quanto compiuto dall'ufficio in sede istruttoria amministrativa in rapporto ai fatti ritenuti costitutivi del provvedimento impositivo;

b) – accertare i fatti impeditivi, modificativi od estintivi divenuti oggetto di eccezioni sollevate dal contribuente ricorrente o di questioni rilevabili d'ufficio dalla Commissione Tributaria stessa;

c) – ricercare la prova concernente fatti impeditivi, modificativi od estintivi dedotti dal Fisco o dall'ente locale resistente in opposizione ai fatti dedotti dalla parte contribuente in sede di ricorso per l'annullamento del prov-

vedimento impugnato, nonché quella attinente a fatti secondari posti a fondamento di eventuali presunzioni.

Si è in precedenza rilevato come nel giudizio tributario risulti vigente il divieto per il giudice di utilizzare la propria eventuale scienza privata, per cui le materiali fonti di ogni strumentazione probatoria non potranno che essere ricercate tra le risultanze degli atti di causa legittimamente posti in essere, in rapporto a quel diritto alla prova correlativo al diritto di azione (cfr. art. 23, terzo comma, D.P.R. n. 546/1992) e capace di estrinsecarsi in un'iniziativa istruttoria che il citato art. 7 attribuisce alla Commissione Tributaria, ma che spetta indubbiamente anche alle parti in causa, le quali possono senza dubbio chiedere all'ufficio giudicante di espletare ogni esperimento probatorio ritenuto necessario o utile, purchè nel rispetto dei principi sopra esposti ed in particolare senza dimenticare eventuali preclusioni o decadenze riconducibili alla pregressa fase amministrativa.

Deve solo aggiungersi che il *principio del contraddittorio* opera incontrovertibilmente tra le parti in causa, ma – altrettanto – tra queste e l'apparato giudicante, che le rimetterà in termini ogniqualvolta ciò risulti essenziale a seguito d'iniziativa istruttorie assunte d'ufficio (cfr. art. 184, terzo comma, c.p.c., in comb. disp. art. 1, secondo comma, D.P.R. n. 546/1992, cit., ed art. 24, secondo e terzo comma, di quest'ultimo).

4 – Connotati generali dell'istruzione probatoria in sede tributaria

Il processo fiscale, di natura squisitamente “cartacea”, tuttora si manifesta come un giudizio di carattere tecnicamente ed esclusivamente documentale (cfr. artt. 33-35, D.P.R. più volte cit.), tanto che riesce veramente arduo (nonostante si cerchi di acuire al massimo l'estro esegetico) interpretare attendibilmente una disposizione come quella di cui all'art. 58, D.P.R. cit., che nel giudizio d'appello impedisce alle parti di produrre *nuove prove diverse da quelle documentali*.

Queste ultime, infatti, possono essere esibite o prodotte (o anche solo *consegnate* in termini materiali al collegio, ove si tratti di meri contributi giurisprudenziali che quest'ultimo potrebbe procurarsi puramente e semplicemente di sua iniziativa) dalle parti in giudizio e sostanzialmente *esauriscono* il panorama degli strumenti probatori utilizzabili nel giudizio fiscale, poiché – come si vedrà – in tale processo non esiste prova che non finisca con il tradursi in una qualche forma di documento, essendosi affermata tra l'altro l'inammissibilità di mezzi come la *testimonianza* (ritenuta inconcepibile in un giudizio avente ad oggetto provvedimenti sostanzialmente e for-

malmente amministrativi) o il *giuramento* (che, in aggiunta ai connotati della testimonianza, postula anche quello della necessaria disponibilità degli interessi in gioco), peraltro completamente ignorandosi ogni problematica attinente ad altri strumenti istruttori, come la *confessione* o le *presunzioni*: il che, indiscutibilmente, induce ancora una volta a considerare il processo tributario alla stregua di una peculiare forma del giudizio amministrativo piuttosto che civile, malgrado ogni autorevole affermazione in senso contrario.

Rimane solo da aggiungere che, nell'assoluto silenzio legislativo, sembra tuttavia ovvio (e lo si pratica concretamente e quotidianamente) che il giudice tributario utilizzi provvedimenti aventi carattere di *ordinanza istruttoria* per acquisire il materiale probatorio ritenuto necessario o utile ai fini del decidere.

5 – *Strumenti probatori disciplinati: potere di accesso e richiesta di dati, informazioni e chiarimenti*

La palese sovrapposibilità dell'art. 7, primo comma, D.P.R. n. 546/1992, all'art. 35, primo comma, D.P.R. n. 636/1972, evidenzia l'indiscutibile *parallelismo* che si è voluto riconfermare tra i poteri istruttori del giudice tributario e quelli dell'amministrazione fiscale.

Detti poteri devono comunque essere esercitati dalle Commissioni Tributarie soltanto a fini probatori e cioè in sede di controllo o di verifica, così escludendosi ogni funzione di amministrazione attiva, nel rispetto delle attribuzioni desumibili dalle varie leggi d'imposta.

Tanto premesso, la facoltà di *accesso* risulta strumentale all'acquisizione di ulteriori prove, che finiranno sempre per estrinsecarsi in forma comunque documentale: basterà ricordare, ad esempio, l'acquisibilità di estratti relativi a conti bancari o di relazioni riferibili a libri, registri o scritture contabili in genere.

Con la richiesta di dati, informazioni o chiarimenti (da non confondersi con l'ordine di esibizione di documenti di cui al medesimo art. 7, terzo comma) il giudice fiscale potrà invece chiedere notizie ai soggetti *tassativamente indicati* dall'art. 32, primo comma, n. 4 e n. 5, D.P.R. n. 600/1973, e dall'art. 51, secondo comma, n. 3 e n. 5, D.P.R. n. 633/1972 (amministrazioni pubbliche, enti creditizi ed assicurativi, liberi professionisti ed altri).

Risulta invece ora *soppressa la possibilità di delegare* ad uno dei componenti della Commissione Tributaria l'esecuzione di accessi o di ispezioni, come pure l'acquisizione di dati o informazioni, prima consentita dall'art. 35, secondo comma, D.P.R. n. 636/1972.

6 – Ulteriori mezzi di prova codificati: le relazioni conoscitive e la consulenza tecnica

Allo scopo di acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità il secondo comma del citato art. 7 mette a disposizione delle Commissioni Tributarie due ulteriori strumenti probatori: la richiesta di eventuali *relazioni* ad organi tecnici della pubblica amministrazione, ivi compresa la Guardia di Finanza, e l'utilizzazione di ipotizzabili *consulenze tecniche* (cfr., per l'attuale processo amministrativo, l'art. 16, legge n. 205/2000).

In precedenza lo strumento delle relazioni tecniche risultava già disciplinato dall'art. 35, terzo comma, D.P.R. n. 636/1972, che peraltro ne permetteva la richiesta soltanto ad organi dell'amministrazione statale, mentre il Corpo della Guardia di Finanza poteva all'epoca svolgere soltanto funzioni di collaborazione, peraltro osservate sempre con *sospetto*, trattandosi di un apparato incardinato nel medesimo plesso amministrativo autore della maggior parte dei provvedimenti fiscali ordinariamente impugnati: inconveniente comunque più apparente che reale, se si considera il fatto che le parti private potevano (e possono) in ogni caso depositare apposite controrelazioni concernenti appunto le relazioni predisposte dagli organi tecnici pubblici e se si tiene conto della circostanza che un tale asserito inconveniente sembrerebbe caratterizzare praticamente ogni tipo di giudizio amministrativo.

Quanto invece alla consulenza tecnica, quest'ultima, al contrario di ciò che disponeva l'abrogato art. 35, quarto comma, D.P.R. n. 636/1972, può essere disposta anche d'ufficio, mentre risultano ora applicabili anche le relative norme contenute nel codice di procedura civile (cfr. artt. 61-64 e 191-201, c.p.c.), in base all'art. 39, primo comma, D.P.R. ultimo citato.

7 – Ancora strumenti di prova codificati: i documenti

Per il citato art. 7, terzo comma, il giudice tributario può ordinare alle parti e *solo* ad esse (al contrario di quanto dispone l'art. 210, c.p.c.) di depositare i documenti ritenuti necessari per la decisione e quindi insostituibili a detti fini, mentre lo stesso ordine potrà essere impartito *a terzi* soltanto grazie al citato art. 7, primo comma: in ogni caso, l'esecuzione dell'ordine di esibizione documentale non è coercibile, ma il *rifiuto* della parte potrà costituire argomento di prova per la Commissione Tributaria (Provinciale o Regionale: cfr. art. 55, D.P.R. n. 546/1992, più volte cit.) ai sensi dell'art. 116, secondo comma, c.p.c..

Le prove documentali avranno l'efficacia prevista dalle norme civilistiche, sia che si tratti di atti pubblici che di scritture private, mentre *l'impugna-*

zione di falso documentale appartiene sempre (*presumibilmente, anche per la sua contiguità con il falso penalisticamente rilevante*) alla giurisdizione civile e quindi ordinaria, ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. n. 546/1992, in combinato disposto con l'art. 313, c.p.c., mentre le *scritture contabili* (libri, registri, bilanci ed ogni altra scrittura obbligatoria), contrariamente a quanto dispone l'art. 2709 del codice civile, in relazione all'art. 61, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973, possono anche avere effetti favorevoli per il privato contribuente, ai sensi dell'art. 39, D.P.R. n. 600/1973, citato.

8 – Strumenti di prova esplicitamente esclusi: giuramento e testimonianza

L'esclusione del giuramento (*decisorio; suppletorio; estimatorio*) dal novero dei mezzi probatori utilizzabili nel processo fiscale si deve alla ritenuta sua incompatibilità con l'indisponibilità delle situazioni soggettive in gioco (quasi sempre *diritti soggettivi*, ma talvolta anche *interessi legittimi*, come quando si controverta circa il corretto o meno esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria in sede di quantificazione dell'importo di una sanzione tributaria e fatti salvi in ogni caso *i profili risarcitori nella competente sede civile*: cfr. Cass., Sez. Un. Civ., sent. n. 722/1999), come pure con il carattere pubblicistico del rapporto tributario desumibile dall'art. 53 della Costituzione, nonché con il *carattere dispositivo-acquisitivo del processo fiscale*.

Quanto, invece, alla codificata inammissibilità della prova testimoniale (*coonestata* in passato anche dalla Corte costituzionale con l'ord. n. 506/1987 e con l'ord. n. 76/1989), la si è talvolta criticata sotto il profilo della constatata impossibilità di reagire di fronte a provvedimenti impositivi basati esclusivamente su dichiarazioni di *soggetti terzi*, raccolte al di fuori del processo tributario e tuttavia in questa sede poste a base della pretesa dell'ufficio finanziario precedente: peraltro, l'interprete non può che prendere atto della precisa scelta legislativa che, quanto meno, contribuisce a rendere *più spedito* il giudizio fiscale.

9 – Mezzi istruttori non considerati dalla legge: la confessione e le presunzioni

Il legislatore non si pronuncia a proposito della *confessione* propriamente detta, mentre talvolta viene riconosciuta rilevanza alle *ammissioni* che il contribuente ponga in essere in rapporto a fatti contrari ai suoi interessi, prima o durante il procedimento amministrativo di accertamento: il che sembra

riconducibile alla ben nota *confessione stragiudiziale*, che nulla vieta di ritenere quindi utilizzabile nel processo tributario, purché trasfusa in sede documentale.

Sempre dubbia è invece l'ammissibilità della *confessione giudiziale* o dell'*interrogatorio formale* ad essa propedeutico: parte della dottrina la nega, altra parte la riconosce, considerandola alla stregua di una prova liberamente valutabile da parte del giudice tributario (ai sensi dell'art. 115, primo comma, c.p.c.), che peraltro non risulta essersene mai servito.

L'ordinamento fiscale, sia sostanziale che processuale, contempla invece molti casi di *presunzioni legali o semplici* (cfr. art. 38, D.P.R. n. 600/1973, ed art. 53, D.P.R. n. 633/1972) poste a fondamento di provvedimenti impositivi: in proposito, nessun dubbio può sussistere circa l'utilizzabilità delle prime in sede di giurisdizione tributaria, mentre le seconde potranno essere prudentemente apprezzate dal giudice (*in virtù del principio del libero convincimento*) solo in quanto siano *gravi, precise e concordanti* e nel rispetto di un effettivo contraddittorio tra le parti sul punto.

10 – Disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali considerati illegittimi. Discussione in camera di consiglio

Il più volte citato art. 7, quinto comma, riconosce infine alle Commissioni Tributarie (sia in primo grado che in appello) un ulteriore potere, *in senso ampio anch'esso utile ai fini probatori*, se correttamente si ritiene che l'illegittimità di un provvedimento impositivo possa essere dimostrata *in via derivativa*, come promanante da quella di un *atto presupposto*.

Sotto tale profilo vengono in considerazione concetti come quello concernente *la natura solo relativa della riserva di legge in materia tributaria*, o come quello attinente all'eventuale *pregiudizialità amministrativa* (con la connessa possibilità di impugnazione dinanzi alla competente giurisdizione amministrativa), o come quello della *cognizione solo incidentale e non principale dell'eventuale vicenda disapplicativa*, che comunque non postula a carico del contribuente alcun onere di impugnazione dell'atto amministrativo generale ritenuto dotato del carattere di atto presupposto rispetto a quello effettivamente gravato in via principale: per di più, i due distinti giudizi eventualmente già incardinati presso le differenti giurisdizioni competenti in via principale, *per il principio di separazione e d'indipendenza* potranno rispettivamente proseguire nel loro regolare svolgimento, non prospettandosi in proposito alcuna ipotesi di sospensione necessaria.

Da ultimo, deve ricordarsi come un'importante fonte di prova risulti rintracciabile anche nella costituzione di un *regolare contraddittorio*, riscontran-

do l'assenza del quale la Commissione Tributaria Regionale rinverrà necessariamente gli atti al primo giudice per gli adempimenti del caso, ai sensi dell'art. 59, D.P.R. n. 546/1992, cit..

