

CORSO DI CAMPOBASSO

10/10/2001

CAMPOBASSO, 10 OTTOBRE 2001 - Roxi Hotel,
Piazza Savoia 7

RELATORI

Prof.ssa Livia SALVINI	– Associato di Diritto Tributario presso la III Università degli Studi di Roma e Docente di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi del Molise	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Prof. Giuseppe BISCARDI	– Docente presso l'Accademia della Guardia di Finanza di Roma e Ricercatore presso l'Università di Tor Vergata di Roma	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Dott. Enrico PAPA	– Consigliere presso la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Giovanni SILVESTRI	– Consigliere della Corte di Cassazione e Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del Lazio	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI
Consigliere Dott. Mario MERCONE

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Maria Maddalena NICOLETTI
Sig.ra Antonia DI GIACOMO

In partura dei lavori è intervenuto, per un saluto, il Presidente della Corte d'Appello di Campobasso Dott. Nicola PASSARELLI.

CAMPOBASSO, 10 OTTOBRE 2001 - Roxi Hotel,
Piazza Savoia 7

RELATORI

Prof.ssa Livia SALVINI	– Associato di Diritto Tributario presso la III Università degli Studi di Roma e Docente di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi del Molise	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Prof. Giuseppe BISCARDI	– Docente presso l'Accademia della Guardia di Finanza di Roma e Ricercatore presso l'Università di Tor Vergata di Roma	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Dott. Enrico PAPA	– Consigliere presso la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Giovanni SILVESTRI	– Consigliere della Corte di Cassazione e Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del Lazio	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI
Consigliere Dott. Mario MERCONE

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Maria Maddalena NICOLETTI
Sig.ra Antonia DI GIACOMO

In partura dei lavori è intervenuto, per un saluto, il Presidente della Corte d'Appello di Campobasso Dott. Nicola PASSARELLI.

MOLISE, 10 OTTOBRE 2001

PARTECIPANTI

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
1	AMORE Pellegrino	Giudice	Isernia
2	ANGELO Dario	Giudice	Provinciale Campobasso
3	BALDINI Antonio	Vice Presidente	Provinciale Campobasso
4	BERARDI Eduardo Stefano	Vice Presidente	Isernia
5	BINO Giovanni	Presidente di Sez.	Provinciale Campobasso
6	BRILLANTE Teresa	Giudice	Isernia
7	BRUNO Domenico	Vice Presidente	Provinciale Campobasso
8	BUCCI Aldo	Giudice	Isernia
9	BUCCI Nicola	Vice Presidente	Regionale Campobasso
10	CALABRESE Luigi	Giudice	Regionale Campobasso
11	CANDELA Anna	Giudice	Regionale Campobasso
12	CARNEVALE CAPRICE Serafino	Giudice	Isernia
13	CHIARIZIA Antonio	Giudice	Isernia
14	CIRESE Luigi	Giudice	Provinciale Campobasso
15	D'ANDREA Romualdo	Vice Presidente	Provinciale Campobasso
16	DE CAMILLIS Giuseppe	Giudice	Regionale Napoli
17	DE MARCO Angelo	Giudice	Provinciale Campobasso
18	DI GIACOMO Vincenzo	Vice Presidente	Regionale Campobasso
19	DI LORENZO Carmela	Giudice	Regionale Campobasso
20	DI MEO Giuseppe	Giudice	Isernia
21	DI NARDO Giuseppe	Presidente di Sez.	Regionale Campobasso
22	DI PARDO Carlo Velio	Giudice	Regionale Campobasso
23	DI PARDO Salvatore	Giudice	Regionale Campobasso
24	D'IMPERIO Carmine	Giudice	Regionale Campobasso
25	DISCENZA Giuseppe	Giudice	Regionale Campobasso
26	FABRIZIO Lucio	Giudice	Isernia
27	FARINACCI Raffaele	Giudice	Isernia
28	FRUSCELLA Giuseppe	Giudice	Regionale Campobasso
29	GRECO Giuseppe	Giudice	Isernia
30	GUALDARONI Cesare	Giudice	Isernia
31	IAPAOLLO Mario	Presidente Comm.	Isernia
32	LIBERATORE Antonio	Giudice	Regionale Campobasso
33	MAROLLA Angelo	Giudice	Provinciale Campobasso

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
34	MENANNO Saverio	Giudice	Provinciale Campobasso
35	MOSCATO Francesco Saverio	Presidente di Sez.	Regionale Campobasso
36	PIANO Nicola	Vice Presidente	Provinciale Campobasso
37	PICONE Lucia	Giudice	Regionale Campobasso
38	PIETRUNTI Giovanni	Giudice	Isernia
39	PILONE Pasquale	Presidente di Sez.	Isernia
40	PLINIO Mario	Giudice	Provinciale Campobasso
41	SABATINO Almerindo	Giudice	Isernia
42	SERAFINO Mario	Giudice	Regionale Campobasso
43	SPEZZANO Enzo	Giudice	Regionale Campobasso
44	STORTO Francesco Paolo	Giudice	Provinciale Campobasso
45	VALERIO Anna Maria	Giudice	Provinciale Campobasso
46	VITALE Leonardo	Giudice	Provinciale Campobasso

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Prof. Avv. Livia SALVINI

Associato di diritto Tributario presso l'Università di ROMA 3

e Docente di diritto tributario presso l'Università del MOLISE

Il procedimento di “privatizzazione” e riorganizzazione dell’Amministrazione finanziaria, importanti ed innovative pronunce giurisprudenziali, alcune perduranti incertezze sul corretto coordinamento tra la disciplina del processo tributario e quella del processo civile, rendono di estrema attualità molte questioni ancora “aperte” sulle parti del processo tributario e sulla loro assistenza in giudizio. Gli studiosi e tutti gli operatori - tanto giudici quanto professionisti - del processo tributario ben sanno come la relativa semplicità della sua disciplina sia spesso solo apparente e nasconda in realtà problemi molto complessi che possono essere risolti solo tenendo presenti anche i principi che governano il sistema tributario sostanziale. Ma questi sono, se vogliamo, problemi “normali”, che quasi inevitabilmente gli interpreti si trovano di fronte e debbono risolvere: ad essi si aggiungono però problemi decisamente “anomali”, originati spesso dalla disattenzione del legislatore che detta norme di carattere sostanziale destinate ad influire sul processo senza preoccuparsi di porre regole chiare e rischiando così di generare, direi slealmente, vere e proprie trappole procedurali.

Proprio da un esempio del genere vorrei partire in questa breve rassegna che avrà ad oggetto alcune delle più rilevanti – perlomeno a mio avviso - questioni attualmente sul tappeto.

Le Agenzie fiscali e la loro assistenza e difesa in giudizio.

