

CORSO DI LAMEZIA TERME

08/11/2001

LAMEZIA TERME, 8 NOVEMBRE 2001 - Gran Hotel Lamezia Terme,
Piazza Stazione.

RELATORI

| | | |
|--------------------------|--|---|
| Dott. Carlo THOMAS | – Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma | <i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i> |
| Dott. Achille MELONCELLI | – Giudice Tributario presso la Commissione Tributaria Regionale del Lazio | <i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i> |
| Prof. Giuseppe SANTORO | – Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del Lazio | <i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i> |
| Dott. Giuseppe FALCONE | – Consigliere della Corte di Cassazione. | <i>La redazione della sentenza</i> |

COORDINATORI DEL CORSO:

Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI
Consigliere Dott. Antonio MARTONE
Consigliere Dott. Elio KUNZ

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Sig.ra Rita AMOROSI
Sig.ra Stefania GUIDO

LAMEZIA TERME, 8 NOVEMBRE 2001 - Gran Hotel Lamezia Terme,
Piazza Stazione.

RELATORI

| | | |
|--------------------------|--|---|
| Dott. Carlo THOMAS | – Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma | <i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i> |
| Dott. Achille MELONCELLI | – Giudice Tributario presso la Commissione Tributaria Regionale del Lazio | <i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i> |
| Prof. Giuseppe SANTORO | – Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del Lazio | <i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i> |
| Dott. Giuseppe FALCONE | – Consigliere della Corte di Cassazione. | <i>La redazione della sentenza</i> |

COORDINATORI DEL CORSO:

Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI
Consigliere Dott. Antonio MARTONE
Consigliere Dott. Elio KUNZ

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Sig.ra Rita AMOROSI
Sig.ra Stefania GUIDO

CALABRIA, 08 NOVEMBRE 2001

PARTECIPANTI

| | <i>Nome</i> | <i>Qualifica</i> | <i>Commissione</i> |
|----|---------------------------|--------------------|--------------------------|
| 1 | AITA Aldo | Vice Presidente | Cosenza |
| 2 | ANGOTTI Giovanni | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 3 | BIANCO Natalino | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 4 | BORGESE Antonino | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 5 | CALICIURI Tommaso | Giudice | Cosenza |
| 6 | CALVERI Desio | Giudice | Reg. Catanzaro s.s. R.C. |
| 7 | CARRICATO Rocco | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 8 | CARUSO Michele | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 9 | CHIRIANO Rocco | Vice Presidente | Regionale Catanzaro |
| 10 | COPANI Carmelo | Presidente di Sez. | Cosenza |
| 11 | COPPOLA Saverio Francesco | Giudice | Cosenza |
| 12 | COSTANTINO Domenico | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 13 | DE ROSE Salvatore | Giudice | Cosenza |
| 14 | DE SIENA Nicola | Giudice | Provinciale Catanzaro |
| 15 | D'INGIANNA Giuseppina | Vice Presidente | Cosenza |
| 16 | FERRARO Salvatore | Giudice | Reggio Calabria |
| 17 | FEUDALE Luigi | Giudice | Provinciale Catanzaro |
| 18 | FOTI GiovanDomenico | Giudice | Reggio Calabria |
| 19 | GATTO Letterio | Giudice | Cosenza |
| 20 | GENISE Angelo Antonio | Giudice | Cosenza |
| 21 | GRATTERI Giuseppe | Giudice | Reggio Calabria |
| 22 | IANNAZZO Felice | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 23 | IERINO Giuseppe | Giudice | Provinciale Cosenza |
| 24 | LAZZARO Salvatore | Giudice | Provinciale Catanzaro |
| 25 | LOMBARDO Fernando | Giudice | Reggio Calabria |
| 26 | LOMBARDO Rocco | Presidente di Sez. | Reggio Calabria |
| 27 | LUPIS CRISAFI Isidoro | Giudice | Reggio Calabria |
| 28 | MAIONE Francesco Maria | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 29 | MANES Myria | Giudice | Cosenza |
| 30 | MANGANI Ettore | Giudice | Provinciale Catanzaro |
| 31 | MARCHESE Vito | Giudice | Vibo Valentia |
| 32 | MARCIANÒ Paolo | Giudice | Reggio Calabria |
| 33 | MARINCOLO Michelino | Giudice | Cosenza |

segue

| | <i>Nome</i> | <i>Qualifica</i> | <i>Commissione</i> |
|----|-------------------------|--------------------|-----------------------|
| 34 | MARTINO Pasquale | Giudice | Cosenza |
| 35 | MARZULLO Gerardo | Giudice | Cosenza |
| 36 | NAPOLITANO Aurelio | Vice Presidente | Cosenza |
| 37 | NARDO Francesco Antonio | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 38 | PANUCCIO Alberto | Giudice | Reggio Calabria |
| 39 | PECORARO Domenico | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 40 | PEDONE Luigi | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 41 | PELLEGRINO Pasquale | Giudice | Cosenza |
| 42 | POLICICCHIO Michele | Vice Presidente | Cosenza |
| 43 | PROCOPIO Salvatore | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 44 | RETTURA Ernesto | Giudice | Provinciale Catanzaro |
| 45 | RIPOLI Osvaldo | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 46 | RIZZUTI Beniamino | Giudice | Cosenza |
| 47 | RUGNA Giulio | Giudice | Reggio Calabria |
| 48 | SCARAMUZZINO Antonio | Vice Presidente | Provinciale Catanzaro |
| 49 | SCAVELLI Rosina | Giudice | Crotone |
| 50 | SCIALLIS Armando | Giudice | Provinciale Catanzaro |
| 51 | SGANGA Leonardo | Giudice | Vibo Valentia |
| 52 | SGOTTO Caterina | Giudice | Provinciale Catanzaro |
| 53 | SIRIANNI Emilio | Giudice | Provinciale Catanzaro |
| 54 | SORACE Salvatore | Giudice | Cosenza |
| 55 | SPAGNUOLO Mario | Presidente di Sez. | Regionale Catanzaro |
| 56 | SPEZIALE Paolo | Vice Presidente | Reggio Calabria |
| 57 | TORTORICI Giovanni | Giudice | Cosenza |
| 58 | TRIPODI Antonino | Giudice | Regionale Catanzaro |
| 59 | VECCHIO Massimo | Presidente di Sez. | Regionale Catanzaro |
| 60 | ZAFFINA Salvatore | Giudice | Provinciale Catanzaro |

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Dott. Achille MELONCELLI

Giudice presso la Commissione Tributaria Regionale del LAZIO

1. *I dati normativi*

I dati normativi riguardanti i poteri istruttori della Commissione tributaria si distinguono in dati normativi diretti, in quanto si riferiscono espressamente ai poteri istruttori, e in dati normativi indiretti, quali sono quelli che sono utilizzati in sede di interpretazione sistematica.

I primi si riducono all'art. 7 DLgs 31 dicembre 1992, n. 546,¹ che si intitola "Poteri delle commissioni tributarie", ma che si occupa, poi, a parte il potere di disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali illegittimi (art. 7.5. CPT), di disciplinare solo i poteri istruttori delle Commissioni tributarie. Tra i dati normativi diretti vanno annoverati anche gli art. 32.1, 22.4, 23.2, 23.3, 24.1 e 58 CPT.

I secondi sono tutti quelli che potenzialmente si connettono ai dati normativi diretti, secondo un rapporto di varia vicinanza, come risulterà nel corso dell'esposizione. Ma tra questi vanno ricordati soprattutto quelli di rango gerarchico superiore, come l'art. 111 Cost. nel testo della legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, e quelli di contenuto generale, come la legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), e gli atti normativi di modifica del processo amministrativo (decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 80, e legge 21 luglio 2000, n. 205).

2. *Il ricorso al metodo di analisi per struttura e per funzione.*

Per illustrare il potere istruttorio delle Commissioni tributarie propongo di usare il metodo di analisi per struttura e per funzione, che, oltre ad essere consolidato nella ricerca giuridica, è, credo, nuovo quanto all'applicazione al nostro tema. La coppia concettuale di contrasto serve a mettere in luce tutti

(1) Il DLgs 31 dicembre 1992, n. 546, Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, verrà indicato d'ora in poi nel testo con l'acronimo "CPT" di "Codice processuale tributario".

gli aspetti, anche quelli che tendono a rimanere in ombra, e a connetterli in maniera tale da individuare compiutamente il regime di un istituto. In via di prima approssimazione possiamo ben dire che ogni istituto giuridico è conformato in un determinato modo perché deve conseguire un determinato fine: ha una struttura perché deve svolgere una data funzione. Se, ancora in prima approssimazione, la struttura è strumentale rispetto alla funzione, in una visione anche di poco più raffinata non è difficile prevedere che non è solo la struttura a condizionare la funzione, ma è anche la seconda che modella la prima.

Oggetto della nostra analisi è il “potere istruttorio” della Commissione tributaria. Il potere è una situazione giuridica soggettiva dinamica, strumentale rispetto ad un *munus*, ad una situazione giuridica soggettiva statica di dovere e la sua struttura è ricavabile dalla norma giuridica che lo prevede e che lo inserisce nel rapporto giuridico da essa regolato. E se la norma giuridica ha una struttura che, a parte gli elementi standardizzati, varia a seconda dell’oggetto, del contenuto di specie e del destinatario, altrettanto accade per il potere della Commissione tributaria che essa regola e che consente alla Commissione tributaria di erogare quell’energia giuridica che conduce all’adozione dell’atto.

La parola “istruttorio”, poi, indica il fine del potere, che è un potere processuale, cosicché il fine del potere da esaminare è quello dell’istruttoria processuale. Così formulato, il fine è, tuttavia, ancora di livello generale e lo si specifica precisando che è un potere istruttorio processuale tributario, secondo l’intero sistema del processo tributario, il quale si colloca nel genere del sistema processuale complessivo, inserito a sua volta nell’ambito dell’intero ordinamento. Per questa via la funzione assume un ruolo determinante nell’interpretazione della struttura.