Sia ora consentito, a conclusione di queste brevi riflessioni (*auspicabilmente* condotte in termini pratici e concreti, nella quale prospettiva si è ritenuto opportuno corredarle con un'apposita *appendice*, sistematicamente e tendenzialmente focalizzante, come *quadro sinottico*, ogni più rilevante profilo del processo tributario), porre rapidamente in evidenza una problematica non priva di interessanti risvolti probatori, in quanto concernente la possibilità di una sia pur *succinta discussione in camera di consiglio*, dall'autore di queste note individuata (*sulla base di norme positive razionalmente interpretate: cfr. artt. 32-35, D.P.R. n. 546/1992*) già negli anni 1996/97 (in cui era stato chiamato dall'allora Presidente della Corte d'Appello di Bologna a reggere la Presidenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna) e segnalata, con apposito provvedimento le cui argomentazioni qui integralmente si richiamano, a tutti i presidenti delle sezioni della stessa e delle Commissioni Tributarie Provinciali dell'Emilia-Romagna, *ovviamente* solo come materia di riflessione e nel più assoluto rispetto delle scelte interpretative di ciascuno di essi, quanto alla conduzione della trattazione *o discussione* in camera di consiglio.

Vi ringrazio per la vostra attenzione.

APPENDICE:

QUADRO SINOTTICO DEL PROCESSO TRIBUTARIO

(D.P.R. n. 546/1992)

I – Principi generali

- *Giudice tributario ed organi ausiliari (art. 1):*
 - a) – organi della giurisdizione tributaria;
 - b) – rinvio al codice di procedura civile.
- *Oggetto della giurisdizione tributaria (art. 2):*
 - a) – tributi sottoposti alla giurisdizione tributaria;
 - b) – atti e provvedimenti impugnabili dinanzi ai giudici tributari;
 - c) – rapporti tra giurisdizione civile, amministrativa e tributaria;
 - d) – coobbligati solidali dipendenti e terzi assoggettati all'esecuzione;
 - e) – competenza delle Commissioni Tributarie in materia di sostituzione d'imposta e di adempimento del credito d'imposta ceduto;
 - f) – problematiche residue.
- *Difetto di giurisdizione (art. 3):*
 - a) – aspetti generali;
 - b) – difetto di giurisdizione e regolamento preventivo.
- *Competenza per territorio (art. 4):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – commissioni competenti nelle azioni di rimborso e nei ricorsi contro i centri di servizio ed i concessionari del servizio riscossione tributi.
- *Incompetenza (art. 5):*
 - a) – profili generali;
 - b) – competenza inderogabile e rilevanza del vizio solo nel grado di giudizio al quale esso si riferisce;
 - c) – litispendenza, continenza e connessione;
 - d) – esclusione del regolamento di competenza ed impugnabilità delle sentenze in materia di competenza.
- *Astensione, ricusazione ed incompatibilità dei giudici (art. 6):*
 - a) – astensione;
 - b) – ricusazione;
 - c) – incompatibilità secondo i criteri del Consiglio di Presidenza.
- *Poteri istruttori delle Commissioni Tributarie (art. 7):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – onere probatorio delle parti;

- c) – iniziative istruttorie ufficiose del giudice tributario;
 - d) – strumenti probatori consentiti: potere d’accesso e richiesta di dati, informazioni e chiarimenti; relazioni informative, consulenze tecniche e documenti;
 - e) – mezzi di prova esclusi: giuramento e testimonianza;
 - f) – mezzi istruttori taciuti: confessione e presunzioni;
 - g) – disapplicazione di atti generali e regolamenti illegittimi.
- *Errore sulla norma tributaria (art. 8):*
- a) – profili generali;
 - b) – raffronto con la relativa problematica negli altri rami del diritto.
- *Organi ausiliari del giudice tributario (art. 9):*
- a) – considerazioni generali;
 - b) – segreteria, gratuito patrocinio, massimario, periti e consulenti.

II – Parti e loro rappresentanza ed assistenza nel giudizio tributario

- *Parti processuali (art. 10):*
- a) – parti legittimate al ricorso;
 - b) – legittimazione attiva e passiva e difetto di legittimazione;
 - c) – centri di servizio e concessionari del servizio riscossione.
- *Capacità di stare in giudizio (art. 11):*
- a) – rappresentanza legale e volontaria;
 - b) – difetto di capacità processuale.
- *Assistenza tecnica (art. 12):*
- a) – assistenza tecnico-professionale obbligatoria o derogabile;
 - b) – soggetti abilitati alla difesa tecnica;
 - c) – modi di conferimento dell’incarico.
- *Assistenza tecnica gratuita (art. 13):*
- a) – considerazioni generali;
 - b) – rinvio al R.D. n. 3282/1923.
- *Litisconsorzio ed intervento (art. 14):*
- a) – aspetti generali;
 - b) – litisconsorzio necessario;
 - c) – litisconsorzio facoltativo;
 - d) – intervento e chiamata in causa.
- *Spese del giudizio (art. 15):*
- a) – principio di soccombenza e soccombenza virtuale;
 - b) – liquidazione e compensazione delle spese processuali.

– *Comunicazioni e notificazioni (art. 16):*

- a) – considerazioni generali;
- b) – comunicazioni della segreteria della Commissione;
- c) – caratteri della notificazione;
- d) – termini processuali.

– *Luogo delle comunicazioni e notificazioni (art. 17):*

- a) – profili generali;
- b) – relativi adempimenti presso la segreteria della Commissione.

III – Il processo di primo grado

– *Giudizio in Commissione Tributaria Provinciale (art. 18):*

- a) – introduzione del processo e contenuto del ricorso (indicazione della Commissione adita, del ricorrente e del suo legale rappresentante, del soggetto intimato e dell’atto impugnato, del *petitum* e dei motivi di censura, nonché di altri elementi eventuali); sottoscrizione del ricorso;
- b) – ricorso collettivo e cumulativo;
- c) – irricevibilità, inammissibilità ed improcedibilità del ricorso.

– *Provvedimenti impugnabili ed oggetto del ricorso (art. 19):*

- a) – considerazioni generali;
- b) – avvisi di accertamento e liquidazione;
- c) – provvedimenti sanzionatori;
- d) – ruoli e cartelle di pagamento;
- e) – avvisi di mora;
- f) – operazioni catastali;
- g) – denegati o mancati rimborsi di tributi, importi sanzionatori, interessi od altri indebiti accessori; problematiche risarcitorie;
- h) – denegate agevolazioni e respinte domande di condono;
- i) – giudice competente, modalità e termini indicati nell’atto impugnato;
- l) – altri provvedimenti autonomamente impugnabili.

– *Proposizione del ricorso (art. 20):*

- a) – profili generali;
- b) – conseguenze della notificazione a soggetto non legittimato;
- c) – notificazione postale del ricorso;
- d) – ricorso ai centri di servizio.

– *Termini per la proposizione del ricorso (art. 21):*

- a) – considerazioni generali;
- b) – decorrenza, sospensione e scadenza dei termini;
- c) – termini per impugnare la cartella esattoriale conseguente ad iscrizione a ruolo e per agire in rimborso (in generale; tacito rifiuto; ritenute dirette e versamen-

- ti diretti; crediti evidenziati nelle dichiarazioni per tributi diretti; imposte indirette);
- d) – rimessione in termini.
- *Costituzione in giudizio del ricorrente (art. 22):*
 - a) – aspetti generali;
 - b) – termini e modalità, anche per la costituzione in giudizio di chi ricorra contro i centri di servizio;
 - c) – accertamento di conformità all’originale dell’atto consegnato o spedito alla segreteria e deposito del fascicolo;
 - d) – casi codificati d’inammissibilità del ricorso.
- *Costituzione in giudizio del resistente (art. 23):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – parte resistente nelle azioni di rimborso;
 - c) – omessa costituzione dell’ufficio finanziario;
 - d) – costituzione tardiva, controdeduzioni e chiamata di terzi;
 - e) – domande riconvenzionali e preclusioni processuali.
- *Produzioni documentali e motivi aggiunti (art. 24):*
 - a) – profili generali;
 - b) – documenti prodotti e censure integrative;
 - c) – termini e modalità procedurali.
- *Registro generale e fascicoli d’ufficio e di parte (art. 25):*
 - a) – aspetti generali;
 - b) – fascicolazione a cura della segreteria.
- *Distribuzione dei ricorsi alle varie sezioni (art. 26):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – criteri del Consiglio di Presidenza.

IV – Continua: il processo di primo grado

- *Esame preliminare del ricorso (art. 27):*
 - a) – profili generali;
 - b) – questioni preliminari e pregiudiziali e cause pregiudiziali;
 - c) – casi d’inammissibilità;
 - d) – sospensione, interruzione ed estinzione del giudizio (rinvio);
 - e) – provvedimenti monocratici presidenziali.
- *Reclamabilità dei decreti presidenziali (art. 28):*
 - a) – proposizione dei reclami;
 - b) – decisione degli stessi.

- *Riunione dei ricorsi (art. 29):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – norme procedurali;
 - c) – connessione e litispendenza (rinvio).
- *Trattazione della controversia (art. 30):*
 - a) – profili generali;
 - b) – termini e modalità per la fissazione dell’udienza;
 - c) – nomina del relatore;
 - d) – criteri del Consiglio di Presidenza.
- *Avviso di trattazione (art. 31):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – termini e modalità della relativa comunicazione;
 - c) – omessa o tardiva comunicazione;
 - d) – spostamento dell’udienza;
 - e) – sanatoria per comparizione delle parti.
- *Documenti e memorie (art. 32):*
 - a) – deposito di nuovi documenti e memorie prima dell’udienza;
 - b) – deposito tardivo di documenti;
 - c) – deposito di memorie illustrative o integrative;
 - d) – repliche scritte prima della trattazione in camera di consiglio.
- *Trattazione in camera di consiglio (art. 33):*
 - a) – trattazione o discussione (rinvio);
 - b) – polizia di udienza;
 - c) – relazione della controversia;
 - d) – decisione e processo verbale.
- *Discussione in pubblica udienza (art. 34):*
 - a) – richiesta di discussione in udienza pubblica;
 - b) – presenza delle parti;
 - c) – istanze preliminari e discussione;
 - d) – relazione al collegio;
 - e) – assenza delle parti;
 - f) – decisione e processo verbale;
 - g) – differimento dell’udienza e rimpasto nel collegio.
- *Deliberazione del collegio (art. 35):*
 - a) – pronuncia in camera di consiglio;
 - b) – decisione riservata;
 - c) – onere probatorio (rinvio), valutazione e libero convincimento;
 - d) – sentenze, ordinanze e decreti; divieto di sentenze parziali;
 - e) – rapporto tra chiesto e pronunciato;
 - f) – tipologia delle decisioni ed efficacia del giudicato.

- *Stesura della sentenza (art. 36):*
 - a) – intestazione, contenuto ed ambito di efficacia della sentenza;
 - b) – data della decisione e sottoscrizione della sentenza;
 - c) – omessa sottoscrizione della stessa;
 - d) – nullità della decisione;
 - e) – motivazione carente o viziata della stessa;
 - f) – motivazione e dispositivo contrastanti.
- *Pubblicazione e comunicazione della decisione (art. 37):*
 - a) – profili generali;
 - b) – termini per i relativi adempimenti.
- *Richiesta di copie e notificazione della decisione (art. 38):*
 - a) – copie autentiche e conformi;
 - b) – notificazione ed omessa notificazione della sentenza.

V – Sospensione, interruzione ed estinzione del giudizio di I grado

- *Sospensione del processo tributario (art. 39):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – sospensione necessaria;
 - c) – querela di falso e questioni di stato o capacità delle persone.
- *Interruzione del processo (art. 40):*
 - a) – profili generali;
 - b) – fatti interruttivi;
 - c) – morte di una parte;
 - d) – estinzione, fusione, scissione e trasformazione di società;
 - e) – perdita della capacità processuale;
 - f) – morte o perdita della capacità processuale del legale rappresentante;
 - g) – disciplina dell’interruzione prima e dopo la proposizione del ricorso, nonché dopo l’ultimo giorno utile per il deposito di memorie o dopo la discussione in pubblica udienza.
- *Provvedimenti sospensivi o interruttivi (art. 41):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – ordinanze e decreti.
- *Effetti della sospensione o dell’interruzione (art. 42):*
 - a) – profili generali;
 - b) – nullità degli atti eventualmente compiuti;
 - c) – decorrenza dei termini.
- *Ripresa del processo sospeso od interrotto (art. 43):*
 - a) – considerazioni generali;

- b) – ripresa del giudizio sospeso;
 - c) – riassunzione del giudizio interrotto.
- *Estinzione del giudizio per rinuncia al ricorso (art. 44):*
- a) – rinuncia all’azione o agli atti del giudizio;
 - b) – accettazione delle parti costituite;
 - c) – modalità dell’atto di rinuncia e procedura estintiva.
- *Estinzione del giudizio per inattività delle parti (art. 45):*
- a) – profili generali;
 - b) – estinzione rilevabile d’ufficio o ad istanza di parte o in caso di mancata sanatoria di un vizio procedurale;
 - c) – efficacia e disciplina positiva.
- *Estinzione del giudizio per cessata materia del contendere (art.46):*
- a) – considerazioni generali;
 - b) – ipotesi d’intervenuta definizione agevolata della lite verso i coobbligati in solido;
 - c) – efficacia e disciplina positiva.

VI – Procedimenti cautelari e conciliativi

- *Sospensione dell’efficacia dell’atto impugnato (art. 47):*
- a) – strumentazione previgente;
 - b) – disciplina attuale;
 - c) – presupposti normativi;
 - d) – danno illecito o illegittimo;
 - e) – provvedimenti sospensibili;
 - f) – procedimento cautelare;
 - g) – misura cautelare e sua controversa impugnabilità;
 - h) – efficacia della stessa;
 - i) – sospensione cautelare in sede amministrativa;
 - l) – altri strumenti cautelari ad uso delle Commissioni;
 - m) – art. 700, c.p.c., per le vertenze fiscali del giudice civile.
- *Conciliazione giudiziale (art. 48):*
- a) – definizione della lite antecedente alla conciliazione giudiziale;
 - b) – disciplina positiva;
 - c) – conciliazione su iniziativa della parte privata o dell’ufficio;
 - d) – conciliazione in giudizio;
 - e) – conciliazione concordata preventivamente.

VII – Le impugnazioni nel giudizio tributario.