Le Agenzie fiscali sono state istituite ed attivate dal I gennaio di quest’anno senza che il legislatore abbia dettato alcuna norma espressamente destinata a disciplinare l’assunzione della qualifica di parte degli uffici dell’Agenzia, e dell’Agenzia stessa, nei processi dei diversi ordini e gradi; né è stata normativamente chiarita l’influenza di questa innovazione sulla già travagliata materia della individuazione del soggetto legittimato a ricevere la notifica delle sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali. Sotto quest’ultimo profilo, dunque, con molto buon senso tanto l’Avvocatura generale dello

Stato (circ. 20/4/2001, n. 15/9048), quanto l'Agenzia delle Entrate (circ. 30/7/2001, n. 71/E) invitano, per quanto di competenza, a non sollevare dinanzi ai giudici questioni attinenti la legittimazione a ricevere la notifica di atti. I due organi peraltro, a testimonianza della complessità della materia, non sembrano neanche in accordo tra loro sulle conclusioni da raggiungere e la stessa Agenzia invoca l'intervento del legislatore che tuttavia, a dieci mesi dall'entrata in funzione della nuova struttura organizzativa, non ha ancora provveduto.

Nessun particolare problema sembra porsi per quanto concerne l'assunzione, per gli uffici delle Agenzie, della qualifica di parte del processo tributario, posto che tali uffici subentrano, in virtù delle disposizioni relative alla loro istituzione ed organizzazione, nelle posizioni soggettive dei corrispondenti uffici finanziari. Così come non sembra dubbio che anche gli uffici delle Agenzie possano stare in giudizio direttamente ai sensi dell'art. 11 d. lgs. n. 546/92. Queste conclusioni vanno raggiunte naturalmente in via interpretativa, posto che il legislatore ben si è guardato dal modificare conseguentemente le disposizioni in materia di processo tributario.

I problemi cominciano invece a porsi con riguardo all'assunzione della difesa di tali uffici, e più in generale delle Agenzie, da parte dell'Avvocatura dello Stato, nel secondo grado del giudizio tributario (nel quale tale difesa, *rectius* assistenza, è come noto facoltativa) e nel giudizio di Cassazione. Ed infatti l'art. 72 del d. lgs. n. 300/99 che ha istituito le Agenzie ha previsto che esse *possono* avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato: non si applica infatti per esse l'istituto della rappresentanza *ex lege* previsto dall'art. 1 r.d. n. 1611/33 per le amministrazioni statali. Le Agenzie hanno quindi proceduto, quale con maggiore, quale con minore tempestività, alla stipula di protocolli d'intesa con l'Avvocatura al fine di richiederne l'assistenza e la difesa in giudizio. Nelle more, l'Avvocatura ha continuato ad assistere e a difendere, senza soluzione di continuità con il passato, gli uffici delle Agenzie. Il che deve ritenersi ammissibile, stante il costante orientamento giurisprudenziale secondo il quale, non essendo necessario un mandato *ad litem*, l'assunzione della difesa da parte dell'Avvocatura si "autolegittima", anche se avviene in favore di soggetti diversi dalle Amministrazioni statali e quindi di soggetti non difesi *ex lege*. Se dunque i problemi di natura transitoria sembrano risolti, non altrettanto può dirsi, allo stato, per quelli a regime.

Il soggetto legittimato a ricevere la notifica, per l'Amministrazione finanziaria, delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali era stato di recente individuato, come è ben noto, nell'Avvocatura dello Stato competente per territorio dall'art. 21 l. n. 133/99, espressamente dettato per interpretare l'art. 38 comma 2 d. lgs. n. 546/92. Questa norma è stata poi dichiarata illegittima, per quanto attiene alla sua efficacia retroattiva, dalla Corte Costitu-

zionale (sent. n. 525 del 2000). Come si ricorderà, essa fu aspramente criticata, all'atto della sua introduzione, per aver "accolto" in via interpretativa una soluzione che, tra le diverse che erano state avanzate, era sembrata la meno fondata; di qui l'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale da parte della Corte di Cassazione (ord. 4/11/99) e la conseguente declaratoria di incostituzionalità. Ora la norma in questione non sembra più applicabile, per motivi di carattere formale (si riferisce infatti alla notifica di sentenze all'Amministrazione finanziaria), ma soprattutto per motivi di carattere sostanziale. Ed infatti la circostanza che le Agenzie non siano più difese *ex lege* dall'Avvocatura comporta l'inapplicabilità dell'art. 11, I comma del r.d. n.1611/33, cui l'art. 21 faceva espresso riferimento, per il quale "tutte le citazioni, i ricorsi e qualsiasi altro atto di opposizione giudiziale ... devono essere notificati alle Amministrazioni dello Stato presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'Autorità giudiziaria dinanzi la quale è portata la causa, nella persona del Ministro competente". Questa norma - in base alla quale i ricorsi per cassazione venivano notificati al Ministero delle Finanze, nella persona del Ministro *pro tempore*, presso l'Avvocatura generale dello Stato - è infatti collocata nel titolo I della legge, che riguarda la difesa delle Amministrazioni dello Stato. Invece l'Avvocatura assume la difesa delle Agenzie, come dispone l'art. 72 d. lgs. n. 300/99, ai sensi dell'art. 43 del r.d. cit., che si trova nel titolo III della legge.

Non applicandosi l'art. 11 cit., si applicano invece le disposizioni ordinarie del processo tributario, per il giudizio di secondo grado ove l'assistenza dell'ufficio sia stata assunta dall'Avvocatura, e del codice di procedura civile, per quanto concerne il giudizio di Cassazione (su queste norme si veda più in dettaglio oltre). Pertanto, sia la notifica della sentenza della Regionale che quella del ricorso in Cassazione vanno effettuate all'Avvocatura generale dello Stato, se l'Avvocatura è intervenuta nel giudizio di secondo grado, ed all'ufficio locale dell'Agenzia, quale parte del giudizio, se l'Avvocatura non è intervenuta. Questa tesi è condivisa dall'Agenzia delle Entrate, mentre la posizione dell'Avvocatura generale sul punto è assai sfumata (v. circolari citate).

Queste conclusioni dovrebbero valere per i giudizi instaurati, in primo grado, a seguito dell'entrata in funzione delle Agenzie, e che dunque hanno come parti gli uffici delle Agenzie medesime. Per quelli già instaurati la conclusione dovrebbe essere diversa. Poiché, infatti, dovrebbe ritenersi che si sia verificata una successione a titolo particolare tra il Ministero delle Finanze (che continua ad esistere, ora nell'ambito del Ministero dell'Economia e delle Finanze, e ad operare, sia pure con competenze più ristrette) e le Agenzie, dovrebbe applicarsi l'art. 111 c.p.c., con la conseguenza che il giudizio prosegue tra le parti originarie, fatta salva la facoltà del successore di intervenire nel giudizio o impugnare autonomamente la sentenza sfavorevole. Pertan-

to continuano ad applicarsi le norme previgenti sopra indicate, per quanto attiene la notifica tanto delle sentenze delle Commissioni regionali (che dunque dovrà essere effettuata all'ufficio presso l'Avvocatura distrettuale), quanto dei ricorsi per Cassazione (che dunque dovrà essere effettuata al Ministero delle Finanze presso l'Avvocatura generale).