Le considerazioni esposte inducono a partire dagli aspetti funzionali di un istituto, i quali si presentano sotto le tre specie degli effetti, della funzione e del fondamento. Solitamente si seguono due ordini di ricerca: l’interprete va dalla struttura agli effetti dell’istituto, attraverso gli effetti ne individua lo scopo e, dunque, la funzione e da questa, individuando le ragioni per le quali ad un istituto è assegnata una data funzione, si identifica anche il suo fondamento, che coincide con la linea di demarcazione degli interessi dei soggetti legati dal legislatore in rapporto giuridico. Il legislatore segue il percorso inverso: dal fine, che egli è in grado di scegliere in maniera relativamente libera, seleziona gli interessi, li gradua, li modella e li connette, determinando così lo scopo, gli effetti e la struttura di un determinato istituto. Seguiamo anche noi la stessa sequenza del legislatore, perché essa consente una migliore visione d’insieme e perché, comunque, anche ove si seguisse il percorso inverso, solo fine e fondamento consentono di ben concepire la struttura.

3. I profili funzionali dell'istruttoria processuale tributaria.

3.1. Il fondamento.

Nell'organizzare il processo tributario il legislatore non può non tener conto della forma dello Stato e della sua genesi storica. La nascita dello Stato parlamentare rappresentativo trae occasione, com'è noto, dal conflitto tra i governanti e i governati in ordine al prelievo coatto di danaro. Le ulteriori vicende della formazione dello Stato moderno combinano, poi, controllo preventivo del prelievo e tutela dei diritti, patrimoniali e no, e sfociano nello Stato di diritto del secolo XIX, dal quale è derivata anche la forma del nostro Stato.

Ferma la coattività del prelievo e data la legittimazione democratica rappresentativa alla coazione nel prelievo per il concorso alle spese pubbliche, il rapporto giuridico tributario deve svolgersi secondo le regole proprie dello Stato di diritto, tra le quali figura anche la giurisdizionalità dei tributi. Dunque, per quel che riguarda lo Stato italiano repubblicano, il processo tributario ha la propria radice nell'art. 2 Cost., nella separazione della sfera dei soggetti governati da quella dei governanti e nella subordinazione del settore patrimoniale della prima all'interesse pubblico, che è dovere dei governanti perseguire, ma solo per il tramite della legge, preventiva generale ed astratta, e solo con la garanzia successiva del controllo del giudice. E si ha garanzia giurisdizionale solo se il giudice opera come terzo, con poteri incisivi sull'oggetto di accertamento, e in posizione di imparzialità rispetto a parti paritariamente operanti in giudizio.

Considerata questa origine storica e tenuto conto delle scelte costituzionali del 1947 e di quelle recenti del 1999, secondo cui <<La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge>> (art. 111.1 Cost.) e <<Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale>> (art. 111.2.1 Cost.), anche il processo tributario ne risulta fortemente condizionato, così come ne risulta condizionato l'interprete, il quale è vincolato a leggere le norme tributarie in modo che il processo tributario risulti conformato ai principi costituzionali e in modo da non discostarsi, in ragione della specialità, dal modello generale del processo ordinario disegnato dal Costituente e dal legislatore costituzionale, se non nella misura strettamente necessaria e comunque ragionevolmente consentita.

Dato il fondamento del processo tributario che s'è individuato, esso non può che avere natura dispositiva, sia per quel che riguarda la delimitazione del suo oggetto sia per quel che riguarda la delimitazione dei temi di prova. Non a caso a questa conclusione si è giunti nell'interpretazione sia dell'art. 35

DPR 26 ottobre 1972, n. 636, sia dell'art. 7 CPT, che ha, peraltro, consentito il rafforzamento del principio della domanda.

Fermo il principio dispositivo, esso è oggi, in forza dell'art. 7.1 CPT, accolto in maniera più ampia rispetto al precedente regime, in una duplice direzione. Da un lato, il limite del potere istruttorio delle Commissioni tributarie <<ai fatti dedotti dalle parti>> pone a carico del contribuente l'onere di allegazione, assente nel regime precedente, con la conseguente possibilità di renderli oggetto di accertamento in aggiunta ai fatti non allegati, ma risultanti dagli atti di causa. Dall'altro lato, tutti i poteri istruttori delle Commissioni tributarie, e non solo quelli previsti dall'art. 7.1 CPT, in cui si fa espresso riferimento ai fatti dedotti dalle parti, sopportano la duplice limitazione derivante dalla vigenza del principio dispositivo. Ciò si riflette, come si vedrà, sul limite all'esercizio d'ufficio dei poteri istruttori, con particolare riguardo al punto fino al quale le Commissioni tributarie possono spingersi nel disporre di propria iniziativa l'acquisizione di prove, non richieste da alcuna delle parti, ma rilevanti o necessarie per l'accertamento dei fatti da esse dedotte in giudizio. Infatti, se si ritiene che il rinvio operato dall'art. 1.2 CPT al CPC comprenda anche l'art. 115 cpc, secondo il quale il giudice deve basare la sua decisione sulle prove proposte dalle parti, si accoglie apertamente il principio dispositivo. La regola è, dunque, l'iniziativa probatoria delle parti, rispetto alla quale si pone come deroga la disponibilità d'ufficio dei mezzi istruttori.

Che i poteri istruttori ex art. 7 CPT siano esercitabili d'ufficio è comunemente ammesso, perché la regola della disponibilità delle prove è fissata dalla combinazione dell'art. 1 CPT e dell'art. 115 CPC e perché l'art. 7 CPT si pone come un caso di deroga al principio dispositivo, anche se solo implicitamente formulato. Il carattere derogatorio deriva sia dal fatto che l'art. 7 CPT disciplina le attività istruttorie come attività propria delle Commissioni tributarie e non come attività delle parti, nell'esercizio di poteri propri delle Commissioni tributarie e non di poteri spettanti alle parti, sia dal fatto che l'unico riferimento ad iniziativa delle parti è quello operato nel primo comma per affidare loro solo il compito di delimitare i fatti da provare. Inoltre, il carattere derogatorio della disponibilità ufficiosa dei mezzi istruttori è non solo basato sul fondamento del processo tributario nella forma dello Stato di diritto, ma è confermato dal ruolo meramente secondario integrativo che ad esso è riservato dallo stesso CPT, quando, nell'art. 22.4 regola il deposito di documenti e nell'art. 23.3 prevede che la parte resistente indichi nelle controdeduzioni le prove di cui intende avvalersi.

I poteri istruttori delle Commissioni tributarie sono, dunque, strumentali rispetto alla tutela del diritto di difesa delle parti e non possono essere esercitati per svolgere indagini autonome. Nei limiti del controllo e dell'integrazione degli elementi introdotti dalle parti, solo quando il materiale probatorio

raccolto non sia sufficiente per decidere con certezza e quando siano già stati individuati degli elementi idonei a superare il dubbio, la loro acquisizione d'ufficio è giustificata. Il «fine istruttorio» giustifica tale acquisizione e la limita a quegli elementi, risultanti dagli atti del processo e necessari per l'accertamento dei fatti di causa. Vi rientrano, pertanto, come acquisibili d'ufficio, le prove cui le parti si siano riferite senza chiederne formalmente l'assunzione e le prove la cui esistenza emerga dagli atti processuali, comprese le risultanze di altre prove.

La natura dispositiva del processo tributario si riflette sull'onere della prova e sulla sua ripartizione tra le parti. Posto, in linea di principio che, quando inizia il processo tributario, le prove dei fatti, su cui l'Ufficio ha fondato la sua pretesa, siano state già raccolte in sede procedimentale amministrativa, esse devono essere prodotte in giudizio dall'Ufficio che se le veda contestare dal contribuente ricorrente. Il contribuente, dal canto suo, è tenuto a produrre le prove contrarie a quelle dell'Ufficio, cioè le prove idonee a dimostrare i fatti impeditivi, modificativi od estintivi della pretesa tributaria e i fatti che giustificano una riduzione quantitativa dell'oggetto (oneri deducibili) o del contenuto dell'imposta (detrazioni di imposta). Se il ricorso al giudice tributario ha per oggetto un indebito, di cui il contribuente chiede la ripetizione, è il soggetto passivo del rapporto giuridico tributario che deve dimostrare sia l'effettuazione del pagamento non dovuto sia la verifica dei fatti che lo rendono indebito. Ma, se, in questo ambito processuale, sorge controversia sui fatti costitutivi del rapporto giuridico tributario, la loro prova deve essere fornita dall'Ufficio.

Questo semplice schema è quello che si chiama onere della prova in senso soggettivo, perché si riferisce alle attività che le parti hanno l'interesse di compiere per far valere le proprie ragioni e per vedersene riconoscere dal giudice. Se, poi, permanendo una qualche incertezza sui fatti controversi, la Commissione tributaria disponga dei poteri istruttori di cui è titolare e, ciononostante, permanga l'incertezza, o se la Commissione tributaria decida di non integrare le prove delle parti, si pone il problema dell'onere della prova in senso oggettivo: il giudice, assumendo i fatti non provati come insussistenti, decide, in base al diritto sostanziale, in senso sfavorevole alla parte che avrebbe tratto vantaggio dalla dimostrazione della loro esistenza.

Risulta così delineata la linea di demarcazione degli interessi del soggetto contribuente e dell'autorità amministrativa finanziaria, che, sul piano processuale tributario, è stata tracciata dal legislatore in sede di attuazione del principio costituzionale dello Stato di diritto. Di questo complesso bilanciamento di interessi, che costituisce il fondamento dell'istituto del potere istruttorio del giudice tributario, si deve tener conto nell'esaminare gli altri aspetti funzionali dell'istituto, cioè la funzione, o scopo, e gli effetti.