- *Disciplina generale (art. 49):*
- a) – principi applicabili alle sentenze tributarie;

- b) – rinvio al titolo III, capo I, libro II, c.p.c..
- *Strumenti impugnatori (art. 50):*
 - a) – profili generali;
 - b) – gravami ed impugnazioni;
 - c) – impugnazioni ordinarie e straordinarie;
 - d) – vizi della decisione e motivi d’impugnazione;
 - e) – interesse e legittimazione all’impugnazione.
- *Termini impugnatori (art. 51):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – termine breve e lungo;
 - c) – termini sospesi, prorogati od interrotti.
- *Giudizio d’appello (art. 52):*
 - a) – giudice competente (Commissione Tributaria Regionale);
 - b) – natura del gravame.
- *Caratteri dell’appello (art. 53):*
 - a) – contenuto e proposizione dell’appello;
 - b) – costituzione in giudizio dell’appellante.
- *Controdeduzioni ed appello incidentale dell’appellato (art. 54):*
 - a) – profili generali;
 - b) – appello incidentale, anche tardivo;
 - c) – costituzione in giudizio e controdeduzioni dell’appellato.
- *Provvedimenti presidenziali (art. 55):*
 - a) – collegio e presidente;
 - b) – identità di poteri giurisdizionali in primo e secondo grado.
- *Questioni ed eccezioni non riproposte (art. 56):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – modalità, termini ed efficacia della riproposizione.
- *Nuove domande ed eccezioni (art. 57):*
 - a) – profili generali;
 - b) – divieto assoluto di nuove domande;
 - c) – divieto relativo di nuove eccezioni.
- *Nuove prove in appello (art. 58):*
 - a) – divieto parziale;
 - b) – prove documentali e non documentali (rinvio).
- *Rinvio al primo giudice (art. 59):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – singoli casi di remissione alla Commissione Provinciale.

- *Irriproponibilità dell'appello dichiarato inammissibile (art. 60):*
 - a) – profili generali;
 - b) – disciplina positiva.
- *Disposizioni applicabili (art. 61):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – singole ipotesi.
- *Ricorso per cassazione (art. 62):*
 - a) – profili generali;
 - b) – motivi di ricorso;
 - c) – processo dinanzi alla Cassazione e tipologia delle sentenze.
- *Giudizio di rinvio (art. 63):*
 - a) – fase rescindente;
 - b) – fase rescissoria.
- *Revocazione (art. 64):*
 - a) – decisioni revocabili e singoli motivi di revocazione;
 - b) – efficacia della revocazione;
 - c) – rapporti fra revocazione ed altre impugnazioni.
- *Disciplina della revocazione (art. 65):*
 - a) – giudice tributario competente;
 - b) – contenuto, proposizione e deposito del ricorso in revocazione.
- *Processo revocatorio (art. 66):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – specifiche ipotesi codificate.
- *Sentenze revocatorie (art. 67):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – divieto di revocazione della sentenza revocatoria.

VIII – Esecuzione delle sentenze tributarie

- *Pagamento di tributi e sanzioni in pendenza del processo (art. 68):*
 - a) – esecuzione della decisione del giudice tributario;
 - b) – sentenze di rigetto o parziale accoglimento ed esecuzione dell'atto gravato;
 - c) – sentenze d'accoglimento in primo grado e problemi di costituzionalità.
- *Condanna dell'ufficio al rimborso (art. 69):*
 - a) – profili generali;
 - b) – questioni di costituzionalità;
 - c) – orientamenti giurisprudenziali.

- *Giudizio di ottemperanza (art. 70):*
 - a) – presupposti dell’esecuzione forzata;
 - b) – ottemperanza: competenza, procedura e decisione;
 - c) – dubbi di costituzionalità.

IX – Disposizioni transitorie e finali

- *Norme abrogate (art. 71):*
 - a) – esplicitamente;
 - b) – implicitamente o per incompatibilità.
- *Liti già pendenti dinanzi alle Commissioni di I e II grado (art. 72):*
 - a) – vertenze pendenti al 1° aprile 1996;
 - b) – termini in corso al 1° aprile 1996;
 - c) – adempimenti delle segreterie delle soppresse Commissioni.
- *Istanza di trattazione (art. 73):*
 - a) – profili generali;
 - b) – contenuto ed efficacia.
- *Vertenze pendenti in Corte d’appello (art. 74):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – disciplina positiva.
- *Vertenze pendenti in Commissione Tributaria Centrale (art. 75):*
 - a) – aspetti generali;
 - b) – istanza di trattazione o di conversione per liti pendenti (o decise con sentenza ancora impugnabile) al 15 gennaio 1993;
 - c) – altre controversie pendenti;
 - d) – termini per impugnare le pronunce rese dalle pregresse Commissioni di II grado al 1° aprile 1996;
 - e) – adempimenti delle segreterie.
- *Controversie in sede di rinvio (art. 76):*
 - a) – riassunzione in Commissione Provinciale o Regionale;
 - b) – riassunzione in Corte d’appello;
 - c) – riassunzione in Commissione Regionale dopo rinvio dalla Commissione Centrale;
 - d) – effetti dell’omessa o tardiva riassunzione;
 - e) – processi riassunti e pendenti al 1° aprile 1996.
- *Liti presso l’Intendente di Finanza o il Ministro delle Finanze (art. 77):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – disciplina positiva.

- *Vertenze già delle Commissioni comunali per i Tributi locali (art. 78):*
 - a) – profili generali;
 - b) – disciplina positiva.
- *Norme transitorie (art. 79):*
 - a) – nuove eccezioni e nuove prove in grado d'appello;
 - b) – assistenza tecnica.
- *Entrata in vigore (art. 80):*
 - a) – considerazioni generali;
 - b) – fissazione della data.



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale

Registro Ordinanza: 2741/2001

Registro Generale: 3948/2001

Sezione Quarta

composto dai Signori:

Pres. Giovanni Paleologo
Cons. Domenico La Medica
Cons. Cesare Lamberti
Cons. Maria Grazia Cappugi
Cons. Fabio Cintioli Est.

ha pronunciato la presente

ORDINANZA

nella Camera di Consiglio del 08 Maggio 2001.

Visto l'art. 21, della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, come modificato dalla legge 21 luglio 2000, n. 205;

Visto l'appello proposto da:

ADSI - ASSOCIAZIONE DIMORE STORICHE ITALIANE
rappresentato e difesa da: Avv. LUCIANO FILIPPO BRACCI
con domicilio eletto in Roma *LARGO DEL TEATRO VALLE 6*
presso LUCIANO FILIPPO BRACCI

contro

MINISTERO DELLE FINANZE
rappresentato e difesa dall'AVVOCATURA GEN. STATO
con domicilio in Roma *VIA DEI PORTOGHESI 12*

e nei confronti di

MINISTERO DELLE FINANZE - AGENZIA DELLE ENTRATE
rappresentato e difeso dall'AVVOCATURA GEN. STATO
con domicilio in Roma *VIA DEI PORTOGHESI 12*
per l'annullamento dell'ordinanza del TAR LAZIO - ROMA: *Sezione II n.*

2205/2001, resa tra le parti, concernente ANNULLAMENTO TASSAZIONE REDDITI DEGLI IMMOBILI SOGG. VINCOLO STORICO-ARTISTICO;

Visti gli atti e documenti depositati con l'appello;

Vista l'ordinanza di rigetto della domanda cautelare proposta in primo grado;

Visto l'atto di costituzione in giudizio di:

MINISTERO DELLE FINANZE

MINISTERO DELLE FINANZE – AGENZIA DELLE ENTRATE

Udito il relatore Cons. Fabio Cintioli e udito l'Avv. Bracci e l'Avv. Stato Polizzi, altresì per le altre parti.

Atteso che l'amministrazione appellata ha ritenuto di non applicare per l'immediato futuro il controllo formale e la liquidazione automatica di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973;

considerato che le istruzioni impugnate costituiscono un atto amministrativo generale suscettibile di lesione immediata;

considerato il ruolo che siffatte istruzioni svolgono non solo nei riguardi degli uffici dell'amministrazione finanziaria, ma anche nei riguardi del contribuente, trattandosi di imposta la cui liquidazione non può prescindere dall'autodichiarazione di quest'ultimo;

ritenuto, nei limiti della cognizione sul *fumus boni iuris*, che il ricorso appare fondato, anche tenendo conto delle disposizioni contenute negli artt. 1, 2 ed 8 della legge n. 431 del 1998;

ritenuto che la circolare e le ulteriori istruzioni cui ha fatto riferimento il giudice di prime cure al fine di rigettare la domanda cautelare non appaiono sufficienti ad evitare il danno prospettato nell'appello;

ritenuto, dunque, che le istruzioni per il 730-2001 devono essere opportunamente integrate con i seguenti chiarimenti:

a) un primo chiarimento, rivolto al contribuente, con il quale si dica che i proprietari di immobili di rilievo storico-artistico, i quali riterranno di adeguarsi all'orientamento interpretativo che fissa come reddito imponibile solo quello risultante dalla tariffe d'estimo ed esclude ogni prelievo fiscale sull'importo degli eventuali canoni locativi, potranno compilare il modulo senza indicare l'importo del canone locativo, limitandosi quindi ad inserire tutti i dati catastali che consentiranno la prima liquidazione dell'imposta;

b) un secondo chiarimento, rivolto agli uffici dell'amministrazione finanziaria, con il quale, a completamento delle circolari già emanate, si dica che tali uffici valuteranno in questi casi la possibilità di comunicare apposito avviso di accertamento a seguito di verifica nelle forme ordinarie, restando comunque esclusi, per tale profilo, il controllo formale e la liquidazione automatica;

ritenuto che sussistono i requisiti di cui all'art. 21 della legge n. 1034 del 1971;

P.Q.M.

Accoglie l'appello (Ricorso numero: 3948/2001) e, per l'effetto, in riforma dell'ordinanza impugnata, *accoglie* l'istanza cautelare in primo grado e dispone che l'Amministrazione provveda secondo quanto indicato in motivazione.

Dispone che la presente venga tempestivamente trasmessa al giudice di primo grado.

La presente ordinanza sarà eseguita dalla Amministrazione ed è depositata presso la segreteria della Sezione che provvederà a darne comunicazione alle parti.

Roma, 08 Maggio 2001

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

Relatore:

Prof. Roberto CORDEIRO GUERRA

Associato di diritto tributario presso l'Università di FIRENZE

1. L'art. 1, secondo comma del D.Lgs. n. 546/1992 dispone che *“i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*.

Con siffatta disposizione il legislatore delegato ha innovato, nella forma e nel contenuto, il rinvio già presente nel previgente art. 39 del D.P.R. n. 636/1972, conformandosi alla direttiva delineata dalla legge delega n. 413/1991, la quale all'art. 30 lett. g) imponeva *l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile* e faceva espresso riferimento alla mutuazione di alcuni istituti tipici del processo civile quali:

- l'intervento e la chiamata in giudizio di terzi [*sub* lett. g), n. 2];
- l'interruzione e l'estinzione del procedimento, o la decadenza dalle impugnazioni [*sub* lett. g), n. 3];
- le comunicazioni e notificazioni [*sub* lett. g), n. 4];
- la rinuncia agli atti [*sub* lett. g), n. 5].

La disposizione recata dal precedente art. 39, primo comma del D.P.R. n. 636/1972, disponeva: *“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 primo del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67 (in tema di consulente tecnico e custode), dell'articolo 68, primo e secondo comma (relativo agli altri ausiliari del giudice), degli articoli da 90 a 97 (concernenti il regime delle spese di lite)”*.

Ad un primo, sommario confronto tra le due norme, le più significative innovazioni introdotte dal D.Lgs. n. 546/1992 possono essere così riassunte:

a) il superamento del rinvio al solo libro I del c.p.c. (già, peraltro, in precedenza spesso oltrepassato nella prassi applicativa), ed il conseguente, almeno potenzialmente, coinvolgimento dell'intero sistema della giustizia civile nella determinazione delle forme in cui deve amministrarsi la giustizia tributaria;

b) la conferma del rinvio alle norme del c.p.c. ai soli giudizi celebrati avanti le commissioni tributarie (circostanza, questa, da leggersi in combinato con l'ampliamento della giurisdizione attribuita a tale giudice speciale);

c) l'eliminazione di ogni riferimento all' inapplicabilità di talune specifiche disposizioni del c.p.c. e la conseguenziale remissione alla giurisprudenza ed alla dottrina del problema concernente l'individuazione delle norme processuali civili inapplicabili.

2. Di fronte ad un simile dato normativo, che indica con estrema chiarezza il modello di riferimento del processo tributario nel codice di procedura civile, la dottrina si è interrogata sul significato che il medesimo poteva assumere.

Dietro le posizioni assunte al riguardo, è in verità possibile intravedere i riflessi delle note teorie "dichiarativa" e "costitutiva".

Siffatte teorie, sulle quali si fondano differenti opinioni in ordine alla fonte della obbligazione tributaria, elaborano e sviluppano pensieri assolutamente differenti non solo con riguardo alla nascita ed all'attuazione del rapporto obbligatorio di imposta ma anche in punto di individuazione della natura del processo tributario.

Più precisamente, la teoria costitutiva, aderendo alla struttura della norma giuridica in termini di "norma-potere-fatto", concepisce la norma tributaria come attributiva del potere in capo all'Amministrazione finanziaria di dettare la concreta disciplina di un determinato fatto e, conseguentemente, individua la fonte dell'obbligazione tributaria in uno degli atti che l'Amministrazione medesima è legittimata ad emanare. Da una simile impostazione discende, in primo luogo, una ricostruzione della situazione soggettiva del contribuente in termini di interessi legittimi e, conseguentemente, che l'oggetto del processo tributario consista nell'impugnazione dell'atto emanante dall'Amministrazione finanziaria al fine del suo annullamento, e che il medesimo sia informato al processo amministrativo.

Viceversa, i fautori della teoria dichiarativa strutturano la norma in termini di "norma-fatto", ritenendo che essa disciplini direttamente il fatto e vi colleghi determinati effetti sostanziali, cosicché, la posizione del contribuente assurge a diritto soggettivo. Sotto il profilo processuale i dichiarativisti ritengono che il processo tributario debba essere ricostruito in termini di "impugnazione-merito", nel senso che l'impugnazione dell'atto della finanza attraverso il quale viene esternata la pretesa impositiva costituisce il veicolo introduttivo del processo medesimo, ma il giudice investito della lite tributaria non si limita ad eliminare dal mondo giuridico (cioè ad annullare) l'atto della finanza sul quale si appunta la controversia dovendo egli emettere pronunce di merito che accertano con l'autorità del giudicato il modo di essere del rapporto obbligatorio di imposta intercorrente tra le parti in causa. La naturale conseguenza di un' simile impostazione è quella di avvicinare il più possibile il processo tributario a quello civile, il quale costituisce, per antonomasia, il processo sul rapporto avendo sempre ad oggetto la tutela di diritti soggettivi.