Come si vede, si tratta di problemi di non poco momento – attenendo anche adempimenti quali la proposizione del ricorso per cassazione -, sui quali non può certo dirsi una parola definitiva. Problemi che il contribuente, in difetto di una specifica disciplina normativa, avrebbe dovuto istantaneamente percepire e risolvere fin dal momento di entrata in funzione delle Agenzie. Posso dire personalmente che tuttora, per non correre alcun rischio, notifico quattro volte i ricorsi per cassazione: al Ministero presso l'Avvocatura generale, all'Agenzia presso la sua sede in Roma e presso l'Avvocatura generale, all'ufficio locale dell'Agenzia. E spero bene.

I diversi uffici finanziari come unica “parte” del processo tributario.

L'argomento appena trattato offre l'occasione per una breve considerazione sulla riconducibilità dei diversi uffici finanziari ad un'unica “parte” nel processo tributario. La riorganizzazione dell'Amministrazione finanziaria, già da tempo avviata prima dell'istituzione delle Agenzie e non ancora terminata in capo alle Agenzie stesse, prevede, com'è ben noto, l'istituzione degli Uffici delle Entrate che accentrano le funzioni già facenti capo ai diversi uffici finanziari delle imposte, del registro, dell'IVA, ecc. Qualora parte di diversi giudizi tributari, in quanto emittente degli atti impugnati, sia l'Ufficio delle Entrate, *nulla quaestio*. Ma quando si tratti dell'impugnazione di atti emessi da diversi uffici finanziari ancora operanti, si possono considerare questi ultimi - ai fini per cui la questione assume rilevanza – come un'unica parte? La giurisprudenza si è posta questo problema, ed è giunta ad una risposta positiva a mio avviso corretta, trattando della nota ed attualissima questione dell'estensione del giudicato a giudizi originati dall'impugnazione, da parte del medesimo contribuente, di atti impositivi aventi ad oggetto questioni di fatto o diritto già trattate in un precedente giudizio e coperte dal giudicato (giudicato esterno). Poiché presupposto necessario per l'estensione del giudicato è che i giudizi si svolgano tra le medesime parti, la Corte di Cassazione, affermando che tale estensione opera qualora in un giudizio in materia di IVA rilevino accertamenti di fatto compiuti agli effetti delle imposte sul reddito (Cass. n. 6883 del 2001), ha evidentemente riconosciuto che i diversi uffici competenti dell'Amministrazione finanziaria debbono essere qualificati come unitaria parte del processo tributario.

Assistenza e rappresentanza nel giudizio dinanzi le Commissioni Tributarie.

Come dicevo all'inizio, di problemi "anomali" nel processo tributario non si sente davvero il bisogno, tali e tanti sono quelli che si possono definire "normali". Dei quali un importante esempio è costituito proprio dalla natura e dall'oggetto dell'assistenza tecnica del contribuente.

Nel processo tributario è previsto che le parti, diverse dall'ufficio impositore, debbano munirsi dell'assistenza tecnica di un difensore abilitato (art. 12 d. lgs. n. 546/92), tranne che per le ipotesi espressamente previste dal comma 5 (su cui v. oltre); sono individuati come soggetti abilitati gli iscritti negli albi professionali degli avvocati, commercialisti, ragionieri, ecc. La disciplina dell'istituto dell'assistenza nel processo tributario è sotto molti profili diversa da quella dell'istituto della difesa esperita dall'avvocato nel processo civile e soprattutto, deve ritenersi, sotto tali profili è esaustiva, non consentendo perciò – ai sensi dell'art. 1 comma 2 d. lgs. n. 546/92 - rinvii alle disposizioni contenute negli artt. 82 ss. c.p.c. Non mi riferisco, naturalmente, alle modalità di svolgimento dell'attività professionale secondo le norme che specificamente la regolano; modalità che sono le stesse nel processo tributario così come negli altri processi. Ad esempio gli avvocati, a differenza degli altri difensori abilitati all'assistenza nel processo tributario, in virtù delle norme che regolano lo svolgimento della loro professione possono:

- ❖ farsi sostituire da un collega nella discussione dinanzi le Commissioni tributarie mediante semplice atto ricevuto in udienza dal segretario della sezione (art. 9 l. forense);

- ❖ procedere alla notifica a mezzo posta senza avvalersi di un ufficiale giudiziario (l. n. 53/94), come conferma per il processo tributario la recentissima Cass. n. 6166 del 2001;

- ❖ utilizzare le procure inviate via fax (art. 1 l. n. 183/93).

Intendo invece sottolineare, più radicalmente, come la funzione del difensore nel processo tributario non coincida con quella del difensore nel processo civile; dal che derivano importanti conseguenze che talvolta la giurisprudenza ha sottovalutato.

Cominciamo con il considerare il conferimento della procura per il giudizio di primo grado, e più in particolare il momento in cui essa deve essere conferita. Nel processo civile il conferimento della procura deve essere antecedente alla costituzione in giudizio, ma non alla redazione e notifica dell'atto di citazione, che possono essere validamente effettuati dal difensore anche prima di tale conferimento, come disposto dall'art. 125, II comma c.p.c. Correlativamente, l'art. 163, III comma, n. 6) c.p.c. prevede che nell'atto di cita-

zione debbano essere indicati nome e cognome del procuratore, e l'indicazione della procura, "qualora questa sia già stata rilasciata". Nel processo tributario, invece, in mancanza di una disposizione corrispondente all'art. 125 cit., si deve evincere dalle norme riguardanti il contenuto del ricorso che la procura deve essere già stata conferita nel momento di redazione e notifica dello stesso alla controparte: infatti l'art. 18 commi 2 e 3 d. lgs. n. 546/92 dispone che il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore e deve contenere l'indicazione dell'incarico (cioè della procura). Il successivo comma 4 dello stesso articolo dispone poi che il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2 o non è sottoscritto ai sensi del comma 3, dal che si evince la tassatività delle ricordate prescrizioni. Non possono perciò essere condivise le conclusioni di quella giurisprudenza (cfr. CTP Pisa, n. 36 del 2000) che applica acriticamente al processo tributario l'art. 125 c.p.c. concludendo dunque per la ammissibilità del ricorso proposto senza previa procura al difensore.