3.2. *La funzione dell'istruttoria processuale tributaria.*

La natura giurisdizionale della Commissione tributaria e della sua attività comporta un'interpretazione della disposizione contenuta nell'art. 7 CPT adeguata al fondamento del potere istruttorio, che necessariamente supera la lettera delle formulazioni normative, nel senso che i poteri della Commissione tributaria, che pure sono i medesimi di quelli di cui è titolare l'Ufficio tributario, sono orientati verso il diverso fine costituito dalla verifica dei risultati dell'istruttoria amministrativa, ripercorrendo il cammino già seguito dall'Ufficio e controllando se non siano fondate le censure avanzate dal ricorrente. In altri termini, i poteri hanno la medesima struttura, ma la loro funzione è diversa.

Del resto che la funzione sia diversa risulta dalla stessa lettera dell'art. 7 CPT, che, nell'attribuire alle Commissioni tributarie gli stessi poteri dell'Ufficio, li vincola al perseguimento di «fini istruttori», processuali, bisogna aggiungere. Lo scopo istruttorio processuale comporta che il potere istruttorio può essere esercitato dal giudice solo per ricercare la verità dei fatti dedotti in giudizio dalle parti e non per ricercare nuovi fatti, affinché è compito che spetta, nella fase di attuazione della norma tributaria, ai soggetti, attivo e passivo, del rapporto giuridico tributario. In sintesi la funzione dell'istruttoria processuale tributaria consiste nel controllare i risultati dell'istruttoria procedimentale amministrativa, reiterando le indagini già compiute dall'Ufficio e accertando l'esistenza dei vizi ipotizzati dal ricorrente, con finalità giurisdizionali di merito. È, quindi, escluso qualsiasi ruolo suppletivo dell'istruttoria amministrativa o aggiuntivo rispetto ad essa.

La funzione dell'istruttoria nel processo tributario di merito è quella di raccogliere le prove necessarie per risolvere le questioni di fatto proposte dalle parti. Ciò spiega perché, poi, nel processo tributario di legittimità l'istruttoria abbia un'altra funzione. La distinzione si chiarisce meglio tenendo conto del concetto di istruttoria del procedimento in generale, come attività tendente ad acquisire la conoscenza strumentale rispetto alla decisione, indipendentemente dal fatto che anche la decisione abbia, poi, come contenuto di genere una conoscenza, come accade per la sentenza del giudice, la quale è una dichiarazione di giudizio. Dunque, l'istruttoria di cui ci occupiamo ha per oggetto dei fatti e i relativi poteri mirano a fare acquisire la conoscenza della specie della scienza intorno a fatti.

E' chiaro che le affermazioni precedenti presuppongono che, sulla base del fondamento dei poteri istruttori, la strumentalità dell'istruttoria processuale rispetto all'istruttoria amministrativa discende dalla terzietà e dall'imparzialità del giudice tributario, rispetto ai governanti e ai governati. Essa mira, dunque, solo a controllare e, al più, a integrare gli elementi raccolti in se-

de amministrativa, ma non gode di alcuna autonomia rispetto all'istruttoria amministrativa e all'attività privata.

In senso contrario all'autonomia dell'istruttoria processuale tributaria dall'istruttoria tributaria amministrativa e per la sua funzione ridotta al controllo della seconda valgono i seguenti argomenti specificativi:

1) le esigenze di garanzia del contribuente, che vincolano l'Ufficio ad acquisire la conoscenza di fatti quantitativamente e qualitativamente sufficienti a giustificare l'adozione dell'atto impositivo;

2) le regole sulla motivazione (art. 42 DPR 29 settembre 1973, n. 600; art. 56 DPR 26 ottobre 1972, n. 633; art. 3 L. 7 agosto 1990, n. 241; art. 7 L. 27 luglio 2000, n. 212);

3) l'inammissibilità della motivazione astratta, che consentirebbe di introdurre solo in giudizio fatti non considerati in sede istruttoria.

Gli argomenti contrari, che possono essere cioè adottati a sostegno dell'autonomia dell'istruttoria processuale tributaria dall'istruttoria amministrativa e ai quali si può solo accennare, non meritano di essere condivisi:

1) la natura pubblica degli interessi connessi ai rapporti giuridici tributari;

2) la genesi *ex lege* dell'obbligazione tributaria;

3) la corrispondenza tra poteri istruttori degli uffici tributari e poteri istruttori della Commissione tributaria;

4) la tesi della legittimità della motivazione astratta.

Questo orientamento, già manifestatosi nella vigenza del precedente rito, potrebbe essere seguito anche con il nuovo rito, non potendosi invocare in senso contrario né l'art. 23.3 CPT né i limiti all'esercizio del potere istruttorio ex art. 7 CPT.

In conclusione, l'istruzione processuale non è indipendente da quella amministrativa. Non si ammette una nuova e diversa istruttoria affidata al giudice, il quale si limita a ripercorrere il cammino già svolto dall'Ufficio in sede amministrativa, soffermandosi a controllare gli aspetti evidenziati dal ricorrente nella sua impugnazione.

La genericità delle disposizioni del CPT discenderebbe, secondo alcuni, dalla variabilità delle esigenze di integrazione degli elementi precostituiti rispetto al processo, in dipendenza delle varie specie di accertamento, salvo, poi, far valere, esattamente, il principio per il quale la cognizione della Commissione tributaria sulle questioni di fatto presuppone che l'ufficio abbia comunque raccolto in sede procedimentale amministrativa prove sufficienti per l'emanazione dell'atto.

D'altra parte, come l'istruttoria processuale non è la sede per riconosce-

re all'Ufficio una seconda *chance* per ricercare i fatti tributariamente rilevanti, così non è nemmeno la sede per esonerare il contribuente dall'onere, o dagli obblighi, di preconstituirsì le prove già in sede di attuazione fisiologica delle norme tributarie, cioè nella gestione del rapporto giuridico tributario in sede amministrativa, per esonerarlo dall'onere di introdurre nel processo le prove documentali di cui egli disponga e di individuare quelle da costituire, cioè da formare in sede processuale.

Anzi, per la verità, l'istruttoria processuale, a parte le preclusioni ad avvalersi di mezzi di prova non utilizzati in sede amministrativa (rifiuto di fornire documenti scritture contabili eccetera (art. 52.1 DPR 26 ottobre 1972, n. 633); rifiuto di fornire informazioni e non rispondendo ai questionari), è la sede nella quale il contribuente può far confluire tutte le prove di cui disponga.

Secondo alcuni, anche l'Ufficio, soddisfatta l'esigenza della concretezza minima della motivazione dell'atto impositivo tributario, potrebbe in giudizio dedurre nuove prove, non menzionate nell'atto impugnato e delle quali sia venuto in possesso successivamente. La tesi non può essere condivisa per le ragioni che saranno esaminate a proposito della motivazione astratta. Si può anticipare per ora che l'oggetto che fa parte del ragionamento resta fissato dalla motivazione con la sua specificazione dei fatti probatori.

In altri termini, il potere istruttorio ex art. 7 CPT non è un potere sostitutivo, o di supplenza, per gli inadempimenti di vincoli probatori extraprocessuali né dall'Ufficio né del contribuente. Prima di esercitare il potere ex art. 7 CPT, la Commissione tributaria deve, pertanto, verificare se la mancanza o insufficienza delle prove fornite dalle parti e disponibili in causa sia dovuta ad un loro comportamento deviante per inosservanza dei vincoli di preconstituzione extraprocessuale delle prove..

La funzione di controllo integrativo dei poteri istruttori processuali delle Commissioni tributarie comporta che essi assumono per oggetto solo i fatti introdotti dalle parti con lo scopo di eliminare l'incertezza che gravi su di essi. Da un lato, dunque, le parti devono aver indicato con esattezza le prove necessarie all'accertamento giudiziale, oppure, dall'altro, tali prove devono risultare ben evidenziate dagli atti processuali.

La funzione di mero controllo integrativo dei poteri istruttori della Commissione tributaria non è pregiudicata dalla loro corrispondenza con i poteri istruttori dell'Ufficio. Infatti, si tratta di due organi completamente diversi: amministrativo il secondo e giurisdizionale il primo. Ne deriva che la Commissione tributaria non potrebbe disporre alcun supplemento di indagine primaria né per cercare prove critiche, cioè per cercare fatti sui quali costruire prove presuntive, mentre alle presunzioni la Commissione tributaria può ricorrere solo in sede di ragionamento per desumere dalle circostanze risultanti dagli atti processuali l'esistenza o inesistenza di altri fatti.

Il presupposto per l'esercizio del potere ex art. 7 CPT è il giudizio di insufficienza del materiale probatorio fornito dalle parti o comunque già disponibile.

Il giudice tributario, infatti, potrebbe adottare una di queste soluzioni:

1) limitarsi a prendere atto delle prove fornite dalle parti e a trarre le conseguenze della loro insufficienza o della mancanza di altre prove a carico della parte, che, avendo interesse a dimostrare la sussistenza del fatto controverso, non si è sufficientemente attivata;

2) decidere mediante presunzioni;

3) acquisire prove storiche, esercitando i poteri ex art. 7 CPT.

La scelta tra una delle tre soluzioni dipende dalla soluzione che si è data al problema della funzione dell'istruttoria processuale nel senso della sua strumentalità rispetto all'istruttoria amministrativa. Al riguardo non è senza influenza il problema delle situazioni giuridiche soggettive delle parti nel processo, rispetto alle quali ci si domanda se e fino a qual punto esse possono avanzare la pretesa ad ottenere l'assunzione delle prove richieste. Tali problemi coinvolgono il sistema, perché la loro soluzione presuppone una scelta sulla natura dello stesso processo tributario.

In base all'art. 24 Cost. e all'art. 115 CPC le parti del processo tributario sono titolari di un diritto alla prova, che è fornito:

a) del potere di proporre, far ammettere e assumere tutte le prove necessarie a dimostrare i fatti allegati;

b) del potere di ottenere dal giudice l'esame delle prove proposte e la loro valutazione, attraverso idonea motivazione della sentenza.

In una prima ipotesi la parte dispone della prova documentale. Intanto le parti possono produrre in giudizio qualsiasi documento, che, in quanto sia rilevante per la controversia, deve essere tenuto presente dalla Commissione tributaria, che ne dà conto nella motivazione della sentenza.