La conseguenza, sotto il profilo che qui direttamente interessa, è che la disposizione recata dall'art. 1, secondo comma del D.Lgs. n. 546/1992 è stata salutata con favore da coloro che concepiscono il processo tributario in termini di "impugnazione-merito", i quali hanno interpretato il rinvio alle norme dal c.p.c. nei termini più ampi possibili. I fautori della teoria dichiarativa hanno viceversa criticato detto richiamo e, nella consapevolezza della sua ineluttabile esistenza, hanno cercato in vario modo di restringere per quanto possibile la sua portata operativa.

Orbene, pare a noi come, aldilà dello sforzo di adattare a tutti i costi l'elemento normativo alle necessità di suffragio dell'una piuttosto che dell'altra teoria, la norma contenuta nell'art. 1, secondo comma del D.Lgs. 546/1992 sia assolutamente chiara. E tanto basta per concludere che proprio dal dato normativo occorre iniziare la nostra indagine, prescindendo da qualsiasi visione preconcepita del processo tributario; siffatta metodologia è stata, del resto, adottata dalla giurisprudenza di legittimità ogni qual volta si è espressa sulla applicabilità di istituti processuali civili nel processo tributario, come avremo occasione di verificare in prosieguo.

3. Proseguendo nell'esame della disposizione, appare illuminante il contenuto della relazione ministeriale di accompagnamento al D.Lgs. n. 546/1992; la quale rileva come l'art. 1, secondo comma risulti perfettamente allineato con il principio espresso dalla legge delega ed, in tal modo, *la disciplina dettata dal codice di procedura civile, della quale ovviamente fanno parte anche le disposizioni di attuazione, si pone quale fonte immediatamente secondaria e generalizzata (essendo stata abolita la limitazione alle sole disposizioni del libro del c.p.c.) rispetto alla normativa dettata nel decreto.*

Ora, l'utilizzo della tecnica legislativa del rinvio, in generale e, per quel che qui interessa, in seno alle disposizione regolatrici il processo tributario, pone alcuni problemi in punto di individuazione:

a) delle norme del codice di rito applicabili al processo tributario in forza del generale richiamo compiuto dall'art. 1, secondo comma del D.Lgs. n. 546/1992;

b) delle norme del codice di rito (o di altre leggi speciali) applicabili al processo tributario in forza di un espresso e autonomo richiamo compiuto da altre disposizioni del medesimo decreto;

c) delle norme del c.p.c. che sono state direttamente trasfuse nel D.Lgs. n. 546/1992.

Da quanto sopra esposto, possiamo sin d'ora pervenire ad una prima conclusione.

Il legislatore, nella redazione del nuovo processo tributario, ha utilizzato

una tecnica che possiamo definire “mista”; nel senso che talora sono state richiamate direttamente talune disposizioni del c.p.c., altre volte è stato riprodotto nelle norme del D.Lgs. n. 546/1992 il contenuto di talune disposizioni del c.p.c.. Infine, è stato previsto, appunto all’art. 1, il residuale, complessivo richiamo alle disposizione del codice di procedura civile. Proprio sulla base di simili considerazioni la dottrina più accorta non ha esitato a ritenere quest’ultima disposizione una vera e propria norma di chiusura del sistema.

Un’ulteriore conseguenza dell’utilizzazione della tecnica di rinvio mista è quella di limitare sul piano pratico la possibilità della diretta ed immediata applicazione di istituti del processo civile a quello tributario, laddove il rinvio sia stato operato attraverso la diretta trasposizione della norma processuale civile nel D.Lgs. n. 546/1992.

Poste tali premesse, le condizioni desumibili dal testo di legge per l’applicabilità delle norme del codice di procedura civile consistono:

a) nell’assenza di specifiche disposizioni dettate dal D.Lgs. n. 546/1992;

b) nella mancanza di disposizioni che esplicitamente escludono l’applicabilità al processo tributario delle norme del codice di procedura civile (cfr. ad esempio gli artt. 7, quarto comma, 35 e 49);

c) nella compatibilità della norma processualeciviltistica con il sistema del processo tributario.

Ora, rispetto a tali condizioni certamente non sfugge che il vero problema si annida nella valutazione della ricorrenza di quella sopra enucleata *sub* 3), giacché le altre due appaiono di facile ed immediata verifica.

A tale riguardo, la circolare ministeriale n. 98/E del 1996, emanata in concomitanza con l’entrata in vigore del nuovo processo tributario (1° aprile 1996), richiamate anch’essa le condizioni sopra ricordate, rileva inoltre che sotto il profilo dell’esame della compatibilità dovrebbe essere utilizzato il principio, a suo tempo enucleato dalla Corte di Cassazione (SS.UU., 16 gennaio 1986, n. 210), secondo il quale l’indagine deve tendere ad accertare se anche nel processo tributario possa configurarsi una situazione processuale avente le medesime caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate, e se la disciplina risultante sia o meno compatibile con le norme del processo tributario e dell’ordinamento tributario in generale: il giudizio di compatibilità avrà esito positivo non solo quando non vi è contrasto assoluto tra le norme, ma anche quando l’applicazione della norma richiamata non comporti una disarmonia non giustificata.

Appare, altresì, importante segnalare come, proprio in relazione al giudizio di compatibilità potrebbero riemergere le dispute tra i fautori della teoria dichiarativa e quelli della teoria costitutiva. Ciò in ragione del fatto che rite-

nere una norma processualeciviltistica compatibile con la struttura del processo tributario potrebbe riportare gli interpreti a soffermarsi ancora una volta sulla natura del processo medesimo e ad effettuare il giudizio proprio alla luce del loro convincimento al riguardo.

Senonché, pare a noi che una simile disputa non abbia al riguardo ragione di essere, sol che si abbia riguardo a due circostanze, assolutamente pacifiche: 1) il richiamo operato dall'art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992 alle norme del codice di procedura civile è chiaro ed inequivocabile; 2) esso (richiamo) ha la funzione di completamento del sistema processuale tributario.

Ma se così stanno le cose appare allora chiaro come il giudizio di compatibilità, costituente il presupposto per l'applicazione di una norma del c.p.c. nel processo tributario, altro non sia se non una sorta di "prova di resistenza" che il legislatore ha voluto imporre al nostro sistema processuale; alla stregua della quale le norme del c.p.c. in tanto saranno applicabili al processo tributario in quanto il loro inserimento non scardini il sistema che il D.Lgs. n. 546/1992 ha inteso costruire.

Un esempio valga per tutti. Gli artt. 166 e 167 del c.p.c., concernenti la costituzione in giudizio del convenuto ed il contenuto della comparsa di risposta, non possono trovare applicazione nel processo tributario. Dal combinato disposto di tali norme si ricava, invero che il convenuto può nel rito ordinario costituirsi in giudizio sino alla udienza di prima comparizione (di cui all'art. 180 c.p.c.), senza essere considerato contumace e, soprattutto, senza incorrere in alcuna inammissibilità (a parte ovviamente il caso in cui egli voglia spiegare una domanda riconvenzionale ovvero voglia chiamare in causa un terzo). Una simile disciplina è possibile nel processo civile in quanto l'instaurazione del contraddittorio e l'espletamento della fase istruttoria avvengono in epoca successiva e proseguono per tutta la durata del processo. La qual cosa, viceversa, non avviene nel processo tributario ove, per la struttura che questo ha assunto, tanto l'instaurazione del contraddittorio quanto l'espletamento dell'istruttoria delle parti avviene prima dell'udienza di trattazione. Talché, stante l'ordinatorietà del termine previsto dall'art. 23 per la costituzione in giudizio della parte resistente, ove si consentisse in questo specifico campo il richiamo alle norme del c.p.c. e quindi si ammettesse la costituzione del resistente nel corso dell'udienza di trattazione, il sistema processuale tributario risulterebbe assolutamente scardinato. Tali considerazioni hanno perciò condotto la dottrina e la giurisprudenza a ricercare un momento anteriore all'udienza di trattazione che costituisse il termine ultimo per la costituzione della parte resistente (pena, l'inammissibilità della stessa); momento che, salvo sporadici casi, le commissioni hanno individuato nel termine previsto dall'art. 32, secondo comma per la produzione di memorie (dieci giorni liberi prima dell'udienza).

4. Sulla base delle considerazioni sinora svolte, vengo adesso ad affrontare il problema centrale oggetto del mio intervento, ossia quello delle singole disposizioni del c.p.c. applicabili al processo tributario.

Al riguardo, ed a costo di un giudizio di incompletezza, non intendo procedere ad una defatigante rassegna delle singole disposizioni del codice di rito; piuttosto preferisco soffermarmi su alcune recenti pronunce incentrate proprio su tale problematica. Ciò in particolare poiché esse, attraversando per così dire tutto l'*iter* del processo, sono la migliore testimonianza dello spessore dell'apporto fornito dal c.p.c., e dalle connesse elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali, alla progressiva edificazione di un sistema di tutela processuale in materia tributaria sempre più completo e maturo.

A) *Il regime delle nullità degli atti processuali*

Cominciamo col regime delle nullità (artt. 156-162 del c.p.c.).

È noto come ai fini della valida instaurazione e del valido svolgimento del processo la legge richiede una triplice serie di requisiti:

1) che i singoli atti del processo siano posti in essere nel rispetto di requisiti formali (cd. Requisiti di "forma-contenuto") più o meno analiti indicati dalla legge;

2) che gli atti si snodino secondo una sequenza temporale più o meno analiticamente predeterminata, nel rispetto talvolta di termini perentori previsti dalla legge o dal giudice a ciò autorizzato dalla legge;

3) che gli atti siano posti in essere da soggetti (parti e giudice) muniti di determinati requisiti soggettivi (cd. Requisiti "extraformali": costituzione del giudice, giurisdizione, competenza, capacità di essere parte, capacità processuale, difesa tecnica, legittimazione ad agire, integrità del contraddittorio ed interesse ad agire).

L'inosservanza di ciascuno di detti requisiti comporta l'emersione di conseguenze sfavorevoli nei confronti del soggetto processuale che tale inosservanza realizza.

In particolare, e con specifico riferimento alla forma degli atti, il c.p.c. predispose, agli artt. 156-162, una particolare disciplina per il caso che questi siano sprovvisti dei requisiti di forma-contenuto previsti dalla legge. Il principio più importante è recato nei commi secondo e terzo dell'art. 156 c.p.c., secondo i quali il metro ultimo sulla cui base valutare la validità o l'invalidità degli atti processuali è il raggiungimento dello scopo che tali atti si prefiggono; nel senso che ove questo sia raggiunto anche attraverso modalità differenti ed improprie rispetto a quelle previste dalla legge, l'atto non può essere dichiarato nullo, *rectius* la nullità è sanata per raggiungimento dello scopo.

La Corte di Cassazione, con sentenza 21 aprile 2001, n. 5924 ha ritenuto che il regime delle nullità sopra esposto, ed in particolare gli artt. 156, terzo comma e 160 c.p.c., è senz'altro applicabile al processo tributario. Senonché, in considerazione della natura eminentemente processuale di tali disposizioni la medesima Corte ha precisati che tali articoli *“operano esclusivamente con riguardo agli atti del processo e non rispetto a quelli aventi contenuto sostanziale”*. In particolare, *“poiché l'avviso di accertamento è atto non processuale, ma esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, la relativa notificazione non attiene all'inizio di un procedimento giurisdizionale e non è possibile, conseguentemente, applicare ai vizi della notifica il regime delle sanatorie proprie degli atti processuali”*.

Tale sentenza, che segna un'inversione di tendenza rispetto al precedente corso giurisprudenziale, è senz'altro da condividere per un triplice ordine di considerazioni.

Innanzitutto, e sotto un profilo letterale, l'art. 156 c.p.c. è dettato con riferimento agli atti del processo, mentre quelli impositivi sono atti sostanziali, essi configurandosi quali atti recettivi che si perfezionano solo ed in quanto debitamente portati a conoscenza dei loro destinatari nelle forme prescritte dalla legge.

In secondo luogo, la sanatoria di cui all'art. 156 c.p.c. è indissolubilmente connessa allo scopo proprio dell'atto affetto dal vizio; senonché, come correttamente rilevato dalla Corte, non è possibile sostenere che la finalità assegnabile alla notifica dell'atto impositivo consista nel consentire al destinatario dell'atto medesimo di esperire la tutela giurisdizionale nei suoi confronti. Talché la proposizione del ricorso, seppur tempestiva, non costituisce raggiungimento dello scopo dell'atto ed è pertanto priva di efficacia sanante dei vizi di notifica dai quali questo risulta affetto.

Da ultimo, se si verificasse siffatta efficacia sanante, l'alternativa in cui verrebbe a trovarsi il destinatario dell'atto impositivo sarebbe la seguente: o far divenire definitivo tale atto omettendo di impugnarlo nel termine previsto dalla legge; oppure esperire il ricorso, così precludendosi la possibilità di far valere i vizi di notifica che affliggono l'atto impugnato. Orbene, una simile alternativa si lascia respingere da sola, perché condurrebbe in definitiva al risultato di confinare comunque nell'irrelevanza i vizi afferenti la notifica degli atti in parola.

B) Le notifiche degli atti processuali

Una tematica strettamente connessa a quella appena trattata concerne la notifica degli atti processuali, una volta instaurato il giudizio.

A tale riguardo, occorre preliminarmente rilevare la differente disciplina

dettata al proposito dall'art. 170, primo comma del c.p.c. e l'art. 17, primo comma del D.Lgs. n. 546/1992.

Il primo dispone che *“dopo la costituzione in giudizio tutte le notificazioni e le comunicazioni si fanno al procuratore costituito, salvo che la legge disponga diversamente”*; il secondo prevede una disciplina analoga, *“salva la consegna in mani proprie”*.

Una simile disciplina vale anche per la notifica della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione.

La Cassazione, con la sentenza 3 maggio 2000, n. 5560 ha però ritenuto inesistente la notificazione della decisione *“effettuata presso il procuratore, domiciliatario della controparte, allorché il predetto difensore aveva già trasferito altrove il suo domicilio, così rendendosi pienamente valida l'impugnazione effettuata nel termine lungo di cui all'art. 327 del c.p.c. atteso che non esiste alcun onere del procuratore di provvedere alla comunicazione del cambio di indirizzo alla controparte e posto che il trasferimento personale prevale su quello topografico, per cui resta onere della controparte medesima individuare, anche mediante ricerche, la nuova ubicazione dello studio”*.