Su questo chiaro dettato normativo è di recente intervenuta, con risultati eversivi, la Corte Costituzionale (sent. n. 189 del 2000), investita della questione di legittimità costituzionale, ai sensi degli artt. 3 e 24 Cost., degli artt. 12 comma 5 e 18 commi 3 e 4 d. lgs. n. 546/92. L'ordinanza di rimessione censurava le indicate disposizioni in quanto escludono che, per le controversie di valore superiore ai 5 milioni di lire, il ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale possa essere proposto dalla parte personalmente. La Corte ha rilevato che tali disposizioni non sono illegittime, in quanto sono suscettibili di essere interpretate nel senso che, anche per le controversie di valore superiore, il ricorso può essere proposto dalla parte personalmente, salvo l'onere di munirsi di difensore abilitato ove ciò sia disposto dalla Commissione adita. A questa conclusione la Corte non arriva sulla base di principi o considerazioni di carattere sistematico, bensì sul solo fondamento di una discutibilissima interpretazione dell'art. 18 comma 3 cit. nella parte in cui rinvia al disposto dell'art. 12 comma 5. I giudici costituzionali non considerano la circostanza che tale ultimo comma si riferisce nel suo complesso alle controversie di valore inferiore ai 5 milioni ed applicano di conseguenza, enucleandolo dal suo contesto, anche alle controversie di valore superiore la parte di tale comma che, come già rilevato, consente alla parte di munirsi di difensore su ordine della Commissione. Questa conclusione, per quanto si è fin qui detto, non appare condivisibile (e bene ha fatto, a mio avviso, la successiva giurisprudenza di merito a disattenderla – cfr. CTP Salerno, n. 223 del 2000; v. anche sul punto Cass. n. 10133 del 2000), né sembra che il sistema adottato dal legislatore del processo tributario sia lesivo dei principi di difesa ed ugualianza: il fatto che per le controversie di minimo ammontare la parte possa stare in giudizio personalmente appare giustificato dalla normale minore dif-

ficoltà delle questioni di diritto ad esse sottese (ma ove ciò, a giudizio della Commissione, non si verifichi, la parte deve munirsi di difensore) e dal fatto che i costi della difesa potrebbero costituire per il contribuente un deterrente ad opporsi anche a pretese tributarie illegittime. Si tratta quindi di una chiara disposizione di favore per il contribuente in un sistema che prevede di norma l'obbligo di assistenza tecnica.

Sempre in tema di conferimento della procura nel processo tributario va sottolineata un'altra differenza rispetto alla disciplina del processo civile. In quest'ultimo, infatti, è prevista un'elencazione tassativa degli atti in calce o a margine dei quali la procura può essere conferita (citazione, ricorso, comparsa di risposta, ecc. – art. 83 comma 3 c.p.c.). Nel processo tributario, invece, il conferimento dell'incarico può essere fatto in calce o in margine di un qualsiasi atto del processo (e quindi anche dell'istanza di fissazione udienza, della memoria, ecc. – art. 12 comma 3). Ovviamente, deve restare fermo quanto detto sopra in ordine al momento in cui la procura deve essere obbligatoriamente conferita per l'ammissibilità della citazione o del ricorso; quanto ora rilevato vale perciò, con riguardo agli atti non introduttivi del giudizio, per il conferimento di procura o incarico ad un difensore diverso da quello originario.

Differente anche, rispetto al processo civile, il sistema delle comunicazioni e notificazioni degli atti processuali. Il sistema civilistico ruota infatti intorno alla figura del "procuratore costituito" per effetto dell'art. 170, I comma c.p.c. per il quale, dopo la costituzione in giudizio, tutte le comunicazioni e notificazioni vanno fatte appunto a tale procuratore. Al contrario, nel processo tributario l'art. 17 dispone che le notificazioni e comunicazioni sono fatte nel domicilio eletto dalla parte o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata all'atto della costituzione in giudizio. Il domicilio può essere naturalmente eletto presso il difensore – nel qual caso la notifica avverrà nei confronti della parte presso di questi - ma ciò non toglie che questa norma individui nella parte e non nel difensore il destinatario delle notifiche, tra cui quella della sentenza che conclude il grado del procedimento, come si è anche visto sopra trattando della legittimazione degli uffici delle Agenzie a ricevere tale notifica. Non trova applicazione nel processo tributario, perciò, neanche l'art. 330 c.p.c. (*contra*, Cass. n. 5777 del 2000) il quale, come costantemente interpretato dalla giurisprudenza, prevede - con ordine tassativo di priorità - che la notifica dell'impugnazione avvenga presso il procuratore costituito e, solo in difetto di tale costituzione, nella residenza dichiarata o nel domicilio eletto per il giudizio.

Non penso naturalmente di aver raggiunto delle conclusioni definitive su questi problemi; spero però di aver dato utili spunti per una discussione e Vi ringrazio per l'attenzione.

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Prof. Giuseppe BISCARDI

Docente presso l'Accademia della Guardia di Finanza

Ricercatore presso l'Università di Tor Vergata - ROMA

SOMMARIO: Introduzione. – 1) I poteri di iniziativa istruttoria del giudice tributario. – 2) I mezzi di prova espressamente consentiti. – 3) Le prove espressamente escluse: giuramento e testimonianza. – 4) Le presunzioni. – 5) L'efficacia della sentenza penale nel contenzioso tributario.

Art. 7 D.Lgs. 546/92

1. Le Commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

2. Le Commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla L. 8 luglio 1980, n.319, e successive modificazioni e integrazioni.

3. E' sempre data alle Commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

4. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

5. Le Commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

1) I poteri d'iniziativa istruttoria del giudice tributario

L'art. 7 D.Lgs. 546/92 che, sia pure in parte, è riportabile all'art.35 del

DPR 636/72 (come modificato dal DPR 739/81) è contenuto nel titolo primo relativo alle “*disposizioni generali*” risultando, perciò, applicabile, fatte salve, ovviamente, differenti ed opposte previsioni espresse, a tutti i modelli ed a tutte le fasi di tutela giurisdizionale tributaria. Esso delinea i poteri delle Commissioni Tributarie, occupandosi, in modo più o meno esplicito, delle attribuzioni del giudice in ordine ai seguenti fondamentali aspetti: a) fatti che rappresentano il *thema probandum* e che sono utilizzabili a fondamento della decisione finale (art.7, co.1); b) mezzi di prova che determinano il convincimento del giudicante sul fatto oggetto di giudizio (art.7 co.1, 2, 3 e 4); c) cognizione di questioni pregiudiziali attinenti alla legittimità di regolamenti e di atti amministrativi rilevanti ai fini della pronuncia (art.7, co.5)¹.

Il co.1 dell’art. 7 cit., nel disciplinare le facoltà di accesso, richiesta di atti, informazioni e chiarimenti che sono attribuite alle commissioni tributarie, circoscrive l’ambito di esercizio di tali poteri “*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*”. Con questa dizione congiunta sembra essersi letteralmente risolto ogni dubbio circa la natura dispositiva dell’attuale rito tributario, visto che ora le Commissioni, nell’esercizio dei poteri istruttori, devono muoversi nell’ambito dei fatti individuati da attore e convenuto a sostegno delle loro pretese ed eccezioni, escludendosi, a differenza del passato, qualsiasi autonoma individuazione dei fatti rilevanti per la decisione ad opera del giudice². Oggetto della prova e dell’accertamento giudiziale sono esclusivamente i fatti allegati dalle parti, alle quali è riservata la determinazione dell’ambito della questione di fatto, la delimitazione, cioè, del tema della controversia: è l’ufficio finanziario o l’ente locale a dover provare i fatti costitutivi dell’accertamento impugnato; mentre il contribuente dovrà provare i fatti modificativi o estintivi della pretesa tributaria.