In una seconda ipotesi la parte non dispone della prova necessaria per dimostrare la fondatezza delle proprie ragioni. In questo caso la parte chiede al giudice di esercitare i poteri istruttori ex art. 7 CPT. La sua richiesta attiva il potere di valutazione del giudice di ammissibilità della prova, con riguardo sia alla sua idoneità (ma non alla sua necessità), al fine della decisione, sia alla mancanza di prove idonee alternative (documenti o presunzioni). Se tale duplice valutazione si conclude positivamente, la Commissione tributaria dispone l'acquisizione della prova. Anzi, la Commissione tributaria deve disporre l'acquisizione della prova, perché altrimenti si lederebbe il diritto di difesa della parte.

Quanto all'esercizio d'ufficio del potere istruttorio, che corrisponde ad una caratteristica del processo inquisitorio, esso è consentito dall'art. 7 CPT, se si considera che sono vietate le prove per giuramento e per testimonio, che

si è allargata la sfera dei soggetti ai quali può esser chiesta una relazione scritta, che il ricorso al consulente tecnico d'ufficio non è più subordinato alla richiesta di parte.

La natura officiosa dei poteri istruttori del giudice tributario comporta la sottrazione del loro esercizio alla preclusione temporale, cioè alla decadenza, che invece limita l'esercizio del diritto delle parti alla prova.

L'esercizio d'ufficio dei poteri istruttori resta, tuttavia, una deroga alla natura dispositiva del processo tributario. La disponibilità officiosa dei mezzi istruttori, proprio perché è eccezionale, dev'essere esercitata, non per indagare su fatti diversi da quelli presi in esame in sede amministrativa, ma, restando entro i limiti dei fatti dedotti dalle parti, che possono comprendere anche fatti indebitamente trascurati dall'Ufficio e introdotti dal privato, per tutelare il diritto di difesa delle parti. Il potere officioso istruttorio può, dunque, disporre tanto le prove indicate dalle parti, ma da esse non richieste, quanto le prove rese necessarie dal contenuto degli atti processuali.

Il diritto di difesa della parte si manifesta, dunque, tanto sotto forma di esercizio su sua iniziativa, cioè sotto la specie di proposizione di istanze probatorie e di assunzione delle prove dei fatti allegati, quanto sotto forma di pretesa a che il giudice tributario adempia i suoi doveri istruttori. Tra di essi rientra non solo il dovere di considerare le prove proposte dalle parti, ma anche quelle di esercitare d'ufficio i suoi poteri istruttori. E la sua violazione è manifestata da quella motivazione della sentenza che sia portatrice di deficienze cognitive che avrebbero potuto essere colmate solo facendo ricorso al potere officioso istruttorio. Infatti, se è vero che tale potere è discrezionale e, come tale, è insindacabile in sede di legittimità, l'irrazionalità della sentenza testimonia che il giudice tributario è incorso in un *error in procedendo*, che è censurabile in cassazione e che, se accertato, preclude alla Corte di cassazione la decisione nel merito ai sensi dell'art. 384 cpc, perché sono necessari ulteriori accertamenti di fatto.

3.3. Gli *effetti*.

Essi possono essere distinti, dal punto di vista oggettivo, a seconda della natura dell'atto adottato nell'esercizio del potere istruttorio e, dal punto di vista soggettivo, a seconda del comportamento adottato dal destinatario dell'atto istruttorio (una delle parti, soggetto terzo). In ogni caso l'atto istruttorio vincola il giudice a tenerne conto nella sua decisione.

In via generale si deve affermare questo principio: l'esercizio del potere istruttorio da parte delle Commissioni tributarie crea una situazione di vincolo della specie dell'onere. L'effetto dell'esercizio del potere istruttorio non è un effetto di coazione, ma di vincolo, la cui inosservanza è oggetto di valutazione negativa a carico dell'inadempiente.

Resta aperto, peraltro, il problema relativo alla spettanza alle Commissioni tributarie del potere di applicare le sanzioni previste da leggi tributarie nel caso in cui i suoi ordini istruttori non vengano osservati. In senso contrario si potrebbe invocare l'incompatibilità del potere sanzionatorio con la natura giurisdizionale delle funzioni delle Commissioni tributarie. In senso favorevole, peraltro, potrebbe stare all'art. 118 cpc o l'art. 11.1 DLgs 18 dicembre 1997, n. 471.

4. I profili strutturali dell'istruttoria processuale tributaria.

Riguardata come fase procedimentale, essa si presenta come un insieme di comportamenti di soggetti diversi adottati in tempi differenti, ma unificati dallo scopo di accertare i fatti processualmente rilevanti.

Se si guarda alla struttura del singolo comportamento, si distinguono i seguenti elementi:

- 1) il soggetto titolare del potere istruttorio;
- 2) il potere istruttorio in sé, con i suoi elementi interni costituiti:
 - 2.1) dall'oggetto;
 - 2.2) dal contenuto di specie;
 - 2.3) dai destinatari.

4.1. Il soggetto titolare del potere istruttorio.

Quanto al soggetto titolare del potere istruttorio, esso è costituito dalle Commissioni tributarie.

L'unico problema che si pone al riguardo è se il potere istruttorio possa essere delegato dal collegio ad uno dei giudici che lo compongono. Nella prassi, considerato il già scarso ricorso all'esercizio dei poteri istruttori, non si rinvengono tracce di soluzione al problema. In dottrina prevale l'orientamento negativo basato sul silenzio della legge e sul raffronto tra all'art. 35 DPR 26 ottobre 1972, n. 636, e l'art. 7 CPT, anche se in senso contrario si potrebbe considerare che la previsione dell'istruttoria delegata al singolo giudice era prevista nel regime precedente a causa dei limiti del rinvio al CPC. Se fosse così, sarebbe applicabile l'art. 280 CPC per rinvio dall'art. 1.CPT.

4.2. Il potere istruttorio.

Il primo problema riguarda l'individuazione dei poteri, che si presenta come problema di esclusività dell'elenco ex art. 7 CPT, o come sua integrabilità con il CPC e con le leggi speciali di imposta.

Tecnicamente il problema può essere formulato chiedendosi se la norma attributiva dei poteri istruttori si desuma dalla sola disposizione normativa contenuta nell'art. 7 CPT o dalla combinazione di essa con le disposizioni normative contenute nell'art. 1.2 CPT e, quindi, con tutte le norme del CPC compatibili con il CPT.

Con riguardo alla prima direzione nella quale si pone il problema, quella del coordinamento con il CPC, data l'esplicita esclusione del giuramento e della prova testimoniale (art. 7.4 CPT) e data la funzione dell'istruzione nel processo tributario, la soluzione preferibile è quella allargata.

Ne consegue che, oltre ai poteri ex art. 7 CPT, la Commissione tributaria ha i seguenti poteri istruttori previsti dal CPC:

- il potere di ordinare l'interrogatorio non formale, o libero, delle parti (art. 117 CPC), mentre è da escludere l'interrogatorio formale;
- il potere di ordinare l'ispezione di persone e di cose (art. 118 e 258 cpc);
- il potere di ordinare alla parte o a terzi di esibire una cosa (art. 210 cpc);
- il potere di disporre l'esecuzione di riproduzioni, copie ed esperimenti (art. 261 cpc).

Con riguardo alla seconda direzione nella quale si pone il problema dell'identificazione dei poteri istruttori attribuiti alle Commissioni tributarie, cioè quella del coordinamento con le leggi speciali di imposta, la soluzione è, invece, quella restrittiva: i poteri indicati nell'art. 7 CPT, sono solo una parte di quelli conferiti all'Ufficio e, anche per la parte coincidente, essi non sono dotati di coercibilità, ma sono rilevanti solo ex art. 118 e 116 cpc.

I poteri ex art. 7 CPT sono:

- il potere di accesso (art. 7.1 CPT);
- il potere di richiedere dati (art. 7.1 CPT);
- il potere di richiedere informazioni (art. 7.1 CPT);
- il potere di richiedere chiarimenti (art. 7.1 CPT);
- il potere di richiedere relazione (art. 7.2 CPT);
- il potere di disporre consulenza tecnica (art. 7.2 CPT).

In conclusione, il potere istruttorio è una categoria di genere che comprende i poteri previsti dall'art. 7 CPT e una serie di poteri previsti dal CPC, ad esclusione di quelli previsti dalle leggi speciali di imposta.

4.3. Gli elementi interni del potere istruttorio.

Per analizzare gli elementi interni del potere istruttorio, cioè l'oggetto, il contenuto di specie il destinatario, occorre distinguere, da un lato, i poteri

istruttori omologhi con quelli dell'Ufficio, cioè i poteri ex art. 7.1 CPT, e, dall'altro, i poteri eterologhi, cioè quelli ex art. 7.2 CPT.

I poteri omologhi hanno una tendenziale unità di struttura, ma una sicura differenza funzionale, che si riflette parzialmente sulla struttura dei singoli poteri in relazione ai singoli elementi. I poteri eterologhi, invece, hanno una struttura propria, indipendente da quella dei poteri dell'Ufficio.

4.3.1. *Gli elementi interni del potere istruttorio: l'oggetto.*

Quanto all'oggetto è sufficiente dire che la sfera degli poteri istruttori delle Commissioni tributarie varia a seconda della materia oggetto di controversia: le Commissioni tributarie non possono esercitare poteri diversi da quelli di cui sono titolari gli uffici finanziari per l'accertamento del tributo di cui si discute. In particolare si applicano le regole che individuano i limiti oggettivi dei poteri di indagine e le garanzie di riservatezza inerenti al loro esercizio.

L'oggetto del potere istruttorio coincide con l'oggetto della prova. Dato il principio dispositivo, data la conseguente ripartizione dell'onere della prova tra le parti e data la funzione integratrice del potere istruttorio delle Commissioni tributarie, oggetto dell'istruttoria processuale:

A) non possono essere:

- 1) i fatti non dedotti o non allegati;
- 2) i fatti dedotti non contestati;

B) possono essere:

- 1) i fatti dedotti o allegati contestati;
- 2) i fatti dedotti non contestati, ma indisponibili;
- 3) i fatti secondari emergenti dagli atti processuali.