La Cassazione, chiamata a pronunciarsi su una notificazione avvenuta vigente la vecchia disciplina del D.P.R. n. 636/1972, ha applicato al processo tributario un consolidato principio del processo civile. Dal combinato disposto degli artt. 84 e 170 c.p.c. si ricava che la domiciliazione della parte presso il proprio procuratore è un effetto legale, in quanto con la nomina questi è investito del potere di ricevere (art. 84) gli atti in nome del proprio assistito e ad esso debbono farsi tutte le notificazioni e comunicazioni. Cosicché, in effetti, la domiciliazione è presso il procuratore in quanto persona e non presso lo studio di questi.

Tali affermazioni, la cui correttezza è indiscutibile nell'ottica del processo civile, debbono oggi fare i conti, trasposte nel processo tributario, con una disposizione apparentemente derogatoria qual è l'art. 17 del D.Lgs. n. 546/1992, richiamato dall'art. 16, secondo comma quale deroga alla disciplina delle notificazioni prevista dal codice di rito (artt. 137 ss. c.p.c.). Invero, la seconda parte del primo comma dell'art. 17 dispone che *“le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione”*. Questa norma non trova un corrispondente nel vecchio D.P.R. n. 636/1972.

Sembra pertanto che, vigente il nuovo processo tributario, le notificazioni possano perfezionarsi con procedura differente da quella contemplata nel c.p.c.: per un verso, l'ufficiale giudiziario addetto alla notificazione dell'atto o della sentenza è dispensato dal provvedere alle ricerche viceversa a costui imposte dall'art. 137 c.p.c., giacché la norma sopra richiamata fa comunque

prevalere le indicazioni che, in punto di ubicazione del domicilio o della residenza, sono contenute negli atti del processo; per altro verso, è onere della parte comunicare ogni variazione alla segreteria della Commissione ed alle parti costituite.

C) L'uso della lingua italiana negli atti processuali

La Commissione Tributaria Regionale di L'Aquila ha dichiarato inammissibile per violazione dell'art. 122 c.p.c. una procura, redatta in lingua straniera e contenente la legittimazione a stare in giudizio, siccome carente della relativa traduzione.

La sentenza sbalordisce per la miope concezione nazionalistica, ma soprattutto per il richiamo all'art. 122 c.p.c.. È pur vero che tale norma sancisce l'obbligo dell'uso della lingua italiana per tutto il corso del processo ed è altrettanto vero che questa si applica al processo tributario; senonché essa si riferisce solo alle attività processuali ed agli atti che si formano nel e per il processo e non anche agli atti solamente coordinati o preparatori a quelli processuali.

Una simile conclusione trova conferma nell'art. 123 c.p.c. il quale consente al giudice di nominare un traduttore per procedere all'esame di documenti non redatti in lingua italiana. Il carattere facoltativo della nomina comporta che il documento, qual è la procura sostanziale, è valido ed efficace ai fini processuali anche se privo di una traduzione.

Del resto, la Cassazione ha reputato non necessaria la formazione in lingua italiana, né la previa traduzione, addirittura della procura alle liti (Cass. 2 ottobre 1996, n. 8602), come pure aveva precedentemente ritenuto non necessaria la traduzione della sentenza straniera di cui si chiedeva la delibazione (Cass. 26 marzo 1993, n. 3635).

D) Istanza di trattazione in pubblica udienza contenuta nel ricorso introduttivo.

Con sentenza 23 aprile 2001, n. 5986 la Corte di Cassazione si è pronunciata sull'annosa questione della validità dell'istanza di trattazione contenuta nel ricorso introduttivo del giudizio, dando una risposta positiva al problema *“non essendo necessario che l'apposita istanza sia contenuta in un atto separato. Per il principio della libertà delle forme degli atti processuali, infatti, è sufficiente che detta istanza risulti da un atto il quale, pur avendo altri contenuti processuali, rispetti la duplice condizione di essere notificato alle altre parti e di essere depositato presso la segreteria della Commissione adita”*. Inoltre, posto che l'art. 33, secondo comma del D.Lgs. n. 546/1992 non prevede un termine iniziale per l'istanza di trattazione in pubblica udi-

za, ma solo un termine finale, “*la predetta istanza deve ritenersi validamente presentata anche se contenuta in un atto notificato alle parti e depositato in segreteria sin dalla fase introduttiva del giudizio*”.

Corretta appare la sentenza e corretta appare pure la motivazione che fa leva sul principio generale desumibile dall’art. 156 del c.p.c. (applicabile al processo tributario), secondo il quale l’atto è valido se adeguato al fine che si prefigge.

Forse la Corte avrebbe pure potuto mettere in evidenza la distinzione tra atto e documento ed il principio generale del nostro ordinamento per cui uno stesso documento può contenere una pluralità di atti; cosicché, il fatto che l’istanza sia contenuta nel medesimo documento in cui è inserito il ricorso (o un altro atto del processo) non esclude di essere in presenza dell’atto apposito richiesto dall’art. 33 del D.Lgs. n. 546/1992.

E) Cessazione della materia del contendere e soccombenza virtuale

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sez. 51, con sentenza n. 272 del 14 maggio 2001 si è pronunciata sulla seguente questione: proposto ricorso avverso una cartella di pagamento, nelle more del giudizio l’Ufficio provvedeva a sgravare il ruolo; all’udienza di trattazione il contribuente depositava l’atto di sgravio e chiedeva la condanna dell’Amministrazione alla refusione delle spese di lite. La Commissione, nel dichiarare la estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, ha viceversa compensato le spese.

La pronuncia si articola, in effetti, su due punti: essa, per un verso, dichiara applicabile al caso di specie l’istituto della cessazione della materia del contendere e, per altro verso, affronta la relativa tematica delle spese processuali.

Quanto al primo profilo, il Collegio, dichiarando nella specie la cessazione della materia del contendere, ha correttamente fatto applicazione del principio recato dall’art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992. Invero, secondo la costante opinione espressa dalla Suprema Corte sulle orme di consolidata dottrina, l’istituto in esame, da un lato, costituisce il riflesso processuale del venir meno della ragione sostanziale della lite per la sopravvenienza di un fatto suscettibile di privare le parti di ogni interesse a proseguire il giudizio; dall’altro, esso in tanto può essere dichiarato in quanto i contribuenti si diano reciprocamente atto dell’intervenuto mutamento della decisione oggetto della controversia e sottopongano al giudice conclusioni conformi, intese a sollecitare l’adozione di una pronuncia in tal senso (così, da ultimo, Cass, Sez. Trib., 24 giugno 2000, n. 8607).

Ci limitiamo a segnalare che l’art. 46 annovera impropriamente una si-

mile fattispecie tra le ipotesi di estinzione del giudizio, stante la peculiarità di questo istituto sotto il profilo ontologico. Invero, ove si tenga presente che il fenomeno della cessazione della materia del contendere si collega necessariamente al verificarsi di fatti ed eventi nel corso del processo la cui portata sia tale da rendere superflua la prosecuzione di quest'ultimo verso il suo epilogo naturale, appare evidente che è netta la differenza fra l'istituto in esame e l'estinzione, la quale viceversa discende, tanto nel processo civile quanto in quello amministrativo, dalla rinuncia agli atti del giudizio o dalla inattività delle parti.

Appare, dunque, condivisibile quell'orientamento dottrinale, secondo cui l'articolo in parola avrebbe inteso assimilare la cessazione della materia del contendere all'estinzione semplicemente *quoad effectum*: il provvedimento che dichiara la prima avrebbe, cioè, la stessa forma e sarebbe soggetto agli stessi rimedi previsti per le pronunce di estinzione del processo, ferma la sua autonomia ontologica per le ragioni sopra accennate (cfr., in particolare, FINOCCHIARO-FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, pag. 644 ss.).

Venendo adesso al secondo profilo sul quale si sofferma la sentenza, i giudici non hanno accolto la richiesta del contribuente di condannare l'Amministrazione finanziaria alla refusione della spese di lite, sul presupposto che nel processo tributario non possa trovare applicazione il principio della cosiddetta "soccombenza virtuale". In altri termini, proprio il disposto dell'art. 46 cit. impedirebbe alle Commissioni tributarie, nei casi in cui il collegio definisca con sentenza il giudizio non addivenendo ad una pronuncia di merito, una delibazione sommaria sulla fondatezza della domanda al fine ripartire le spese del giudizio e, quindi, eventualmente condannare una parte alla refusione (totale o parziale) delle spese processuali sostenute dall'altra.

La conclusione alla quale sono pervenuti i giudici romani, ancorché *prima facie* possa sembrare in contrasto con principi di giustizia sostanziale, appare corretta e rispettosa del precetto normativo recato dal medesimo art. 46, terzo comma, secondo il quale "*le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico di chi le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge*". È ben vero che la norma appena riportata suscita più di una perplessità e, *de lege ferenda*, sarebbe stato senz'altro preferibile che il legislatore avesse lasciato libero il giudice di decidere, caso per caso, se fosse opportuno disporre o meno la compensazione delle spese di lite, proprio facendo applicazione di quei principi elaborati dalla giurisprudenza civilistica sulla base degli artt. 91 e 92 c.p.c.

Ma è anche vero che il nostro ordinamento giuridico è improntato a criteri di legalità ed il testo costituzionale impone al giudice di pronunciarsi sulla causa seguendo le norme del diritto (art. 113 Cost.); ed allora non può che

condividersi l'operato della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, la quale ha fatto appunto corretta applicazione delle norme processuali e delle ripetute pronunce della Corte Costituzionale intervenute in materia.

Quest'ultima, invero, ha sempre respinto ogni tentativo di eliminazione della norma in esame; in particolare, e da ultimo, la medesima Corte ha salvato la legittimità della compensazione delle spese di lite disposta dall'art. 46 del D.Lgs. 546/1992 affermando che *“il legislatore non ha fatto altro che ricondurre ad una regola sistematica (peraltro residuale) quanto in precedenza era stato disposto da provvedimenti normativi a contenuto particolare, specie in occasione dei ciclici condoni tributari (i quali, tutti, prevedevano quale conseguenza del condono medesimo l'estinzione dei giudizi in corso proprio per cessazione della materia del contendere - n.d.r.), costituendo – come la dottrina non ha mancato di rilevare – una categoria astratta di situazioni comportanti sempre i medesimo effetti, salvo diverse disposizioni di legge. Ed appare evidente come tale categoria sia il frutto di un bilanciamento tra le istanze dei singoli e la conservazione delle peculiari caratteristiche di snellezza del processo tributario, la cui articolazione assai semplice, funzionale all'esigenza di massima celerità, avrebbe mal tollerato la indubbia complicazione costituita dall'accertamento di merito necessario onde stabilire la soccombenza virtuale, comportante una pronuncia soggetta ad impugnazione”* (sentenza n. 53 del 1998).

Occorre peraltro ricordare che, nel comprensibile intento di neutralizzare gli effetti pregiudizievoli per il contribuente che una pronuncia *ex art. 46* può produrre, la giurisprudenza non ha sempre applicato correttamente tale norma; in più di un'occasione i giudici, dichiarata con sentenza la cessazione della materia del contendere, hanno comunque condannato l'Amministrazione finanziaria alla refusione delle spese di lite, avvalendosi – nella sostanza – di tre differenti percorsi argomentativi:

1) in taluni casi, la condanna alle spese di lite è conseguita ad un giudizio di non effettiva, sostanziale cessazione della materia del contendere, come nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, annullato in via di autotutela l'atto viziato, lo abbia dipoi sostituito con altro atto formalmente legittimo (così Comm. Trib. Reg. Bari, 15 marzo 1999, n. 20 in *Corr. Trib.*, 1999, 2226);

2) altri hanno interpretato l'art. 46, terzo comma come riferito alle sole ipotesi *“di sopravvenienze normative che modifichino la statuizione del diritto oggetto del contendere”*, così ritenendo di poter disporre la condanna alle spese in tutti quei casi in cui la dichiarazione di cessazione della materia del contendere consegua all'annullamento dell'atto impugnato ad opera dell'Amministrazione finanziaria (cfr. Comm. Trib. Reg. Torino, Sez. XXIII, 16 maggio 2000, n. 15, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, II, 21);

3) in altre occasioni si è, infine, tentato di circoscrivere l'impatto delle perverse conseguenze scaturenti dalla previsione dell'art. 46 offrendo un'interpretazione, per così dire, "adeguatrice" della norma fondata proprio sulla relazione ministeriale di accompagnamento al D.Lgs. 546/92; quest'ultima giustifica la previsione normativa recata appunto dall'art. 46 nel senso che con la medesima si sarebbe voluto evitare al contribuente "*il danno per il caso di annullamento degli atti impugnati disposto dall'Ufficio anche in avanzato stato del processo*". Sulla scorta di tali argomentazioni, è stato così ritenuto che la disposizione in commento non impedisca al giudice l'indagine in ordine alla soccombenza virtuale, la quale, anzi, dovrebbe essere in ogni caso condotta; cosicché, qualora dalla delibazione sommaria sul merito della controversia dovesse risultare fondato il ricorso, la compensazione delle spese di lite non dovrebbe operare (cfr. Comm. Trib. Reg. Torino, Sez. XIX, 23 agosto 1999, n. 160, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, II, 24).

Senonché, siffatte argomentazioni costituiscono solo dei tentativi di aggirare la disposizione recata dall'art. 46, terzo comma e che, nella sostanza, si risolvono in manifeste violazioni del precetto ivi contenuto.

In conclusione, se solo l'abrogazione di tale norma potrà, a nostro avviso, concretamente porre fine all'aberrante ingiustizia che una simile disposizione arreca, allo stato della normativa vigente non si può fare altro che stare attenti a ricondurre l'ambito di applicazione dell'art. 46 alla sua corretta sfera di operatività; nel senso che la cessazione della materia del contendere deve essere dichiarata solo nelle ipotesi in cui venga in effetti meno la ragione sostanziale della lite ed anche in presenza di una comune ed espressa richiesta delle parti in tal senso, come stabilito dalla Suprema Corte di legittimità (cfr. Cass, Sez. Trib., 24 giugno 2000, n. 8687 cit.).

F) Omessa indicazione nella sentenza del terzo componente il collegio e vizio di costituzione del giudice

Una recentissima sentenza della Corte di Cassazione (27 agosto 2001, n. 11269), ha ritenuto applicabile al processo tributario il principio generale desumibile dalla disciplina del processo civile, secondo il quale la sentenza di un giudice è nulla allorché la partecipazione del terzo giudice, oltre al presidente ed al relatore, non sia desumibile in alcun modo dalla sentenza stessa e dal verbale di udienza. Con la conseguenza che "*la impossibilità di individuare dal contenuto della sentenza della Commissione Tributaria e dal processo verbale di udienza il terzo componente il collegio giudicante, determina, ove ritualmente dedotta come motivo di impugnazione, la nullità insanabile della sentenza medesima per vizio di costituzione del giudice*".