Orbene, l’amministrazione finanziaria è tenuta ad esternare, per il tramite della motivazione, i fatti costitutivi delle pretese avanzate con i propri provvedimenti: in tal modo, la motivazione indica ed al tempo stesso delimita l’ambito delle ragioni adducibili dall’ufficio. Ragioni che non esplicano efficacia solo con riferimento alla cognizione del giudice, ma, soprattutto, indicano i margini entro cui può svolgersi il diritto di difesa del contribuente, vi-

¹ BAGLIONE MENCHINI MICCINESI *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, p.70.

² L’art. 35 DPR 636/72 prevedeva che i poteri istruttori erano esercitati dalla Commissione “*al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione*”, con ciò legittimando la Commissione ad individuare anche autonomamente e, a prescindere dall’impulso di parte, i fatti rilevanti per la decisione: in questo sistema era data per scontata la natura inquisitoria del processo tributario, che consentiva alla Commissione la indagine e la ricerca di prove anche al di fuori delle regole dell’onere della prova.

sto che egli è posto nella condizione di contestarle proprio attraverso la lettura della motivazione³.

Le conseguenze di tale impostazione sono presto individuabili: la motivazione contenuta nel provvedimento impugnato, così come i motivi del ricorso, non possono quindi in alcun modo essere integrati, né dall'Ufficio, né dal ricorrente (salva la avvenuta produzione di documenti non conosciuti). Ma, se le parti non possono modificare l'oggetto dello specifico processo, a maggior ragione, tale potere è precluso al giudice tributario. Se questi ponesse a base della sua decisione un fatto costitutivo della pretesa fiscale non dedotto dall'ufficio finanziario, per quanto risultante dagli atti di causa, finirebbe col sostituirsi ad esso nel motivare il provvedimento, integrandolo o modificandolo⁴. Allo stesso modo appare, perciò, inevitabile escludere l'utilizzabilità ad opera del giudice di fatti -impeditivi, modificativi od estintivi- non allegati dal ricorrente, anche se oggetto di eccezioni rilevabili d'ufficio (salvo casi specifici quali le decadenze ex art.2969 c.c.); ciò, in quanto, in caso contrario, risulterebbe violato il (fondamentale) principio di eguaglianza delle parti all'interno del processo.

E' questo un basilare principio del processo tributario, ribadito dalla Corte di Cassazione e pacifico nella migliore dottrina. Si sostiene, infatti, che *"il principio della domanda opera nel doppio senso che spetta alla parte il potere monopolistico dell'instaurazione del processo e che, ad essa compete il potere di delimitarne l'ambito"*⁵. Ergo, *"la materia del contendere è delimitata, da un lato, dalla motivazione dell'atto impugnato, dall'altro, dai motivi del ricorso"* (cfr. Cass. n.6065/98 in *Boll. Trib.* 1999, p.919; Idem n.9223/95 in *Boll. Trib.* 1997, p.1829; Id. n.8173/95 in *Giust. civ. Mass.* 1995, p.1430).

Ecco perché l'art.7 limita l'esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie *"ai fatti dedotti dalle parti"*. L'espressione descrive appieno la portata dell'attività istruttoria del giudice: si è infatti rilevato che si tratterebbe di *"un'istruttoria di secondo grado"*⁶, che cioè non attiene all'allegazione dei fatti, ma al controllo dell'attività svolta dalle parti in causa. E' inibita, pertanto, alle Commissioni tributarie *"qualsiasi funzione supplente e sostitutiva rispetto all'operato dell'ufficio fiscale e dello stesso contribuente; in particolar modo le Commissioni non possono confermare l'imposta accertata, od accogliere il ricorso, per ragioni diverse da quelle indicate, rispettivamente, nell'atto impositivo o nel ricorso"*⁷.

³ PORCARO, *Limiti alla cognizione del giudice tributario* in *Corr. Trib.* 1999, p.637

⁴ BAGLIONE MENCHINI MICCINESI, *op. cit.*, p.72

⁵ GLENDI, voce *"Processo Tributario"* in *Enc. Giur. Treccani*, XXIV, Roma 1991, p.5

⁶ RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, p.486.

⁷ LUPI, *Diritto Tributario-parte generale*, Milano, 1998, p.213.

In definitiva, il giudice non può rappresentare una seconda possibilità per porre rimedio a carenze nella allegazione delle prove⁸; in particolare, si è affermato⁹ che non può svolgere alcuna azione di supponenza a favore dell'ufficio. Se ne ricava che la Commissione non può, con l'esercizio delle sue prerogative istruttorie, integrare o addirittura fornire la prova -non data, in tutto o in parte dall'ufficio- del fatto indicato a fondamento del provvedimento impositivo.

Ecco che allora, in quest'ottica, si è formato un costante orientamento della Corte di Cassazione in base al quale, al più tardi in sede contenziosa¹⁰, grava sull'ufficio l'onere di provare la sussistenza dei concreti elementi di fatto che, nell'ambito del parametro prescelto, giustificano il *quantum* accertato o comunque la rettifica. Tanto che, recentemente, la stessa Corte (cfr. Cass. n.10052/2000 in *Giust. civ. Mass.* 2000, p.1670) estremizzando la propria posizione, è arrivata a sostenere la infondatezza, per insussistenza della prova, di un atto di accertamento basato unicamente su un processo verbale di constatazione elevato nei confronti di un terzo e non prodotto in giudizio. In tale circostanza, la Consulta ha ribadito il principio, già espresso in altra sede¹¹, che *“la mancata produzione materiale della fonte di prova rende illegittima la pretesa, non consentendo al giudice di controllare, oltre che le motivazioni, gli elementi di fatto cui viene concretamente ricollegata la responsabilità del contribuente”*.

La Corte si è posta, quindi, in quel filone interpretativo in base al quale il potere del giudice di ordinare l'esibizione del documento non ha lo scopo di rimediare alle negligenze di una parte, ma piuttosto alla impossibilità per essa di produrre un documento posseduto dall'altra. Principio con forza ribadito anche con la recentissima sentenza n.1701/2001, dove si legge: *“...a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7 Dlgs 546/92. Tali poteri, infatti, sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale, in quanto utilizzati solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove richieste”*.

Ancora, per quanto si legge nella sentenza della Commissione Tributaria

⁸ PORCARO, *op. cit.*, p.639

⁹ FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, p.647

¹⁰ Cfr. Cass. n.10052/2000 in *Giust. Civ. Mass.* 2000, p.1670; Idem n.459/97 in *Giust. Civ. Mass.* 1997, p. 80; Id. n.10824/96 in *Il Fisco* 1997, p.2309; Id. n.8173/95 in *Giust. Civ. Mass.*1995, p.1430.