4.3.2. *Gli elementi interni del potere istruttorio: il contenuto di specie.*

Per quanto riguarda il contenuto e le modalità di esercizio dei singoli poteri, occorre riferirsi, al pari di quel che si verifica per l'oggetto, alle singole leggi di imposta. Così, per esempio, che per il potere di accesso in materia di IVA si deve richiamare l'art. 52 DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e l'art. 51 dello stesso atto normativo per la richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, e così via.

A proposito del contenuto di specie si realizza un significativo fenomeno di adeguamento funzionale della struttura, infatti, la disciplina dei singoli poteri va adattata ai fini istruttori per i quali le Commissioni tributarie esercitano. Tale adattamento comporta che non sono necessarie quelle autorizzazioni di organi giurisdizionali o di organi amministrativi gerarchicamente sovraor-

dinati, che sono previste a garanzia del contribuente, quando i medesimi poteri sono esercitati nel procedimento amministrativo dall'Ufficio tributario.

4.3.3. Gli elementi interni del potere istruttorio: i destinatari.

Per i destinatari vale quanto si è detto per l'oggetto: i poteri istruttori delle Commissioni tributarie variano con il variare delle leggi di imposta, nel senso che essi possono essere esercitati solo nei confronti dei soggetti che sono da esse previsti.

4.4. La forma dell'atto istruttorio.

L'atto che si adotta nell'esercizio dei poteri istruttori alla forma dell'ordinanza, perché questa è la forma segnata dagli artt. 176 e 279 CPC agli atti con i quali il giudice dispone sull'istruzione della causa.

4.5. Impugnabilità dell'ordinanza istruttoria.

L'ordinanza istruttoria non è impugnabile in base all'art. 279.3 CPC.

Più interessante è il profilo indicativo, cioè l'esercizio del diritto di difesa per la mancata di un'ordinanza istruttoria. In proposito si rinvia a quanto si è già detto.

4.6. Il procedimento istruttorio.

L'attività istruttoria che viene compiuta in attuazione dell'ordinanza del giudice tributario è, a condizione che la sua natura lo richieda (così, per esempio, nella consulenza tecnica d'ufficio e non nella consegna di documenti), sottoposta al principio del contraddittorio. Le parti possono, perciò, intervenire durante lo svolgimento dell'attività istruttoria, possono avanzare richieste formulare deduzioni, in conformità agli artt. 202, 206, 207 CPC.

Osservanza del principio del contraddittorio e comporta che le parti siano rimesse in termini anche quando siano incorsi in preclusioni o in decadenza, sulla base dell'art. 184.3 CPC.

6. Conseguenze dell'analisi sul regime dell'istruttoria processuale tributaria.

L'istruttoria del processo tributario è influenzata decisamente dal principio secondo cui gli atti di imposizione tributaria, in tanto possono essere emanati, in quanto l'Ufficio competente abbia preventivamente raccolto, secondo le modalità procedurali fissate dalla legge, la prova dell'esistenza dei fatti che giustificano l'esercizio del potere impositivo. La prova tributaria ammini-

strativa è regolata, dunque, dal principio della legalità, ovvia specificazione del principio costituzionale di legalità tributaria, e della sua strumentalità rispetto all'esercizio del potere impositivo.

Ne derivano alcune conseguenze, o principi specifici, o corollari.

Il primo di essi è costituito dall'infungibilità dell'istruttoria processuale tributaria rispetto all'istruttoria tributaria amministrativa. Infatti, il giudice tributario non può esercitare, né su richiesta della parte né di propria iniziativa, i suoi poteri istruttori per raccogliere quelle prove della violazione di norme tributarie, da parte del contribuente, che non sono state acquisite in sede procedimentale amministrativa dall'Ufficio.

Il secondo corollario è l'inutilizzabilità in sede processuale delle prove acquisite attraverso un comportamento illecito o illegittimo proprio dell'Ufficio.

Il terzo corollario è quello della secondarietà della istruttoria processuale rispetto alla primarietà dell'istruttoria amministrativa.

Il quarto corollario è quello dell'autonomia sostanziale, ma non formale, della valutazione dei fatti da parte del giudice tributario. Infatti, la valutazione dei fatti da parte del giudice è autonoma, ma deve essere effettuata secondo le regole che disciplinano l'accertamento tributario amministrativo. La valutazione della fattispecie tributaria è autonoma, perché le Commissioni tributarie formulano un nuovo giudizio sullo stesso fatto già esaminato dall'Ufficio, basandosi sulle prove che, raccolte nel processo, possono essere più ampie e, comunque, diverse rispetto a quelle utilizzate in sede amministrativa. La loro valutazione va effettuata secondo le regole che disciplinano l'accertamento del tributo controverso.

Il quinto corollario è quello della documentalità dell'istruttoria e la sua tendenziale eccezionalità.

Sul sesto corollario, infine, che è quello della delimitazione dell'oggetto della prova ai fatti indicati nella motivazione dell'atto impositivo, val la pena di soffermarsi alquanto.

Poiché la motivazione dell'atto di imposizione tributaria non svolge solo una funzione di pubblicità, ma fissa anche i confini della materia del contendere, il riferimento dell'art. 7 CPT alla cognizione dei "fatti dedotti in causa dalle parti", come fine dell'esercizio dei poteri istruttori, dev'essere interpretato alla luce del più generale limite che incontra l'attività probatoria delle parti: da un lato sono rilevanti solo le prove di quei fatti che sono stati posti dall'Ufficio a base della pretesa tributaria e che siano stati indicati nell'atto impugnato; dall'altro lato sono rilevanti i fatti che siano adottati dal contribuente nel suo ricorso per contrastare la pretesa dell'Ufficio e, di nuovo dal lato dell'amministrazione finanziaria, quei fatti che l'Ufficio alleggi per contrastare i fatti dedotti dal contribuente. La lacunosità, l'estraneità o l'erroneità

dei fatti indicati nella motivazione dell'atto impositivo tributario o nel ricorso del contribuente non possono essere integrate o eliminate o corrette in sede istruttoria processuale.

Per quel che interessa qui mettere in rilievo, l'Ufficio non è ammesso a provare fatti che non siano stati indicati nella motivazione dell'atto impugnato. Secondo alcuni, semmai, l'Ufficio potrebbe, se la motivazione dell'atto impugnato era sufficientemente precisa, specificare nelle difese processuali le sue ragioni, individuando meglio fatti e circostanze esposti in modo sommario nell'atto impugnato. Tra gli esempi si adducono gli accertamenti induttivi riferiti alle cd caratteristiche esteriori di un'attività o agli accertamenti di valore per i quali basterebbe indicare il criterio di valutazione seguito.

L'opinione non può essere condivisa. Infatti, mentre è certamente consentito il passaggio dalla sommarietà alla specificità, non lo è il passaggio dall'astrattezza della motivazione in sede amministrativa alla concretezza in sede processuale, cioè il passaggio dal genere alla specie ultima, proprio perché la coppia sommarietà/specificazione non equivale a quella genere/specie ultima. In altri termini, logica vuole che sia la sommarietà delle indicazioni sia la loro specificazione stiano entrambe al livello della specie ultima.

La riprova più evidente si ha negli accertamenti di valore ai fini dell'imposta di registro, nella cui motivazione l'Ufficio faccia riferimento ai <<valori risultanti da precedenti analoghe valutazioni debitamente aggiornati ed elaborati in relazione alle caratteristiche differenziali degli immobili a confronto>>. La motivazione è insufficiente e il suo vizio causa l'invalidità dell'avviso di accertamento che l'ha fatta propria. Infatti, il riferimento a precedenti analoghe valutazioni è astratto e appartiene, perciò, alla stessa categoria di genere utilizzata dalla disposizione normativa contenuta nell'art. 51.3. DPR 26 aprile 1986, n. 131, che si esprime testualmente così: <<Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili...l'ufficio del registro, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore [dichiarato] avendo riguardo ai trasferimenti...anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto..., che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni...>>. Per contro la decisione tributaria, in quanto provvedimento finale di un procedimento amministrativo, deve caratterizzarsi per l'appartenenza di tutti i suoi elementi strutturali a fenomeni di specie ultima. Il vincolo dell'amministrazione pubblica a comportarsi nel modo descritto discende direttamente dalla natura provvedimentale del potere di comando che le è stato attribuito dalla legge al fine dell'accertamento del valore in tema di imposta di registro. Ma, più in generale, il divieto per l'amministrazione pubblica di esercitare in forma, almeno parzialmente normativa, cioè usando per qualche elemento dell'atto delle categorie di genere, i poteri provvedimentali che pure le siano attribuiti dalla legge, discende dalla posizione che essa occupa tra

i governanti in uno Stato organizzato secondo il principio della divisione dei poteri; infatti, a parte le specifiche attribuzioni di potere normativo, la regola è che l'amministrazione pubblica opera per provvedimenti e non per norme. E ogni volta che tale regola venga violata, l'amministrazione pubblica incorre in quel particolare vizio di incompetenza che è stato individuato nell'incompetenza funzionale assoluta, perché l'amministrazione pubblica compie un atto di tipo tale che su nessun oggetto essa è competente a compiere. Dato il divario di classe tra la dichiarazione qualificabile come provvedimento e la dichiarazione qualificabile come comando normativo, o norma giuridica, la gravità dell'incompetenza è così elevata da determinare, sia pure solo attraverso la normativizzazione della sua motivazione, la nullità dell'atto.