Siffatta statuizione, in linea con le precedenti pronunce della Corte (cfr.

Cass. 28 marzo 1991, n. 3365), ritiene la sentenza affetta da nullità insanabile (art. 158 c.p.c.), la quale non consente l'operatività del principio recato dall'art. 161 c.p.c. di conversione dei motivi di nullità in motivi di impugnazione. Talché, ove il vizio sia rilevato in appello, la Commissione Tributaria Regionale dovrà rimettere la causa alla commissione provinciale, in applicazione del principio di cui all'art. 59, primo comma, lett. e) del D.Lgs. n. 546/1992.

G) *Illegittima costituzione del Collegio Giudicante*

Una problematica di particolare interesse ed attualità è stata sollevata in tempi recenti con riguardo alla composizione del collegio giudicante ogni qual volta al medesimo partecipava un iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti o al Collegio dei Ragionieri, depositario di scritture contabili. Secondo alcuni tali sentenze sarebbero state affette dal vizio di costituzione del giudice di cui all'art. 158 del c.p.c..

La tesi non convince.

Invero, costituisce principio pacifico del nostro ordinamento giuridico quello per cui il vizio di costituzione del collegio giudicante può ricorrere esclusivamente in ipotesi di carenza totale di legittimazione del singolo componente di detto collegio ed è, viceversa, escluso ogni qual volta quel giudice abbia ricevuto una formale investitura dall'autorità competente e questa non sia stata annullata, ovvero revocata, sempre dalla competente autorità (così, *ex pluribus*, Cassazione, Sezioni Unite, 3 giugno 1978, n. 2774).

In altri termini, in costanza di un legittimo provvedimento di nomina, non può essere invocato il vizio di costituzione *ex art. 158 c.p.c.* ed il giudice è pienamente legittimato a svolgere tutte le funzioni ed a esercitare tutti i poteri connessi alla sua qualifica.

Ora, quanto agli organi della giustizia tributaria, l'art. 8 del D.Lgs. 545/1992 prevede una serie di incompatibilità, verificate le quali, il giudice decade dall'incarico, *previo esperimento della procedura di cui all'art. 12, ultimo comma del medesimo decreto legislativo*, il quale a sua volta dispone che *“la decadenza è dichiarata con decreto del Ministro delle finanze previa deliberazione del Consiglio di Presidenza (della Giustizia Tributaria)”*.

Vuol dire, allora, che sino a quando l'incompatibilità del giudice tributario non sia stata accertata dal Consiglio di Presidenza e quindi la sua decadenza non sia stata disposta con decreto del Ministro delle finanze, nessun vizio di costituzione può ritenersi sussistente. Appare, dunque, evidente l'errore dell'orientamento secondo il quale la disposizione dell'art. 12 appena ricordato sarebbe assolutamente *inutiliter data* e sarebbe, quindi, possibile, per un verso, eccipere in ogni caso il vizio di costituzione del giudice prescin-

dendo da quel particolare procedimento di accertamento dell'incompatibilità sopra rammentato e, per altro verso, attribuire ad organismo differente rispetto a quello individuato dal legislatore il potere di giudicare dell'esistenza di una simile condizione. Con l'ulteriore, inammissibile conseguenza di vanificare la statuizione resa da un collegio giudicante perché ritenuto nel caso specifico non correttamente composto, quando viceversa esso risulta, secondo i criteri generali recati dal D.Lgs. 545/1992, perfettamente legittimato.

Il principio sopra esposto è stato di recente ribadito da Codesta Suprema Corte nella sentenza n. 1853 del 18 febbraio 2000, secondo la quale, proprio con riferimento al nostro processo, l'eventuale incompatibilità del giudice tributario *ex art. 8 del D.L.vo n. 546/92* rileva nella misura in cui, con decreto del Ministro delle finanze su conforme parere del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, venga dichiarata, ai sensi dell'art. 12 del medesimo decreto, la decadenza dalle sue funzioni.

H) La sospensione dell'efficacia esecutiva delle sentenze di primo e di secondo grado.

La sospensione cautelare dell'efficacia esecutiva delle sentenze di primo e di secondo grado nel processo tributario costituisce un problema ad oggi ancora aperto e molto discusso sia in dottrina che in giurisprudenza, anche se la sua soluzione negativa è stata da ultimo prospettata dalla Corte Costituzionale (Sentenza 25 maggio 2000, n. 165).

Ma la ragione di tanto interesse, pratico e scientifico, deve ricercarsi da un lato nella sempre più sentita necessità di assicurare una tutela cautelare in tutti i gradi del processo tributario e, dall'altro, nella convinzione che in dottrina si va facendo strada secondo la quale il processo di cognizione, da solo, non è in grado di assicurare quella effettività della tutela giurisdizionale costituzionalmente prevista; effettività alla quale necessariamente concorrono anche il procedimento cautelare e quello esecutivo. Solo l'unione di questi tre sistemi processuali appare idonea ad assicurare una vera e propria effettività della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione (MENCHINI).

Sulla base di simili considerazioni taluni autori hanno ritenuto che l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 potesse trovare applicazione anche nel giudizio svolgentesi avanti la Commissione Tributaria Regionale, talché questa potrebbe disporre direttamente la sospensione dell'atto dell'impugnato (MENCHINI). Questa teoria si fonda sul presupposto che, essendo quello d'appello un *novum iudicium*, il giudice di secondo grado sarebbe direttamente messo a contatto con la situazione di fatto conosciuta dal giudice di prime cure, cosicché potrebbe sospendere direttamente l'esecutività dell'atto impugnato.

Una simile soluzione non appare condivisibile. E lo stesso tenore letterale dell'art. 47 conforta la nostra posizione, giacché esso prevede, al settimo comma, che *gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado*; talché non sembra proprio possibile una sua trasposizione nel giudizio di appello.

Del resto, il nostro convincimento è suffragato anche dalla recente presa di posizione della Corte Costituzionale (sent. 165/2000 citata), la quale ha ribadito che la tutela cautelare costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost. applicabile, per la sua generalità, anche al processo tributario e *“si spiega con l'esigenza di evitare che la durata del processo vada a danno dell'attore che (probabilmente) ha ragione che, durante il tempo occorrente per l'accertamento in via ordinaria del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile”*.

Sulla base di queste considerazioni la Corte ha concluso nel senso che la garanzia costituzionale dell'esigenza cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga nel processo una pronuncia di merito che accolga o respinga, con cognizione piena, la domanda. La medesima Corte ha dunque dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, sollevata in relazione all'art. 24 Cost., per ciò che esso (articolo) non risulterebbe applicabile nel giudizio di appello.

Ma il nostro convincimento è, se possibile, ulteriormente avvalorato da un'ulteriore considerazione.

Invero, dal disposto dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992, concernente i criteri di esecuzione frazionata della sentenza, si ricava che, una volta emessa la sentenza di primo grado, sarà questa a costituire il titolo esecutivo per l'Amministrazione finanziaria. Ed allora, non si capisce proprio quale significato possa assumere una sospensione cautelare dell'atto impugnato in appello, dal momento che, come detto, esso non costituisce più il titolo recante la pretesa dell'Amministrazione eseguibile, se del caso anche in via coattiva.

Tanto chiarito, merita ora soffermarsi sull'ulteriore problema concernente l'applicabilità al processo tributario degli istituti processualciviltistici in tema di sospensione della efficacia esecutiva della sentenza di primo e secondo grado.

Gli artt. 283 e 373 c.p.c. prevedono, rispettivamente, la possibilità che il giudice di appello, ricorrenti i presupposti della gravità e della irreparabilità del danno, possa appunto sospendere l'esecuzione della sentenza di primo grado avverso la quale sia stato proposto appello, ovvero della sentenza di secondo grado contro cui sia stato promosso ricorso alla Corte di Cassazione.

La giurisprudenza di merito è stata piuttosto oscillante, assumendo comportamenti differenti. La Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla rilevata illegittimità dell'art. 49, il relazione all'art. 24 Cost., ritenuto che sif-

fatto articolo escludesse l'applicabilità degli artt. 283 e 373 c.p.c. nel processo tributario, ha dichiarato comunque non fondata la questione.

Tale posizione non ci trova concordi ed esporremo di seguito le ragioni del nostro dissenso, anche in considerazione del fatto che la sentenza della Corte (essendo di mero rigetto o, al più, interpretativa di rigetto) non ha portata innovativa dell'ordinamento giuridico, limitandosi a vincolare il giudice *a quo*.

È nostro convincimento che gli articoli 283 e 373 del c.p.c. siano applicabili al processo tributario, la loro applicabilità non essendo espressamente esclusa da alcuna norma del D.Lgs. n. 546/1992 ed essendo i medesimi compatibili con la struttura del processo tributario.

Cominciamo dal primo profilo. Coloro i quali hanno negato cittadinanza all'inibitoria contemplata dai predetti articoli nel nostro processo hanno preso le mosse dal disposto dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, a mente del quale *“alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro secondo del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 (...)”*.

Quest'ultimo, a seguito della novella introdotta con la legge n. 353 del 1990, dispone al primo comma che *“l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salvo le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407”*.

Sulla base di tali disposizioni è stato ritenuto che l'art. 49 escluda l'applicabilità degli artt. 283 e 373 c.p.c., stante il richiamo ad essi contenuto nell'art. 337 c.p.c., espressamente dichiarato inapplicabile (cfr. Commissione Tributaria Regionale di Firenze, sez. I, ord. 19 marzo 1998, in *Rass. Trib.*, 1998, 824 ss.).

La tesi non convince proprio. Ed invero, la semplice menzione di questi articoli nel corpo dell'art. 337 non consente affatto di dedurre che questi non siano applicabili al processo tributario, giacché il contenuto normativo dell'art. 337 c.p.c. è esclusivamente incentrato sul regime dell'efficacia esecutiva della sentenza.

La sancita inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c. trova giustificazione nella differente e peculiare disciplina prevista dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 per l'esecutività delle sentenze delle commissioni tributarie, tanto che l'art. 337 non avrebbe potuto trovare applicazione neppure se quella esclusione non fosse stata sancita in modo espresso, stante la previsione di chiusura dello stesso art. 49 (*fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*).

Né si può dire che la disciplina recata dagli articoli 287 e 337 c.p.c. sia incompatibile con la struttura del processo tributario, giacché il loro inserimento nel sistema processuale delineato dal D.Lgs. n. 546/1992 non può avere alcuna efficacia dirompente del sistema medesimo.

L'unica norma con la quale i ricordati articoli potrebbero entrare in con-

trasto è l'art. 68: l'inserimento di una tutela cautelare nei gradi successivi al primo potrebbe infatti vanificare l'attenuazione che questo introduce nel processo tributario rispetto all'efficacia esecutiva immediata e totale che il c.p.c. oggi riconosce a tutte le sentenze di primo e di secondo grado.

Senonché, una simile attenuazione non si presta in modo alcuno ad essere intesa come implicita volontà del legislatore di escludere l'operatività in tale processo del potere di inibitoria accordato dai suddetti articoli al giudice dell'impugnazione. Si vuol dire, in altri termini, che l'esigenza sottesa alla sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata sussiste nel momento in cui (e per ciò solo che) tale esecutività sia normativamente prevista; ed allora, detta esigenza permane pur quando il legislatore abbia graduato, in relazione alle varie fasi in cui si articola il processo, l'esecutività suddetta ad una frazione della pretesa impositiva ritenuta fondata dal giudice adito.

I) La produzione di nuovi documenti in appello.

Con sentenza n. 9604 del 21 luglio 2000 la Corte di Cassazione si è espressa sull'interpretazione dell'art. 58, secondo comma del D.Lgs. n. 546/1992 in relazione all'art. 345 del c.p.c., affermando che contrariamente a quanto accade nel processo civile, nell'appello davanti alla Commissione Tributaria Regionale non sussistono limitazioni alla produzione di nuovi documenti. La corte ha così evidenziato un contrasto tra le due norme.

Senonché, tale contrasto appare più apparente che sostanziale. L'art. 58, secondo comma ha infatti riguardo alla sola produzione documentale e costituisce una specificazione del (o deroga al) precedente primo comma, a mente del quale “*il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile*”. L'art. 345, terzo comma c.p.c. si occupa dell'ammissione dei nuovi mezzi di prova in generale, dettando una disciplina identica a quella dell'art. 58, primo comma appena ricordato.

Tuttavia, per pacifico orientamento giurisprudenziale (cfr. *ex pluribus* Cass. 19 agosto 1995, n. 8927), la produzione di nuovi documenti in appello non è subordinata alla dimostrazione dell'impossibilità di produrli in primo grado per causa non imputabile alla parte; tale condizione essendo richiesta per le sole prove costituenti (come attestato dal testo della norma che fa riferimento ai “mezzi di prova”) e non rispetto alle prove costituite quali, appunto, i documenti.

L) L'estensione del giudicato

Infine segnalo due importantissime pronunce della Corte di Cassazione

sull'estensione del giudicato in materia tributaria. Argomento, in relazione al quale viene in considerazione non tanto l'applicazione di specifiche disposizioni del c.p.c., quanto piuttosto l'utilizzazione pure con riguardo al processo tributario delle elaborazioni dottrinali di marca processual civilistica.

La prima (sentenza n. 10280 del 4 agosto 2000), con riferimento all'estensione del giudicato a periodi d'imposta successivi, ha stabilito che *“quando due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in merito ad una situazione giuridica o la risoluzione di una questione di fatto o di diritto incidente su un punto decisivo comune ad entrambe le cause o costituente indispensabile premessa logica della statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato precludono l'esame del punto accertato e risolto e questo anche nel caso in cui il successivo giudizio abbia delle finalità diverse da quelle che costituiscono scopo e petitum del primo”*.

Con tale sentenza la Corte ha attuato una netta inversione di tendenza rispetto al precedente orientamento (risalente al 1962) che non ammetteva l'estensione del giudicato ai periodi d'imposta successivi.

Una pronuncia ancora più recente del Supremo Collegio (sentenza 21 maggio 2001, n. 6883) ha esteso l'efficacia del giudicato anche ad imposte differenti, per cui anche in questo caso *“qualora tra due giudizi, tra le stesse parti, abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine a questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza con autorità di cosa giudicata, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, e ciò anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo”*.