¹¹ Cfr. Cass. n.7218/98 in *Giur. Imp.* 1999, p.180

Regionale di Bologna del 25/2/98 ne *Il Fisco* 1998, p.14048 :” ..la terzietà e l'imparzialità che caratterizzano anche gli organi giurisdizionali del contenzioso tributario, inducono a ritenere che i poteri istruttori non possono essere esercitati per aggirare e/o sanare la manchevolezza in cui sia incorsa colpevolmente l'amministrazione oppure per rimediare alle carenze dell'istruttoria amministrativa o della difesa del contribuente”.

Il che, una volta di più, conferma la insussistenza di poteri sostitutivi del giudice rispetto agli oneri processuali che tipicamente gravano sulla parte che agisce per far valere una propria pretesa. La Commissione, intervenendo quando si è già svolta un'istruttoria preprocessuale sfociata in un atto che per legge deve essere motivato, deve esercitare i suoi poteri al fine di controllare e verificare la prova dei fatti già accertati dall'ufficio, non potendo supportare ulteriormente tali fatti, di per sé sforniti di prova; se così non fosse, essa si trasformerebbe in un organo di amministrazione attiva, compromettendo irrimediabilmente la sua terzietà¹².

Si rammenta che, secondo autorevole dottrina¹³, ed in forza del rinvio disposto dall'art.1, co.2 D.Lgs. 546/92, anche il giudice tributario può richiedere d'ufficio alla pubblica amministrazione le informazioni di cui all'art.213 c.p.c.

Tirando le fila del ragionamento, è allora possibile individuare nei seguenti termini lo spazio di esercizio delle attribuzioni istruttorie delle Commissioni: a) mera verifica dell'attività compiuta dall'ufficio nell'istruttoria amministrativa in ordine ai fatti dedotti come costitutivi dell'atto impositivo; b) accertamento dei fatti impeditivi, modificativi ed estintivi oggetto di eccezioni rilevate dal privato o d'ufficio; c) prova di eventuali fatti impeditivi, modificativi ed estintivi, dedotti dall'amministrazione, per contrastare l'efficacia dei fatti allegati dalla parte privata per ottenere l'annullamento dell'atto, nonché di fatti secondari posti a base di presunzioni¹⁴.

2) I mezzi di prova espressamente consentiti

Il co.1 dell'art. 7 cit. riproduce sostanzialmente il co.1 dell'art. 35 DPR 636/72 e ribadisce così il tradizionale principio del parallelismo tra i poteri istruttori delle commissioni e quelli dell'ente impositore. L'attribuzione alle Commissioni di poteri istruttori modellati su quelli spettanti agli uffici deve

¹² BAGLIONE, MENCHINI, MICCINESI, *op. cit.*, p.76

¹³ PICARDI, (a cura di) *Codice di procedura civile*, Milano, 2001, p.213

¹⁴ BAGLIONE MENCHINI MICCINESI, *op. cit.*, p.77

essere riguardata sotto un duplice profilo di vista. In primo luogo, le facoltà in questione devono essere esercitate “*a fini istruttori*”: ciò significa che, come sinora illustrato, la Commissione non ha poteri di amministrazione attiva e di ricerca della materia imponibile, ma ha soltanto poteri di controllo dei fatti (controversi) dedotti dalle parti, dovendo riesaminare l’attività (probatoria) compiuta dall’ufficio finanziario nella vicenda amministrativa. Fermo ciò, merita sottolineare con forza che tra i poteri istruttori attribuiti all’amministrazione finanziaria e quelli analoghi riconosciuti alle Commissioni vi è profonda e netta differenza sotto il profilo della loro finalizzazione. Invero, l’attività posta in essere dall’amministrazione nell’esercizio di quei poteri ha carattere esplorativo o investigativo in una duplice direzione, giacchè essa è preordinata alla ricerca sia dei fatti rilevanti per la nascita delle pretese impositive sia dei relativi mezzi di prova. Viceversa, il giudice, da un lato, deve attenersi strettamente ai fatti allegati dalle parti; dall’altro, può assumere solo gli specifici mezzi di prova addotti dalle parti medesime o la cui esistenza è acquisita per il tramite delle risultanze processuali¹⁵.

Ma veniamo concretamente ad esaminare i poteri che la Commissione può esercitare, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti:

A) potere di accesso, richiesta dati, informazioni e chiarimenti.

L’accesso è strumentale al fine di operare in via diretta una valutazione degli elementi di fatto o di documenti ritenuti utili: nel corso dell’accesso sarà, pertanto, possibile effettuare verifiche e ricerche, o procedere ad ispezioni di persone e cose.

La richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, che non significa materiale apprensione degli stessi, è rivolta dalla Commissione a soggetti tassativamente indicati nelle singole leggi d’imposta (pubbliche amministrazioni, intermediari finanziari, società di comunicazioni, istituti di credito, assicurazioni, enti pubblici non economici, professionisti etc). Tramite la richiesta di dati, informazioni e chiarimenti il giudice può domandare notizie al fine di verificare i fatti rilevanti in causa. E’ da segnalare che, a differenza dell’art. 35, co.2 DPR 636/72, che prevedeva il potere del collegio di delegare uno dei suoi componenti per l’esecuzione degli accessi e delle ispezioni, la norma in esame non contempla analoga facoltà. Da ciò deriva che solo la Commissione, nella sua interezza, può procedere all’espletamento del mezzo istruttorio, con la conseguenza che l’inosservanza del divieto di delegare l’atto ad un componente del collegio si traduce non in mera irregolarità, né in nullità relativa, ma in una nullità assoluta di tale atto, in quanto compiuto da un giudi-

¹⁵ RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario* in *Rass. Trib.* 2000, p.383.

ce diverso da quello previsto, sicché l'atto stesso resta radicalmente estraneo al processo ed in esso non utilizzabile.

B) potere di richiedere relazioni conoscitive e di disporre la consulenza tecnica: apposite relazioni possono essere richieste ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza (che nel sistema del DPR 636 cit. era tenuto a fornire la sola collaborazione), quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare difficoltà.

Il primo mezzo istruttorio era previsto, in maniera pressoché identica, dall'art.35 co.3 cit.. Il legislatore, quindi, non ha recepito le obiezioni avanzate in passato da buona parte della dottrina circa la legittimità di siffatta prova. Residuano, infatti, numerose perplessità sull'utilizzo da parte delle Commissioni di relazioni provenienti da organi incardinati nella pubblica amministrazione, con dubbi fisiologici sull'imparzialità di tali soggetti, nonostante la sostanziale gratuità dell'attività dagli stessi prestata. Infatti, come è stato autorevolmente rilevato, *“il fondamentale principio costituzionale dell'indipendenza del giudice riguarda necessariamente anche gli ausiliari del giudice stesso, sicché appare inammissibile che le Commissioni possano avvalersi dell'ausilio di relazioni promananti da organi incardinati o collegati alla parte pubblica del processo”*¹⁶.