Questa impostazione del problema della struttura della dichiarazione motivazionale, cioè del suo contenuto necessario e dei suoi limiti, dà anche conto dell'impiego, da parte di alcune disposizioni normative tributarie, della parola nullità per indicare il vizio dell'atto di imposizione derivante da vizi della motivazione. Il riferimento è da fare all'art. 42 DPR 29 settembre 1973, n. 600, il quale, dopo aver prescritto che l'avviso di accertamento in tema di imposta sui redditi <<dev'essere motivato... con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi e sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni>> (art. 42.2.), dispone che l'accertamento è nullo se l'avviso non contiene la motivazione (art. 42.3.). Analoga è l'impostazione adottata dall'art. 56.2. DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di accertamento dell'IVA, che impone come contenuto della motivazione l'indicazione, a pena di nullità, dei fatti su cui è fondata la rettifica e i relativi elementi probatori. Dal canto loro l'art. 52.2. DPR 26 aprile 1986, n. 131, in tema di imposta di registro, e l'art. 35.2. DLgs 31 ottobre 1990, n. 346, in tema di imposta di successione, descrivono la struttura dell'avviso di accertamento, anche con riguardo alla motivazione, senza occuparsi del suo regime di invalidità. Tuttavia, l'appartenenza delle varie specie di decisioni amministrative tributarie al medesimo genere di fenomeni, costituito dall'atto di imposizione tributaria, consente di ricorrere all'analogia legis per colmare le lacune normative di alcune di esse, estendendo all'avviso di accertamento in tema di imposta di registro e di imposta di successione il regime delle invalidità espressamente previsto per l'avviso di accertamento in tema di imposta sui redditi e per l'avviso di rettifica in tema di IVA.

Si tratta, allora, di individuare il significato della parola nullità, impiegata dalle disposizioni normative citate. A questo fine è metodicamente corretto non fermarsi al significato letterale della parola, che contrapporrebbe frontalmente la nullità all'annullabilità dell'atto di imposizione come specie dell'anormalità maggiore dell'atto amministrativo, ma tener conto, da un lato,

delle cause dell'anormalità e, dall'altro, dei poteri del giudice di sanzionarne la conseguenza in termini di inefficacia. Ora, poiché il giudice tributario è titolare non solo del potere di disporre l'annullamento, ma anche del potere di dichiarare la nullità dell'atto di imposizione tributaria, il discorso resta concentrato sulle cause dell'invalidità. Al riguardo, mentre non sussistono dubbi sulla configurazione come cause di nullità di tutte le mancanze di elementi essenziali dell'atto o di tutte le loro indeterminanze (qualità e quantità dell'oggetto, qualità e quantità del contenuto dell'imposta, soggetto attivo e soggetto passivo del rapporto giuridico tributario), non tutti i vizi della motivazione possono essere configurati come cause di nullità. Così, mentre sono causa di mera annullabilità le ipotesi di insufficienza della motivazione, della sua incoerenza interna, della sua incoerenza con il dispositivo, si configura, invece, come causa di nullità sia la mancanza di qualsiasi motivazione sia l'adozione di una motivazione astratta. Quest'ultima non solo equivale di fatto alla mancanza di motivazione, ma, riproducendo la struttura della dichiarazione normativa, realizza quello sconfinamento di competenza così grave che è dato dalla incompetenza funzionale assoluta, perché un organo amministrativo assume il ruolo di legislatore, sia pure solo nella motivazione.

La valutazione della motivazione astratta in termini di gravità tale da provocare la nullità dell'atto di imposizione è confermata, poi, dal fatto che essa contrasta con una serie di principi sia costituzionali sia generali.

Anzitutto, per tutti gli atti amministrativi – e l'avviso di accertamento, come atto di imposizione tributaria, è solo una specie del genere atto amministrativo - vige il principio generale, che per consolidata giurisprudenza va considerato diritto vivente, secondo cui il difetto di motivazione è un vizio dell'atto amministrativo che non può essere sanato in sede processuale.

Alla sanatoria attraverso motivazione tardiva si oppone, in primo luogo, il principio costituzionale di pubblicità dell'azione amministrativa, riconosciuto oggi anche dall'art. 1.1. L. 7 agosto 1990, n. 241, secondo il quale l'autorità amministrativa è vincolata a far conoscere la propria attività nella misura più elevata possibile e, quindi, anche attraverso quel particolare comportamento pubblicitario che è la motivazione dell'atto amministrativo.

All'ammissibilità della motivazione successiva si oppone, in secondo luogo, anche l'esigenza di rendere effettivo il diritto di difesa, ai sensi dell'art. 24 Cost., che sarebbe pregiudicato ogni volta che, come nel caso di specie, il contribuente è costretto a ricorrere al giudice se vuole conoscere nella sua interezza il percorso logico seguito dall'amministrazione tributaria, mentre la stessa decisione sull'opportunità di adire il giudice deve essere preceduta dalla piena conoscenza dell'atto impugnabile.

Una tale scorretta impostazione dei rapporti tra amministrazione pubblica tributaria e amministrato contribuente discriminerebbe, poi, inevitabilmen-

te tra abbienti e non abbienti, consentendo solo ai primi la possibilità effettiva di ottenere, attraverso il ricorso giurisdizionale e l'anticipazione dei relativi costi, quella conoscenza dell'azione amministrativa che è obbligo dell'amministrazione di fornire già in sede di adozione del provvedimento amministrativo finale.

Inoltre, non si può trascurare nemmeno la vigenza del principio di buon andamento amministrativo e della stessa funzione giurisdizionale, garantito dall'art. 97 Cost., che impone all'amministrazione pubblica di non differire alla sede processuale quella parte obbligatoria della propria azione che è costituita dalla motivazione. Infatti, il differimento della motivazione si traduce, non solo in un trasferimento nel processo dell'esercizio di poteri procedurali amministrativi, ma anche in un caricamento improprio della funzione giurisdizionale, perché il processo diviene la sede della conoscibilità necessaria di quella parte dell'azione amministrativa che vi è stata trasferita. In altri termini, l'omissione di motivazione riferita alla specie ultima produce un effetto inflativo della giurisdizione.

Infine, l'integrazione in giudizio, sia in primo grado sia in appello, della motivazione dell'atto amministrativo è vietata in base al principio secondo cui la motivazione dell'atto impugnato e i motivi di ricorso delimitano l'ambito dei poteri del giudice, il quale verrebbe modificato dall'ammissione della motivazione successiva (Consiglio di Stato, V, 14 ottobre 1998, n. 1463, in Il foro amministrativo 1998, 2706-2707).

L'applicazione di tali principi alla motivazione dell'avviso di accertamento in tema di imposta di registro sembrerebbe contrastare con quell'orientamento giurisprudenziale, secondo il quale sarebbe «necessario e sufficiente che l'avviso... enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, con i riferimenti del caso...», salvo restando, in sede contenziosa, l'onere dell'Ufficio di provare gli elementi giustificativi del «quantum» accertato, onere che insorge per effetto della impugnazione da parte del contribuente della pretesa impositiva...».² Né alcun dubbio sulla portata di questo orientamento può nascere dal fatto che per un verso, nel periodo riprodotto, si ammette l'indicazione di un criterio in astratto e, per altro

(2) Corte di cassazione 23 giugno 1997, n. 11326, la quale, peraltro, sembra discostarsi dal corretto principio affermato dalla stessa Corte di cassazione, Sezioni Unite, 4 gennaio 1993, n. 8, secondo cui «in tema di imposta di registro l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, con la conseguenza che, al fine indicato è necessario e sufficiente che l'avviso... enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, *con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie* per il raggiungimento di detti obiettivi» (il corsivo è stato aggiunto).

verso, si esige che siano fatti dei riferimenti al caso di specie ultima, perché dall'esame dell'intera sentenza risulta chiaramente che la controversia aveva per oggetto l'obbligo per l'Ufficio di <<far esplicita menzione degli atti posti a fondamento della comparazione>>. Più in generale, il citato orientamento giurisprudenziale risente della soluzione che si dia al problema della prova e dell'onere della prova nel processo tributario, nel senso che, fermo restando che, in base all'art. 2697.1. cc, è onere dell'ufficio provare i fatti da esso posti a base dell'atto di imposizione tributaria e contestati dal contribuente, il contenuto motivazionale minimo della decisione amministrativa tributaria potrebbe limitarsi all'indicazione del criterio astratto utilizzato per individuare i fatti, senza estendersi alla loro indicazione.

Non si comprende, tuttavia, questa limitazione se non si considera un altro passaggio logico, non esplicitato nella sentenza richiamata. Si consideri al riguardo che esiste concordia sul fatto che motivazione e prova hanno struttura e funzione diverse, perché la motivazione, consistendo nell'esposizione delle ragioni poste a fondamento della pretesa tributaria, non mira a convincere il contribuente, ma solo a realizzare a suo favore una situazione giuridica oggettiva di conoscibilità del percorso logico seguito dall'ufficio per giungere alla decisione tributaria e a consentirgli, quindi, l'esercizio eventuale del diritto di difesa, mentre la prova consiste nella dimostrazione che le ragioni esposte nella motivazione sono fondate su fatti e, dunque, nella dimostrazione dei fatti posti a base delle ragioni illustrate nella motivazione. La motivazione è, in altre parole, attività dichiarativa amministrativa, mentre la prova è attività processuale. Ora, ed è questo il passaggio logico da tener presente, mentre per le imposte sui redditi e per l'IVA, dato il loro oggetto, la distinzione tra motivazione e prova non dà luogo solitamente al problema qui in esame, le imposte di registro e di successione si applicherebbero a oggetti il cui accertamento potrebbe essere effettuato con criteri che, essendo già prefissati dall'ufficio, non sarebbero specifici di quell'accertamento, come accadrebbe tipicamente, per esempio, per il criterio comparativo del trasferimento di immobili simili.