Talché, ove la situazione fattuale accertata con efficacia di giudicato con riferimento ad un'imposta (nella specie I.R.P.E.F.) si atteggi a presupposto di un'altra imposta (I.V.A.), detta questione non può essere riesaminata e, soprattutto, accertata in modo differente dal secondo giudice.

Le due sentenze sopra ricordate conferiscono piena efficacia nel processo tributario al disposto dell'art. 2909 c.c. ed aprono nuovi orizzonti di indagine in ordine alla ultrattività del giudicato sia con riguardo a quelle imposte cosiddette periodiche, sia ad imposte differenti per l'ipotesi in cui la nascita delle rispettive obbligazioni tributarie trovi fondamento nel medesimo presupposto fattuale.

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Stefano BRUSATI

Vice Presidente di Sezione della Commissione Tributaria
Regionale dell'EMILIA ROMAGNA

Tra le tante novità introdotte dal decr. Leg.vo n. 546 del 1992 vi è certamente quella relativa al contenuto della sentenza che decide la controversia tributaria dal momento che tale decreto legislativo contiene una precisa indicazione del contenuto di tale provvedimento e quindi delle regole da rispettare nella redazione dello stesso.

A tale riguardo una importanza centrale viene ad assumere l'art. 36 del prec. decr. Leg.vo che indica in maniera rigorosa e puntuale tutti gli elementi che devono essere contenuti in tale provvedimento.

È vero che tale articolo attiene specificatamente alla decisione della controversia al termine di giudizio davanti alla Commissione Tributaria Provinciale ma non sembra esservi dubbio che lo stesso deve trovare applicazione anche al giudizio davanti alla Commissione Tributaria Regionale alla luce del richiamo operato dall'art. 61 del decr. Leg.vo n. 546 del 1992 trattandosi di prescrizione certamente compatibile con le norme che disciplinano espressamente il procedimento d'appello.

Non solo ma occorre altresì aggiungere che – sempre in tema di contenuto e quindi di redazione della sentenza – occorre altresì tenere conto del richiamo generale alle norme del codice di procedura civile contenuto nell'art. 1 comma secondo del prec. decreto legislativo con la ulteriore conseguenza che deve trovare applicazione quanto previsto dall'art. 132 cod. proc. civ. e dell'art. 188 disp. att. di tale codice nelle parti che non coincidono sostanzialmente con quanto affermato nell'art. 32 del decr. Leg.vo n. 546 (v. espressamente in tale senso Cass. 12 febbraio 2001 n. 1944 che, del resto, non ha fatto che confermare un orientamento dottrinale e giurisprudenziale già affermatosi nella vigenza del D.P.R. n. 636 del 1972).

Tutto ciò, ulteriormente, consente di utilizzare (per così dire) nella interpretazione di tale articolo i principi elaborati, con riferimento alla sentenza civile in ordine alla applicazione dei precitati articoli del codice di procedura civile, ravvisandosi anche da tale specifico punto di vista una pressoché piena coincidenza tra le regole del processo civile e le regole del processo tributario.

Si tratta, quindi, di esaminare i vari requisiti richiesti dall'articolo in esame.

L'art. 36 in esame al primo comma stabilisce che *“la sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana”*.

La disposizione solo apparentemente innova a quanto previsto dal precedente art. 37 del D.P.R. n. 636 del 1972 che non faceva alcuna menzione del requisito in esame.

Era, però, principio assolutamente consolidato che tale intestazione fosse necessaria anche nella redazione delle decisioni emanate nel vigore della pregressa disciplina.

Ugualmente si deve ritenere che, nel caso di mancata od erronea indicazione del requisito in esame, trovi applicazione anche nel processo tributario il principio – del tutto consolidato nel campo del processo civile (v., tra le altre, Cass. 30 gennaio 1985 n. 550) – secondo il quale tale difetto determina una semplice irregolarità formale della sentenza che non produce alcuna nullità e che può essere eliminata mediante il ricorso alla procedura di correzione di errore materiale di cui all'art. 287 cod. proc. civ..

Il secondo comma dell'art. 36 prec. contiene una più analitica indicazione dei requisiti specifici della sentenza.

Prima di tutto viene richiesta *“la indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono”*.

È opportuno esaminare separatamente i requisiti in esame, anche e soprattutto alla luce degli effetti diversi che conseguono alla loro erronea od omessa indicazione.

In particolare, con riferimento alla indicazione dei componenti del collegio giudicante, si deve ricordare – in generale – che la indicazione dei componenti del collegio giudicante non ha, in quanto tale, una rilevanza probatoria, ai fini di identificare i componenti di tale collegio, poiché tale funzione probatoria viene esplicitata dal verbale di udienza sottoscritto dal segretario (v. in tal senso Cass. Sez. Unite 24 febbraio 1987 n. 1947).

Fatta tale precisazione è stato più volte affermato che la sentenza di un giudice collegiale è nulla allorché risulti la non coincidenza dei giudici che hanno partecipato alla discussione con quelli che hanno preso parte alla decisione oppure quando vi sia omessa indicazione del nome di uno dei componenti del collegio che ha partecipato alla deliberazione del provvedimento ove la sua partecipazione non sia desumibile dalla sentenza medesima senza che acquistino rilievo le indicazioni del verbale di udienza di discussione che fa fede della composizione del collegio al momento della discussione e non della deliberazione (v., ad es., Cass. 28 marzo 1991 n. 3365; Cass. 8 giugno 1995 n. 6494; Cass. 30 luglio 1998 n. 7486 che espressamente esclude che in tali ipotesi si possa parlare di vera e propria inesistenza della sentenza; Cass. 6 ottobre 1998 n. 9898).

Per completezza appare opportuno accennare ad un diverso sia pure mi-

noritario orientamento giurisprudenziale secondo il quale (v., ad esempio, Cass. Sez. Lavoro 14 aprile 1994 n. 3497) l'omessa indicazione di un componente del collegio integra una semplice ipotesi di errore materiale ove dal verbale di udienza risulti la rituale composizione del collegio con la indicazione di tutti i giudici che hanno preso parte a tale udienza. Non sembra però che tale orientamento possa applicarsi al campo del processo tributario in quanto il predetto principio è stato enunciato con specifico riferimento al processo del lavoro caratterizzato da una sostanziale mancanza di soluzione di continuità tra il momento della discussione ed il momento immediatamente successivo della deliberazione con lettura del dispositivo in udienza che non è data ravvisare nel campo del processo tributario.

Al contrario si deve parlare di semplice errore materiale, emendabile con la procedura di cui all'art. 287 cod. proc. civ., in presenza di una pura e semplice discordanza tra il nominativo del giudice indicato nel verbale di udienza e quello riportato nella sentenza, sempre che tale discordanza non si traduca in una incertezza assoluta sulla identità del giudice (v. ad esempio Cass. 3 novembre 1992 n. 11892; Cass. 6 ottobre 1998 n. 9898).

Come detto sopra diverse sono le conseguenze che si verificano nel caso di mancata, incompleta o inesatta indicazione di una delle parti del processo tributario essendo a tale riguardo affermazione ricorrente quella secondo la quale tale difetto non incide sulla regolare costituzione del rapporto processuale e quindi non determina alcuna nullità della sentenza ma un semplice errore materiale qualora dal testo della sentenza stessa o comunque dai provvedimenti in essa richiamati o comunque compiuti nel corso del processo si possa individuare con ragionevole certezza la parte processuale le cui indicazioni sono state omesse od erroneamente fatte, potendosi così affermare che la decisione è stata assunta anche nei suoi confronti con conseguente carattere vincolante anche per tale parte (v., tra le altre, Cass. 29 novembre 1988 n. 6451, Giust. Civ., 1988, I, 2816; Cass. 1 giugno 1990 n. 5161; Commissione Tributaria Centrale Sez. XXIV 1 giugno 1994 n. 1952).

Ed un principio del tutto identico è stato affermato (v. Cass. 1 giugno 1990 n. 5161) anche con riferimento alla omessa o inesatta indicazione in sentenza del nominativo del difensore di una delle parti (ovviamente quando tale parte risulta essere assistita da tale difensore).

La sentenza (v. art. 36 secondo comma n. 2) deve contenere "*la concisa esposizione dello svolgimento del processo*" nonché "*le richieste delle parti*" (v. art. 36 comma secondo n. 3).

Rispetto a quanto previsto dall'art. 132 cod. proc. civ., i requisiti in esame vengono indicati in maniera separata ma è stato giustamente fatto osservare che trattasi di una semplice diversa tecnica di redazione della norma in esame, alla quale non corrisponde alcuna sostanziale differenza con la preci-

tata disposizione del codice di procedura civile con la ulteriore sostanziale conseguenza che anche con riferimento ai requisiti in esame possono trovare piena applicazione nel processo tributario i principi affermati con riferimento alla sentenza civile.

La “*concisa esposizione dello svolgimento del processo*” non è altro che una sorta di riassunto della intera vicenda processuale a fare tempo dal deposito del ricorso, in cui dare sintetico conto dello svolgimento del processo, del contenuto degli atti delle parti e delle attività compiute, ha una funzione da alcuni autori definita propedeutica e strumentale alla motivazione della decisione, vista quest’ultima come una sorta di vero e proprio punto centrale, unitamente al dispositivo, della emessa sentenza.

È stato, pertanto, affermato che un eventuale difetto in tema di esposizione dello svolgimento del processo non produce alcuna nullità della sentenza quando questa contiene, comunque ed in ogni caso ed in modo particolare nella parte più specificatamente dedicata alla motivazione, una illustrazione degli elementi salienti della lite nonché degli elementi ritenuti rilevanti nella soluzione delle varie questioni, con l’ulteriore conseguenza che la mancata esposizione dello svolgimento del processo può determinare una nullità della sentenza quando tale omissione impedisce del tutto di individuare i predetti elementi o comunque impedisce di controllare che siano state osservate le forme indispensabili previste dalle norme di procedura al fine di garantire il regolare esercizio della giurisdizione e la regolare instaurazione del contraddittorio (v. ad esempio Cass. 3 aprile 1990 n. 2711; Cass. 15 novembre 1996 n. 10045; Cass. 6 aprile 2001 n. 5146).

Pertanto, ad esempio, è stata affermata la nullità di una sentenza di appello caratterizzata da una mancata indicazione dei motivi della impugnazione e delle questioni trattate nel giudizio di merito, con – ulteriormente – un dispositivo difforme dalla motivazione (v. Cass. 3 aprile 1999 n. 3282).

Considerazioni sostanzialmente identiche devono essere fatte anche con riferimento al requisito rappresentato dalle “*richieste delle parti*”.

La omessa od erronea indicazione di tali richieste non rileva in quanto tale non determinando di per se stessa alcun vizio della sentenza ma può rilevare ed acquistare importanza solo come eventuale vizio della motivazione se da tale motivazione non risulta che il giudice abbia esaminato il contenuto sostanziale di tali richieste non prendendo, quindi, una decisione al riguardo (v., tra le numerose altre, Cass. 12 settembre 2000 n. 12036; Cass. 10 novembre 1999 n. 12475; Cass. 5 settembre 1997 n. 8669).

Si è fatto poco cenno sopra all’importanza fondamentale della motivazione della sentenza tributaria, ciò del resto in conformità con il principio fondamentale in materia enunciato dall’art. 111 Cost. in ordine all’obbligo di motivare tutti i provvedimenti giurisdizionali.

Tale requisito è specificatamente indicato dall'art. 36 comma secondo n. 4 che richiede “*la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto*”.

La *ratio* di tale requisito è chiara ed evidente in quanto la enunciazione delle ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della decisione adottata rappresenta il requisito assolutamente indispensabile perché possa effettuarsi un controllo (ad opera delle parti del processo e ad opera del giudice della impugnazione) dell'iter seguito dal giudice per pervenire alla formulazione della decisione contenuta nella sentenza. Trattasi di affermazione assolutamente consolidata e costante (v. proprio con specifico Cass. 19 giugno 1974 n. 1811; Cass. 12 ottobre 1978 n. 4568; nello stesso senso Commissione Tributaria Centrale Sez. IV 17 maggio 1976 n. 7030; Commissione Tributaria Centrale Sez. I 12 dicembre 1983 n. 4587; Commissione Tributaria Centrale Sez. VII 3 marzo 1990 n. 1685) così come risulta essere affermazione altrettanto ricorrente quella secondo la quale il giudice, ivi compreso ovviamente il giudice tributario, non ha l'obbligo di dare un minuzioso riscontro motivazionale ad ogni affermazione o ad ogni argomentazione delle parti, essendo al contrario sufficiente, per evitare il c.d. vizio di motivazione, che tale giudice esponga le ragioni che lo hanno determinato ad adottare la soluzione trasfusa nella sentenza, dimostrando di avere valutato e considerato ogni elemento ritenuto rilevante ai fini della decisione (v. ad esempio, tra le altre, Commissione Tributaria Centrale Sez. III 4 maggio 1982 n. 2192 che ha escluso il vizio di motivazione di una decisione della commissione tributaria che, pur non contenendo l'esplicita pronuncia sulle singole questioni sollevate dal ricorrente, aveva affrontato globalmente e sostanzialmente tutte le questioni comunque dedotte da tale parte).

Si tratta di affermazioni certamente condivisibili anche nell'ambito del processo tributario ma di indubbio carattere generale, apparendo così opportuno – per meglio cogliere la loro portata pratica – passare in rassegna alcuni casi concreti, più ricorrenti nella pratica, riguardanti proprio la completezza o meno del requisito in esame.

È stato così ravvisato il difetto di motivazione nell'uso di formule apodittiche, stereotipate e tautologiche, senza nessuna ulteriore specificazione quali espressioni del genere “sulla scorta degli elementi acquisiti agli atti e degli studi di settore” (v. Commissione Tributaria Centrale Sez. I 28 gennaio 1985 n. 600) oppure la conferma della decisione di primo grado unicamente motivata dalla affermazione che tale decisione appariva “equa e conforme a giustizia” (v. Commissione Tributaria Centrale Sez. IV del 10 giugno 1994 n. 2069).

Ugualmente è stato ravvisato il difetto di motivazione in presenza di una decisione adottata e motivata facendo sostanzialmente unico riferimento alla “documentazione prodotta in atti” senza nessun ulteriore riferimento al contenuto di tale documentazione attestante l'avvenuto esame e la conseguenza valutazione della stessa da parte del giudice adito (v. Commissione Tributaria

Centrale Sez. VII del 12 maggio 1992 n. 3411; v. anche Commissione Tributaria Centrale Sez. III 2 luglio 1982 n. 3894 che ha ritenuto affetta da vizio di motivazione la decisione della commissione tributaria di secondo grado che faceva un puro e semplice riferimento acritico al verbale della Polizia Tributaria senza procedere ad alcuna valutazione dei fatti in esso esposti, alla luce delle censure contenute nel ricorso del contribuente).