La consulenza tecnica d'ufficio, che non costituisce in genere una prova, bensì un mezzo ausiliario di conoscenza a disposizione del giudice (cfr. Cass. n.2629/90 in *Giust. Civ. Mass.* 1990, fasc.7; Idem n.6594/87 in *Giust. Civ. Mass.* 1987 fasc.3), è dunque lo strumento istruttorio preferibile, qualora debbano acquisirsi al processo elementi conoscitivi di particolare complessità. Ciò per vari ordini di motivi: in primo, luogo per la professionalità e terzietà del soggetto deputato a svolgerla, in secondo luogo per l'onerosità della stessa secondo il principio di soccombenza, ed infine, per il richiamo generalizzato a tutte le norme del codice di rito in materia (artt.61, 62, 63 e 64 c.p.c. sulla responsabilità del consulente) che garantiscono l'oggettività delle valutazioni espresse dal consulente.

C) E' sempre data, inoltre, alle Commissioni la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

La facoltà non è riconosciuta al giudice *tout court*: è necessario, cioè, che

¹⁶ RUSSO, *op. cit.*, p.486.

i documenti di cui si ordina il deposito siano ritenuti necessari alla decisione della lite. In pratica, il potere in argomento dovrebbe essere esercitato solo allorquando, nel leggere gli atti di causa, il giudice (*rectius* il relatore designato ex art. 30) ravvisi la necessità di acquisire ulteriori documenti rivelatori di taluni fatti materiali utili al chiarimento della fattispecie all'esame. Contrariamente a quanto previsto nell'art.210 c.p.c., il potere riconosciuto al giudice può essere esercitato soltanto nei confronti delle parti processuali, per cui è precluso il potere di ordinare il deposito di documenti in possesso di soggetti terzi. Di conseguenza, l'acquisizione di atti e documenti nella disponibilità di terzi può avvenire solo mediante il ricorso al diverso mezzo istruttorio contemplato nell'art.7, co.1 e, per altro verso, il potere in questione può essere esercitato “*non per qualsiasi documento rilevante, ma solo per quelli necessari*”, ove “*la necessarietà sta ad indicare che quel documento è considerato come l'unico mezzo idoneo per la dimostrazione di un fatto*”¹⁷.

In forza del rinvio disposto dall'art. 1, co.2 D.Lgs. 546/92, risultano recepite dal giudizio tributario le norme del codice di procedura civile regolanti l'espletamento della prova; in particolare l'ordine di esibizione non è eseguibile coattivamente ed “*il rifiuto della parte costituisce solo comportamento valutabile dal giudice ai sensi dell'art. 116, co.2 c.p.c.*” (Circolare Min. Fin. n.98/E del 1996).

Le prove documentali prodotte o acquisite producono l'efficacia per il giudice stabilita dal codice civile: la scrittura privata autenticata, riconosciuta o verificata fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta¹⁸.

L'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti. Nel caso del verbale di constatazione della Guardia di Finanza, che in molti casi viene posto a fondamento integrale del successivo atto di accertamento dell'amministrazione finanziaria, l'efficacia della prova legale è riservata ovviamente alla descrizione delle operazioni compiute e dei dati riscontrati. Al contrario, le dichiarazioni rese dal contribuente, e riportate nel verbale, saranno liberamente valutate dal giudice, ma non potranno mai assumere il valore di confessione stragiudiziale,

¹⁷ FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 1996, p.120

¹⁸ “*E non anche della veridicità delle dichiarazioni in essa rappresentate, il cui contenuto può essere contestato dal sottoscrittore con ogni mezzo di prova*”, Cass. n.5958 del 1/7/96 in *Giust. Civ. Mass.* 1996, p.931; e, nello stesso senso, Cass. n.7944/93 in *Giust. Civ. Mass.* 1993, p.1194.

sia per la particolare condizione psicologica in cui sono rese (Comm. Trib. Centr. n.6298/90, in *Giur. imp.* 1991, p.162), sia per le perplessità esistenti in dottrina circa l'ammissibilità di tale mezzo probatorio nel processo tributario, alla luce della espressamente negata esperibilità della prova testimoniale. Diverso è il discorso per le dichiarazioni di terzi introdotte dal contribuente nel processo attraverso l'atto notorio che le documenta, alle quali, di recente, si è riconosciuta l'efficacia propria delle prove indiziarie (Comm. Trib. Reg. Perugia, n.526/2000 ne *Il fisco* 2001, p.10132).

Resta da fare menzione delle scritture contabili, le quali assumono un ruolo di primo piano nel giudizio *de quo*. Com'è noto, per disposizione codicistica, esse fanno prova contro l'imprenditore (art. 2709 c.c.). Le loro risultanze, però, possono essere disattese dall'amministrazione finanziaria solo contestandone l'attendibilità globale o specifica (Comm. Trib. Reg. Parma, n.30/92 in *Boll. Trib.* 1992, 1034), tanto che "il giudice può superarne il contenuto soltanto se vengono acquisiti al processo elementi capaci di contrastarne la forza delle rappresentazioni in esse espresse o i fatti che la parte tenta di dimostrare"¹⁹. Tra i poteri riconosciuti alle Commissioni tributarie meritano da ultimo cenno quello di disapplicare -se ritenuti illegittimi- regolamenti ed atti amministrativi generali (salva comunque la possibilità di impugnarli autonomamente innanzi al giudice amministrativo competente qualora si ritengano immediatamente lesivi di interessi legittimi) e quello di dichiarare non applicabile sanzioni non penali nell'ipotesi del cosiddetto errore scusabile, attualmente previsto dall'art. 8 D.lgs. 546/92.

3) *Le prove espressamente escluse: giuramento e testimonianza*

In attuazione di espressa previsione contenuta nella legge delega e ribadendo il principio già contenuto nel DPR 636/72, a seguito delle modifiche apportate dal DPR 739/81, sono state escluse, fra le prove utilizzabili nel processo tributario, sia il giuramento che le prove testimoniali. Il giuramento, in quanto comporta una disposizione di un proprio diritto soggettivo, mal si concilia con il carattere pubblicistico del rapporto d'imposta, fondato sull'art.53 Cost. e, quindi, ragionevolmente ne è stata esclusa l'ammissibilità.

La proibizione della prova testimoniale è frutto della riforma del 1981, prima della quale il silenzio sul punto del legislatore aveva lasciato ampi margini di dubbio. Gli effetti di tale riforma sono stati confermati con la successiva, più radicale riforma del 1992. Il divieto, che ha passato indenne il va-

¹⁹ BATISTONI FERRARA, *Appunti sul nuovo processo tributario*, Padova, 1995, p.65-66

glio della Corte Costituzionale (ordinanze nn.18/2000, 76/89 e 506/87) fa sì che il giudice non possa interrogare direttamente alla presenza della parte, colui che ha reso le informazioni, né possa riconoscere rilevanza a dichiarazioni di terzi eventualmente prodotte da questi ultimi.