In senso contrario, tuttavia, si ritiene che sia intimamente contraddittorio affermare che possa essere accertato con criteri meramente astratti prefissati dall'ufficio il valore di quei beni, come gli immobili o a maggior ragione le aziende, che costituiscono uno dei pochi oggetti sui quali si esercita un potere di accertamento tributario discrezionale. Infatti, proprio il tasso di discrezionalità presente nel potere tributario di accertamento del valore in materia di imposta di registro e di imposta di successione impone l'accentuazione dell'obbligo di motivazione, non tanto e non solo in termini di prefissione dei criteri, che sono già stabiliti dalla legge, e tra i quali si tratta per l'ufficio di effettuare una scelta, quanto piuttosto in termini di applicazione all'oggetto di

specie ultima, che è un fenomeno unico e che, perciò, necessita di considerazioni motivazionali di contenuto esclusivo. Si deve considerare, al riguardo, che sempre, quando si deve far applicazione del principio di capacità contributiva, e quindi del principio di eguaglianza, l'istanza di giustizia distributiva, che è in essi implicita, comporta che si dia la più larga applicazione al principio del giusto procedimento, cioè, a parte altre sue manifestazioni tipiche come il contraddittorio, all'esercizio del potere autoritativo provvedimento aderente al caso singolare nella misura più ampia possibile. E ciò si realizza, non rimanendo nell'astrazione e indicando solo quali categorie di criteri, tra quelle predisposte dal legislatore, si sono applicate, ma fornendo l'indicazione dei fatti, correlati all'oggetto della decisione tributaria amministrativa, ai quali quei criteri sono applicati.

A una forma ridotta di motivazione, che mai comunque può essere astratta, l'ufficio si può limitare in tutte le ipotesi in cui operi il principio di imputazione degli effetti della rettifica direttamente allo stesso dichiarante in conseguenza dell'esercizio del potere di accertamento istruttorio formale. Tale principio, previsto espressamente dall'art. 36-bis.4. DPR 29 settembre 1973, n. 600, e dall'art. 54-bis.4 DPR 26 ottobre 1972, n. 633, si applica per analogia anche alle ipotesi ex art. 36-ter DPR 29 settembre 1973, n. 600, e agli accertamenti tributari formali in materia di altre imposte. Qui la motivazione potrebbe essere limitata all'indicazione dell'oggetto su cui è intervenuta la rettifica e del luogo della dichiarazione in cui l'oggetto è stato indicato e qualificato dallo stesso contribuente. E in queste ipotesi, ma solo in queste, l'eventuale contestazione del contribuente, a parte il ricorso all'accesso ai documenti amministrativi e all'informazione amministrativa, può essere consentito all'Ufficio di integrare la motivazione che, anche se scheletrica, va considerata sufficiente. Quel che, invece, si ritiene non consentita è l'estensione di questo schema operativo, predisposto dalla legge per le decisioni amministrative tributarie adottate a seguito di un accertamento istruttorio formale, all'esercizio del potere di imposizione susseguente ad un accertamento istruttorio sostanziale, anche in tema di imposta di registro.

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

Relatore:

Dott. Giuseppe SANTORO

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del LAZIO

Sommario: 1) Premessa. 2) Il secondo comma dell'art. 1 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n° 546: rinvio di carattere generale al codice di procedura civile. 3) Altre norme, extravaganti nel decreto, di rinvio a singole disposizioni o gruppi di disposizioni del codice di procedura civile o di esclusione di alcune di esse. 4) Le norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario. I principi processualciviltistici accolti nel d. lgs. 31 dicembre 1992 n° 546.

1) Premessa.

Il contenzioso tributario dall'inizio del secolo fino quasi ai giorni nostri è stato di tipo marcatamente inquisitorio in quanto attribuiva funzioni direttamente attive e sostitutive alle Commissioni tributarie che avevano natura meramente amministrativa.

Con la riforma apportata con il d.p.r. 636 del 1972 le Commissioni tributarie hanno assunto natura giurisdizionale in ossequio ai principi consacrati negli artt. 101 e 102 della Costituzione ed il relativo processo è divenuto di tipo essenzialmente dispositivo ed è stato caratterizzato dal riconoscimento al giudice tributario di determinati poteri istruttori.

Il nuovo orientamento è stato accentuato con il d. lgs. 546 del 1992 che ha sostituito alla norma integrativa di rinvio contenuta nel primo comma dell'art. 39 del d.p.r. 636/72 una norma di maggiore apertura che impone ai giudici tributari il dovere di applicare, per quanto non disposto dalle norme speciali e nei limiti di compatibilità con queste ultime, le norme del codice di procedura civile (e non più, quindi, solo quelle del libro primo del detto codice).

Le norme del codice di procedura civile, pertanto, si pongono quale fonte primaria e diretta della disciplina del processo tributario al pari di quelle contenute nel d.p.r. 546/92. Entrano così nel processo tributario tutti i principi generali che contraddistinguono il processo civile in quanto compatibili con la normativa speciale.

Un temperamento dell'ottica anzidetta deriva dal fatto che il giudizio tri-

butario si configura pur sempre come giudizio di impugnazione di un atto e comporta quindi gli adattamenti indispensabili a tale tipo di funzione. Va chiarito, nondimeno, che il processo tributario è comunque un giudizio di impugnazione-merito, e non di impugnazione-annullamento come quello del processo innanzi al giudice amministrativo, sì che prevale, in ogni caso, la prima funzione sulla seconda anche quando il contribuente abbia con il ricorso fatto valere in via principale la nullità degli atti impositivi per difetto di motivazione o per violazione di norme che impongano comportamenti dell'amministrazione sotto comminatoria di nullità.

Il giudizio tributario si configura come un processo documentale e scritto nel quale il giudice, terzo e imparziale, una volta instaurato il contraddittorio (secondo le norme che sono state oggetto di esame nelle altre relazioni), accerta il fondamento della pretesa tributaria verificando la sussistenza degli elementi di fatto e di diritto che l'Amministrazione deve necessariamente aver indicato nella motivazione dell'atto impositivo. Discende dalle premesse suesposte in ordine all'estensione al giudizio tributario dei principi generali della procedura civile che operano nel processo tributario sia il principio della domanda che tutti gli altri che connotano il diritto di azione (artt. 99-100; 112 c.p.c.), sia il principio dispositivo limitatamente agli oneri di allegazione e di prova dei fatti che rappresentano il fondamento della pretesa impositiva e delle eccezioni in senso proprio (anche questi ultimi profili hanno formato oggetto delle precedenti relazioni).

Va chiarito, anche in ossequio all'insegnamento in proposito della Corte Costituzionale, che nell'attuale ordinamento le differenziazioni fra i modelli processuali e le rispettive forme di tutela, pur di per sé legittime, non devono mai irragionevolmente compromettere la tutela delle garanzie minime del giusto processo [legge costituzionale 23 novembre 1999 n° 2 (modificativa dell'art. 111 della Costituzione), legge 21 luglio 2000 n° 205], il cui più esteso riscontro si ha nella "plena cognitio" che solamente il processo ordinario su diritti può assicurare completamente. In altri termini, la pur giustificabile specialità dei diversi riti deve, a parità di situazioni giuridiche tutelabili, divergere il meno possibile dal modello processuale ordinario. Infatti, in ossequio a tali principi l'art. 30 della legge 30 dicembre 1991 n° 413 (legge delega), alla lettera g del primo comma, in relazione alla "revisione della disciplina" del contenzioso tributario, pone quale primo generale criterio direttivo l' "adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile" enumerando una vasta gamma di principi (in ordine ad intervento, sospensione, interruzione, estinzione, notificazioni e comunicazioni, gravami, assistenza tecnica, inibitorie) più o meno ispirati dalla disciplina del codice di procedura civile, sì che il legislatore delegato ha avuto come linea direttiva ineluttabile normativamente imposta il generale parametro delle norme del

processo civile. Nondimeno il d.lgs. 31 dicembre 1992 n° 546, più che ad un mero adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile, ha dato vita, pur usufruendo, in buona sostanza, in attuazione della delega e dei principi in essa fissati, della disciplina del processo civile, ad un autonomo “corpus normativo” che si può senz’altro definire “diritto processuale tributario”

2. Il secondo comma dell’art. 1 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n° 546: rinvio di carattere generale al codice di procedura civile.

Il rapporto fra processo innanzi al giudice tributario e processo innanzi al giudice civile è fissato nel secondo comma dell’articolo 1 del d. lgs. 546/92 che recita: “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”.

Si rileva subito la differenza rispetto alla disciplina anteatta che trovava il suo riferimento nel primo comma dell’art. 39 del d.p.r. 26 ottobre 1972 n° 636 (che recitava: “al procedimento dinanzi le commissioni tributarie.....si applicano le norme”) e nell’art. 1 del c.p.c. (che recita: “la giurisdizione.....è esercitata dai giudici.....secondo le norme.....”). Non può, infatti, sfuggire che queste due disposizioni usano la forma impersonale, mentre il secondo comma dell’art. 1 del d.lgs. 546/92 pone i giudici tributari in diretto ed immediato contatto con le norme processualciviltistiche sottolineando così il rilievo che esse assumono nel processo tributario.

Va ancora notato che la norma in esame, a differenza dell’art. 39 del d.p.r. 636/72, è collocata all’inizio, invece che alla fine, del corpus delle norme speciali svolgendo così una funzione di norma chiave “di inquadramento iniziale che ricollega, oltretutto, la giurisdizione al processo quale strumento per il suo esercizio attraverso l’indicazione della relativa disciplina (così, Glendi, relazione presentata al convegno sul processo tributario tenutosi presso l’Università di Ferrara)”.

Passando all’esame dei tratti differenziali fra il secondo comma dell’art. 1 d.lgs 546/92 e l’art. 39 del d.p.r. 636/72, si rilevano non poche differenze.

In primo luogo va posto in luce che il richiamo non è più limitato, come faceva l’art. 39, alle sole norme del libro primo del codice di procedura civile, oltretutto con alcune esplicite esclusioni (limite peraltro ampiamente eluso dalla giurisprudenza), ma è esteso dall’art. 1 d.lgs. 546/92 a tutte le norme del detto codice che siano compatibili ed applicabili. Balza poi subito in evidenza che alle norme del decreto (546/92) è affidata una funzione gerarchicamente primaria, sì che si può far luogo alla applicazione delle altre di-

sposizioni solo se quelle del decreto presentino una lacuna, cioè un concreto vuoto normativo (ed, infatti, nella norma in esame è chiaramente indicato che l'applicazione di quelle del c.p.c. è espressamente subordinata "a quanto non disposto" dal decreto, al quale dunque viene attribuito un rango primario) e solo se le norme che si intende applicare siano compatibili con la disciplina contenuta nel decreto. Infine, alla estensione del rinvio a tutte le norme del c.p.c. fa da controaltare l'eliminazione del riferimento alla disciplina delle singole imposte, il ch  è chiaro segno della intenzione del legislatore di tenere sul piano sistematico ben distinto il diritto sostanziale da quello processuale riconoscendo a quest'ultimo ampia autonomia.