Viceversa non è stato ritenuto integrare il vizio di mancata o insufficiente motivazione il puro e semplice riferimento, con l'affermazione della sua condivisione, ad un pregresso orientamento della giurisprudenza (specie di legittimità), già occupatasi del caso oggetto di decisione perché si è ritenuto che in tal caso risultano comunque indicate, sia pure in maniera concisa, le ragioni giuridiche poste a fondamento della decisione adottata (v., tra le altre, Cass. 20 aprile 1999 n. 3905).

Ed ancora, in tema di decisione di secondo grado, è stata ritenuta affetta da vizio di motivazione la sentenza del giudizio di impugnazione che, nella sostanza, si è limitata ad operare o una pura e semplice conferma o un puro e semplice richiamo o rinvio alla sentenza impugnata senza argomentare e senza prendere sostanzialmente in considerazione le specifiche deduzioni articolare dalla parte che aveva proposto impugnazione avverso tale decisione (v. Commissione Tributaria Centrale Sez. IXX 30 aprile 1986 n. 3601; Commissione Tributaria Centrale Sez. I 8 luglio 1983 n. 1899; nello stesso senso Cass. 23 gennaio 1986 n. 821).

Al contrario è stato escluso il difetto di motivazione in presenza di una decisione, in sede di impugnazione, che pur richiamando per motivi di economia processuale le specifiche argomentazioni contenute nella sentenza impugnata aveva comunque espresso un autonomo ed esplicito giudizio di valutazione sia in ordine a tale decisione sia in ordine ai motivi di censura contro la stessa svolti (v. Commissione Tributaria Centrale Sez. XII del 25 maggio 1985 n. 2830).

Ugualmente – sempre con riferimento ad un caso statisticamente ricorrente nella pratica (vale a dire quello di una decisione sostanzialmente fondata su di una disposta consulenza tecnica d'ufficio oppure su relazioni di organi tecnici dello Stato) – ben possono trovare applicazione nel processo tributario i principi elaborati nel processo civile secondo i quali l'obbligo di motivazione viene soddisfatto con il semplice richiamo alle conclusioni cui è pervenuto il nominato C.T.U. purché tale relazione peritale non risulti sostanzialmente contestata dalle parti in causa oppure contenga, in caso di osservazioni critiche delle parti, una argomentata risposta alle stesse.

Al contrario viene richiesta una espressa motivazione nel caso in cui il giudice – nella sua veste di c.d. *peritus peritorum* – intende discostarsi dalle conclusioni cui è pervenuto il nominato consulente d'ufficio (v., tra le altre, Cass. 25 ottobre 1988 n. 5778).

L'esistenza anche nel processo tributario di cause c.d. seriali consente il ricorso all'utilizzo di un modulo prestampato di sentenza purché ovviamente tale modulo contenga una enunciazione delle ragioni di fatto e di diritto che hanno determinato la decisione adottata nel caso concreto e tali ragioni siano pertinenti alla materia oggetto del giudizio.

Altro caso ricorrente nella pratica è quello afferente la c.d. motivazione per relationem, vale a dire quella motivazione che si limita a richiamare il contenuto generalmente di un'altra decisione o il contenuto di un documento prodotto in causa e ritenuto essenziale ai fini della decisione o il contenuto di un atto depositato dalle parti in causa.

Anche con riferimento a tale particolare ipotesi valgono le considerazioni sopra fatte in tema di rapporti tra sentenza di impugnazione e sentenza impugnata.

Vale a dire risulta essere affermazione del tutto consolidata (anche con riferimento specifico alle decisioni delle commissioni tributarie) quella secondo la quale la c.d. motivazione per relationem non è da ritenersi illegittima in quanto tale ma solo nel caso in cui, in concreto e con esame caso per caso, risulti che tale c.d. motivazione per relationem non dimostri che il giudice che si avvale di tale tecnica motivazionale abbia operato una sia pure sintetica e concisa valutazione delle ragioni delle parti e degli elementi di fatto e di diritto che lo hanno indotto ad accogliere o disattendere tali ragioni con le correlate richieste (v. tra le numerose altre, Cass. 19 luglio 2000 n. 9497; Cass. Sez. Unite 8 giugno 1998 n. 5612; Cass. 22 maggio 1996 n. 4725; Cass. 21 novembre 1995 n. 12035).

L'ultima parte dell'art. 36 comma 2 in esame richiede come ulteriore requisito della sentenza la indicazione del c.d. "*dispositivo*" che in quanto tale non è altro che quella parte della sentenza che contiene la statuizione della decisione con la enunciazione del precetto conseguente a tale decisione.

Tale requisito risulta essere logicamente ed anche materialmente diverso dalla c.d. motivazione.

Ciò nonostante risulta essere principio costante – applicabile anche al campo del processo tributario – quello secondo la quale la portata precettiva di una decisione deve essere determinata non solo con specifico ed unico riferimento a quanto affermato espressamente nel c.d. dispositivo, occorrendo anche considerare il contenuto sostanziale della c.d. parte motivata della decisione con la conseguenza che è stato affermato che occorre tenere conto – per determinare la portata c.d. precettiva della sentenza – anche di quanto affermato nella parte motivata in ordine alla affermazione della esistenza/inesistenza di una determinata situazione giuridica con la conseguenza che tali affermazioni contenute in motivazione finiscono con l'integrare di fatto il dispositivo vero e proprio anche se in tale dispositivo non vi è alcun espresso ed

esplicito riferimento alla esistenza/inesistenza di tale situazione giuridica (v. ad esempio Cass. 16 maggio 1986 n. 3241).

Tutto ciò risulta correlato con un ulteriore problema che può porsi in ordine ai rapporti (per così dire) tra motivazione e dispositivo e che si concretizza nella fattispecie caratterizzata da un insanabile contrasto fra quanto risulta dal dispositivo.

Anche tale contrasto, così come il difetto di motivazione inteso nella sua più piena accezione, determina la nullità della decisione perché tale decisione risulta essere sostanzialmente non idonea a consentire la individuazione del concreto comando giudiziale (v. ad esempio Cass. 13 luglio 1995 n. 7671) non potendo in tale caso fare ricorso alla c.d. interpretazione complessiva della sentenza (che presuppone una sostanziale coerenza delle diverse parti e delle sue proporzioni) né potendosi fare ricorso, a maggiore ragione, alla procedura di correzione di errore materiale.

Il secondo comma dell'art. 36 indica gli ulteriori ed ultimi requisiti della sentenza vale a dire *“la data della deliberazione”* e *“la sottoscrizione del presidente e dell'estensore”*.

Si tratta di requisiti aventi una ben diversa rilevanza che occorre, quindi, esaminare separatamente.

La data della deliberazione (a differenza della data di pubblicazione) non è considerato un elemento essenziale della sentenza, al contrario un elemento essenziale della sentenza, al contrario integrando una sorta di atto interno, con la ulteriore conseguenza che la sua eventuale omissione integra un semplice errore materiale, con attivazione della relativa procedura.

Al contrario la omessa sottoscrizione integra un elemento essenziale della sentenza, si può dire ad essenzialità rafforzata in quanto tale omissione determina quella che viene definita come nullità insanabile della sentenza.

Questo significa che tale difetto può essere rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio e ciò indipendentemente dalla elaborazione di uno specifico motivo di impugnazione al riguardo.

Non solo ma la sentenza affetta da tale vizio non è suscettibile di essere coperta dal c.d. giudicato formale essendo deducibile anche al di fuori dei limiti e mezzi di impugnazione (v. Cass. Sez. U. 19 dicembre 1990 n. 12021; Cass. 22 ottobre 1992 n. 11531; Cass. 4 marzo 1999 n. 1816; Cass. 5 ottobre 1999 n. 11051 proprio con riferimento ad omessa sottoscrizione della decisione della commissione tributaria ai sensi degli artt. 37 e 39 del D.P.R. n. 636 del 1972).

Tutto ciò, ulteriormente, comporta che la esistenza di tale difetto determina l'impossibilità per il giudice della impugnazione di procedere oltre nella decisione della causa con conseguente regresso del processo al giudice che ha emesso la sentenza affetta dal vizio in esame (v. espressamente – in tema

di appello quanto previsto dall'art. 59 comma primo lett. e) decr. Leg.vo n. 546 del 1992 in tema di rimessione della causa alla commissione tributaria provinciale).

E tale radicale vizio risulta essere (per così dire) ancora più accentuato se si considera che – sempre secondo il predetto orientamento giurisprudenziale – non è possibile operare la distinzione (effettuata da alcune sentenze risalenti nel tempo e dettate da evidenti motivi di conservazione della sentenza e di esplicazione della sua efficacia) tra omissione intenzionale (determinante il vizio sopra illustrato) ed omissione c.d. involontaria (frutto di errore o dimenticanza e ritenuta emendabile con il ricorso al procedimento di correzione di errore materiale).

La caratteristica del difetto in esame consente, altresì, di rimarcare la sua differenza rispetto agli altri vizi che determinano la nullità della sentenza e che sopra si è cercato di illustrare.

In particolare – con riferimento alla loro rilevanza e ricorrenza – si intende fare riferimento al vizio afferente la motivazione (inteso nella sua accezione più ampia di omessa od insufficiente od illogica motivazione) oppure al vizio afferente il contrasto insanabile tra tale motivazione ed il dispositivo.

Tali vizi, infatti, pur determinando la nullità della decisione, non hanno il carattere per così dire assoluto del vizio derivante dalla omessa sottoscrizione della sentenza in quanto (sulla base del disposto dell'art. 161 primo comma cod. proc. civ.) la nullità delle sentenze soggette alle impugnazioni rappresentate dall'appello e dal ricorso per cassazione può essere fatta valere soltanto nei limiti e secondo le regole proprie di tali mezzi di impugnazione.

Tutto questo significa, pertanto, che il vizio di motivazione di una decisione della commissione tributaria provinciale o di una commissione tributaria regionale rimane sanato (con conseguente passaggio in giudicato della decisione) se non viene proposta tempestiva e rituale opposizione.

Non solo ma – con riferimento all'appello avverso la sentenza della commissione tributaria provinciale affetta dai predetti vizi – la esistenza di tale vizio non impedisce al giudice di appello di procedere oltre e quindi, solitamente, di decidere nel merito la controversia dal momento che i vizi in esame non integrano nessuna delle ipotesi specifiche di rimessione del processo alla commissione di primo grado espressamente e tassativamente previste dal prec. art. 59.

Nella redazione della sentenza occorre tenere conto non solo delle regole e dei principi sopra illustrati.

Occorre anche tenere conto del principio generale della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato stabilito dall'art. 112 cod. proc. civ. (*“il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa; e non può*

pronunciare d'ufficio su eccezioni che possono essere proposte soltanto dalle parti") e ritenuto pacificamente applicabile al processo tributario anche nella vigenza della pregressa disciplina di cui al D.P.R. n. 636 del 1972.

L'argomento risulta essere di vastissima portata, degno di per se stesso di una autonoma trattazione che esula dai fini del presente intervento.

In ogni caso appare opportuno fare cenno ad alcuni principi che sembrano essere consolidati nella elaborazione giurisprudenziale e dottrinale e che risultano avere una diretta attinenza con la decisione adottata e la conseguenza redazione della sentenza.

In particolare risulta essere affermazione ricorrente quella secondo la quale il giudice tributario – per una esatta determinazione della materia del contendere e quindi per una esatta determinazione e delimitazione della sua decisione – deve fare sostanzialmente riferimento alla motivazione dell'atto impugnato ed ai motivi indicati nel ricorso proposto avverso tale atto, con le richieste della parte (v. espressamente Cass. 20 settembre 1996 n. 8387 che ha affermato che in tema di contenzioso tributario i motivi della opposizione al provvedimento impositivo si configurano come "*cause petendi*" della corretta domanda di annullamento, con la conseguenza che incorre in vizio di extra o ultra petizione il giudice che fonda la propria decisione su motivi non dedotti neppure per implicito o – il che è lo stesso – dedotti sotto profili diversi da quelli che costituiscono la *ratio decidendi*).

E proprio sulla base di tali principi generali è stato affermato (in conformità del resto con quello che appare essere uno dei fini della motivazione del provvedimento impugnato, con specifico riferimento all'avviso di accertamento) che in sede contenziosa è preclusa all'Ufficio la possibilità di allegare criteri espressamente sul punto Cass. Sez. Unite 26 ottobre 1988 n. 5783) con l'ulteriore conseguenza – volendo fare un ulteriore esempio pratico – che, affermata la non legittimità di un accertamento sintetico impugnato dal contribuente, la commissione adita non può operare una determinazione analitica dei redditi se non in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. (v. espressamente in tale senso Commissione Tributaria Centrale Sez. VII 25 ottobre 1993 n. 2913; Commissione Tributaria Centrale Sez. VIII 3 agosto 1995 n. 2960).

Sempre coerentemente con quanto sopra ricordato è stato affermato che la commissione tributaria adita non può attribuire al bene oggetto del processo tributario un valore inferiore a quello indicato o comunque non contestato dal ricorrente (v. ad esempio Cass. 29 ottobre 1979 n. 5652; Cass. 7 giugno 2000 n. 7649) così come la commissione adita – nel caso in cui il contribuente nel proposto ricorso indichi comunque un reddito in misura maggiore rispetto a quella originariamente dichiarata – non può determinare tale reddito in misura inferiore (v. Cass. 7 marzo 1984 n. 1588).

Uguualmente è stato affermato che in sede di impugnazione davanti alla commissione tributaria del diniego di un beneficio fiscale l'indagine e la conseguente decisione del giudice tributario adito rimangono circoscritte al titolo fatto valere dalla Amministrazione finanziaria con il suddetto diniego ed alle contestazioni sollevate al riguardo dal contribuente, restando esclusa la possibilità di riconoscere il fondamento della pretesa fiscale in base a situazioni diverse, dedotte per la prima volta nel corso del giudizio (v. Cass. 7 gennaio 1987 n. 1).

Ed ancora – al contrario – non è stata ravvisata violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. nel caso in cui il contribuente aveva richiesto la restituzione della imposta pagata e la commissione adita aveva disposto il rimborso per una somma inferiore (v. Commissione Tributaria Centrale Sez. XXVI 17 dicembre 1991 n. 8961).