Si apre, allora, un problema di non facile soluzione circa il valore che assumono nella fase giurisdizionale le dichiarazioni di terzi ricevute dall'Ufficio. In primo luogo, si può negare efficacia probatoria a tali atti, escludendo che essi siano in grado di giustificare il provvedimento impositivo e degradando il ruolo di essi a mere fonti di informazioni per la pubblica amministrazione, sulla base delle quali questa può orientare la propria ricerca²⁰. In secondo luogo, si può sostenere che il giudice possa apprezzare liberamente tali dichiarazioni come prove dei fatti posti dall'ufficio a base dell'accertamento, risultando così esse pienamente spendibili in sede contenziosa. Così *"...le dichiarazioni rese da terzi in sede di verifica assumono valore probatorio nel procedimento amministrativo di accertamento e, con tale veste, esse possono entrare nel processo giurisdizionale affinché il giudice possa apprezzarle liberamente come prove poste alla base dai fatti assunti dall'ufficio o come prove liberamente spendibili in sede contenziosa"* (Comm. Trib. Reg. Potenza, n.89/99 in *Tributi*, 1999, p.1064).

In questo senso sembra essersi orientata anche la più recente giurisprudenza di legittimità. Con sentenza n.14774/2000 in *Giust. Civ. Mass.* 2000, p.2327, ha ritenuto che *"il divieto di ammissione della prova testimoniale ...non implica l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento anche sul conto di un determinato contribuente. Tali dichiarazioni, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali semplici elementi "indiziari", il cui valore può essere sempre contestato dal contribuente nell'esercizio del suo diritto di difesa"*.

Non si può non concordare, allora, con quanti affermano che ne risulta delineato un sistema che *"da un lato sacrifica la prova testimoniale e dall'altro riconosce efficacia probatoria a dichiarazioni di scienza, e quindi pur sempre di contenuto testimoniale, ma assunte senza le garanzie che sono proprie della prima"*²¹.

L'esistenza di un tale limite in ambito giurisdizionale tributario appare, poi, difficilmente giustificabile in riferimento alle ipotesi in cui il diritto di di-

²⁰ A. e M. FINOCCHIARO *op. cit.*, p.124

²¹ Così RUSSO *Il divieto della prova nel processo tributario* in *Rass. Trib.* 2000, p.567 ss.

fesa del contribuente possa essere effettivamente attuato soltanto attraverso la deposizione di un soggetto estraneo alla lite (specie, ma non solo, alla luce dell'introduzione del principio di personalità della sanzione tributaria).

Al proposito, non si può che auspicare che la modifica dell'art.111 Cost. non rimanga a lungo ignorata dal legislatore anche in sede di regole processuali tributarie, con la rimozione di limiti probatori e la piena attuazione del diritto alla prova.

4) *Le presunzioni*

Non esistono dubbi circa l'utilizzabilità, ad opera della Commissione, delle presunzioni legali predeterminate in assoluto dal legislatore e contro le quali non è ammessa prova contraria, ferma restando per il giudice la possibilità, in caso di presunzioni non sufficientemente garantistiche per il cittadino, di rimettere alla Corte Costituzionale le questioni non manifestamente infondate sollevate nel corso del processo. Perplessità invece sono sorte riguardo alle presunzioni semplici.

A rigore, il divieto posto dal co.4 dell'art. 7 cit. alla utilizzazione della testimonianza dovrebbe orientare, stante il disposto del co.2 dell'art. 2729 c.c., a vietare l'ingresso delle presunzioni semplici nel processo. Tuttavia, appare oggi una battaglia di retroguardia quella che si oppone alla utilizzazione di tale strumento ad opera delle Commissioni. Sembra, invece, più realistico consentire, in linea con la uniforme tendenza giurisprudenziale (Cass. n.7867/97 in *Giust. Civ.* 1997, p.3021; Idem n.12854/97 in *Corr. Trib.* 1998, p.1897) ai giudici di ricorrere ad esse, con due importanti precisazioni: 1) deve essere rispettato il disposto dell'art. 2729 co.1 c.c., per cui possono essere ammesse solo presunzioni gravi, precise e concordanti; 2) il giudice deve sollecitare il contraddittorio delle parti sul punto, invitandole a discutere circa i fatti che sono alla base del ragionamento presuntivo e riguardo alla ricorrenza, nel caso di specie, dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c..

5) *Efficacia della sentenza penale nel contenzioso tributario*

Da ultimo, è bene soffermarci rapidamente sulla questione inerente all'efficacia probatoria della sentenza penale *-rectius* dei fatti accertati con tale sentenza- nel giudizio tributario. Come ribadito da una recente pronuncia (Cass. n.12577/2000 ne *Il Fisco* 2000, p.12577) l'efficacia del giudicato penale nel contenzioso tributario "*opera nell'ambito e con i limiti della fattispecie prevista dall'art.654 c.p.p*".

Tale efficacia, perciò, è espressamente sottoposta alla duplice condizione che nel giudizio tributario la soluzione dipenda dagli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudicato penale e che la legge civile non ponga limitazioni alla prova “*della posizione soggettiva controversa*” (cfr. Cass. n.5730/98 ne *Il Fisco* 1998, p.5079). Da ciò discende, a mio avviso, l'impossibile vincolatività in sede tributaria dei fatti accertati in sede penale, attese le limitazioni probatorie che caratterizzano il processo tributario. Non va sottoaciuto, tuttavia, che la migliore dottrina processual-penalistica (Nobili) distingue al riguardo tra limitazioni in astratto ed in concreto: tale rilievo, tuttavia, non può essere sviluppato in questa sede.

Nulla vieta, peraltro, che il giudice tributario faccia uso degli elementi probatori acquisiti in sede penale, purché compatibili con la struttura del rito tributario e purché proceda a propria ed autonoma valutazione di tali elementi (in questo senso cfr. Cass. n.12577 cit.).

La valenza dimostrativa della sentenza penale dovrà, in ogni caso, essere rapportata alla tipologia ed al contenuto della stessa, soprattutto quando essa non involga, per la sua natura, un accertamento pieno dei fatti. Ciò vale in particolare per la pronuncia di patteggiamento la quale “*non comporta un accertamento positivo di responsabilità, non potendo farsi discendere dalla sentenza emessa ai sensi dell'art.444 c.p.p. la prova dell'ammissione di responsabilità da parte dell'imputato e ritenere che detta prova sia utilizzabile in altro procedimento*” (Cass. n.9332/95 in *Foro It.* 1996, p.359). Pregevoli considerazioni, queste ultime, che non sembrano essere state recepite nell'attualissima sentenza n.2724/2001 della Corte di Cassazione, dove si legge: “*la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. costituisce elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione*”.