Va da ultimo posto in luce che, mentre l'art. 39 d.p.r. 636/72 si riferiva specificamente al procedimento innanzi alle commissioni tributarie, la norma in esame recitando "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", estende la disciplina a tutti i giudici tributari e quindi anche alla Corte Suprema di Cassazione allorch  questa   investita delle impugnazioni avverso le sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali.

Per quanto attiene al controllo di compatibilit , va sottolineato che l'effetto escludente di questo non deve limitarsi a casi di contrasto assoluto, ma va esteso a quei casi in cui l'applicazione comporterebbe una disarmonia nel sistema.

3. Altre norme, extravaganti nel decreto 546/92, di rinvio a singole disposizioni, o gruppi di disposizioni, del codice di procedura civile o di esclusione di alcune di queste.

Oltre al richiamo di carattere generale alle norme del c.p.c., contenuto nel 2° comma dell'art. 1 del d. lgs. 546/92, vi sono una serie di altre norme del decreto che, di volta in volta, rinviano a singoli articoli, o gruppi di articoli, del codice di procedura civile. Sul piano sistematico un siffatto modo di operare del legislatore non sembra dei pi  coerenti potendo apparire ultro-neo, di fronte ad un rinvio di carattere generale, prevedere, poi, singole specifiche norme di rinvio. La ratio di tale sistematica sembra risiedere nella volont  del legislatore di esimere in tali casi il giudice dal controllo di compatibilit  predeterminandolo per legge. E' il caso di fare una breve disamina delle singole fattispecie anche perch  in relazione ad esse si evidenzia la profonda differenza, quanto ad estensione e quanto a contenuti, dal sistema precedente.

Le norme che danno luogo a specifici rinvii al codice di procedura civile possono essere, in prima approssimazione, esemplificativamente indicate,

con riserva di trattare più specificamente ogni singolo istituto, che non sia oggetto di altre relazioni, nelle seguenti.

Vi sono anzitutto i richiami fatti 1) dal secondo comma dell'art. 3 (che rinvia al primo comma dell'art. 41 c.p.c.) in materia di regolamento preventivo di giurisdizione, quindi 2) dal primo comma dell'art. 6 (che rimanda alle "disposizioni del codice di procedura civile") in materia di astensione e ricusazione, 3) dal primo comma dell'art. 15 (che richiama il secondo comma dell'art. 92 c.p.c.) in tema di compensazione totale o parziale delle spese di lite, 4) dal secondo comma dell'art. 16, dal primo comma degli artt. 20, 22, 28, 38, dal quarto comma dell'art. 24, dal secondo comma dell'art. 53 e dal terzo comma dell'art. 65 (che rinviano agli artt. 137 e seguenti del c.p.c.), in materia di notificazioni di atti processuali, 5) dal terzo comma dell'art. 35 (che rimanda agli artt. 276 e seguenti c.p.c.) in relazione alle deliberazioni del collegio, 6) dal terzo comma dell'art. 38 (in relazione al primo comma dell'art. 327 c.p.c.) circa il termine lungo di impugnazione, 7) dall'art. 49 (che rinvia alle disposizioni del titolo III capo I° del libro secondo del c.p.c.) sulle impugnazioni in generale, 8) dal secondo comma dell'art. 51, dal primo e secondo comma dell'art. 64, dal 1° comma in relazione alla revocazione 9) dall'art. 67 (alle disposizioni dell'art. 395 c.p.c.) in relazione alla revocazione, dal primo comma dell'art. 62 (all'art. 360 c.p.c.), 10) dal secondo comma dell'art. 62 (alle "norme dettate dal codice di procedura civile") per il ricorso per cassazione ed il relativo procedimento, 11) dall'art. 69 (all'art. 475 c.p.c.) in materia di rilascio di copia di sentenza spedita in forma esecutiva, 12) dall'art. 70 che rinvia alle norme del c.p.c. in tema di esecuzione forzata della sentenza costituente titolo esecutivo.

Vi sono, poi, una serie di norme del decreto che esplicitamente escludono l'applicabilità di singole disposizioni, o gruppi di disposizioni del codice di procedura civile. Anche in tali casi la ratio legis sembra individuabile nella cennata volontà di esimere il giudice dal controllo di compatibilità.

In primo luogo va segnalato il quarto comma dell'art. 5 in virtù del quale "non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza". Quindi occorre ricordare il già richiamato art. 49 che, nel rinviare alle disposizioni del capo primo del titolo terzo del libro secondo del codice di procedura civile, esclude espressamente l'applicazione dell'art. 337 c.p.c. sulla sospensione dell'esecuzione e del processo. Inoltre il quarto comma dell'art. 7 statuisce l'inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale, previsti invece nel codice di procedura civile, ed il terzo comma dell'art. 35 esclude la possibilità di pronunciare "sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande" previste, invece, nel codice di rito civile, non certo encomiabile sul piano ermeneutico.

Risulta dal sistema finora enunciato una sorta di tecnica mista di rinvio.

In proposito è stato osservato (A. Chizzini, I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario, Torino 1998) che “proprio la reiterazione dei rinvii, l’aver pressoché letteralmente assorbito certe disposizioni del codice di procedura civile viene in sostanza ...ad indebolire il vincolo genetico....tra codice di rito e legge processuale tributaria, e nel contempo a rafforzare l’idea che ci si trovi dinanzi ad una esperienza processuale autonoma che non può in alcun modo essere appiattita sulla diversa – ed in tanti aspetti pratici, come noto, per nulla edificante – esperienza del processo civile”. Si è peraltro giustamente replicato (Glendi, loc. prec. cit.) che “l’immediata ragione dei frazionati rimandi a singole disposizioni, o gruppi di disposizioni, contenute nel codice di procedura civile, disgiuntamente, quanto meno sul piano formale, a quanto previsto in generale dall’art. 1, secondo comma, del d.lgs. 546 del 1992, è molto più semplice e concreta. Stante l’oggettiva difficoltà che si sarebbe potuta presentare agli interpreti di una compiuta integrazione tra le norme del d.lgs. 546/92 e quelle del codice di procedura civile, così come previsto dall’art. 1 secondo comma, in termini di “compatibilità” fra le une e le altre; lo stesso legislatore si è fatto espressamente carico di ovviarvi o di agevolarla, in passaggi ritenuti cruciali, attraverso una sorta di predeterminazione normativa, specificamente dislocata in singole disposizioni, del giudizio di compatibilità generalmente enunciato dall’art. 1 secondo comma del decreto”.

4. Le norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario. I principi processualcivilistici accolti nel d. lgs. 31 dicembre 1992 n° 546.

Passando all’esame specifico delle singole norme, o gruppi di norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario in quanto compatibili con il decreto, o da questo richiamate, occorre premettere che, in questa disamina specifica, ometteremo di trattare di quelle che hanno formato oggetto di altre relazioni.

Limiteremo inoltre la disamina analitica delle singole disposizioni del codice di rito civile applicabili al processo tributario alle questioni che più frequentemente investono i giudici tributari.

Il momento determinante della giurisdizione è fissato nell’art. 5 del codice di procedura civile in virtù del quale si applica la legge vigente al momento della proposizione della domanda: c.d. *perpetuatio jurisdictionis*. L’art. 3 del d.lgs. 546/92 regola il difetto di giurisdizione e non pone particolari problemi, fatta eccezione per il rilievo dell’applicabilità dell’art. 367 c.p.c. (sospensione del processo di merito in pendenza di regolamento di giurisdizione).

Mancava in precedenza una disciplina della competenza nel processo tributario. L'art. 5 del d. lgs. 546/92 statuisce espressamente che la competenza delle Commissioni tributarie è inderogabile e che il suo rilievo, anche di ufficio, può aver luogo soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce. L'incompetenza dichiarata diviene incontestabile se il processo viene tempestivamente riassunto innanzi alla Commissione della quale con la sentenza dichiarativa di incompetenza è stata affermata la competenza.

La competenza in esame va qualificata quale competenza funzionale con la conseguenza dell'inapplicabilità delle norme del codice di procedura civile relative alla competenza per materia, valore e territorio, e all'art. 28 c.p.c. che regola le ipotesi di derogabilità della competenza.

La Corte di Cassazione, ritiene che, in forza dell'art. 1, comma secondo, del decreto legislativo n° 546/92, sono compatibili con il processo tributario gli istituti generali della litispendenza e della continenza di cause di cui all'art. 39 c.p.c..

L'esclusione espressa dell'applicabilità del codice di rito civile in materia di regolamento di competenza implica che tali questioni possono essere fatte valere solo mediante gli ordinari mezzi d'impugnazione della sentenza e l'impossibilità di ricorrere all'art. 38 c.p.c. e alla disciplina sul conflitto di competenza.

L'art. 6 del decreto 546/92 richiama le norme del c.p.c. in tema di astensione e ricasazione del giudice (artt. da 51 a 54 c.p.c.). Competenti a decidere sull'istanza di astensione sono il presidente della Commissione provinciale per i giudici appartenenti all'ufficio da lui diretto ovvero il presidente della Commissione regionale per i giudici appartenenti all'ufficio da lui diretto e per i presidenti delle commissioni provinciali facenti capo alla Commissione regionale. Sulla ricasazione decide invece lo stesso collegio con sentenza.

Certamente applicabili sono, in virtù del richiamo dell'art. 9, le disposizioni di cui agli artt. da 57 a 60 del c.p.c. sul cancelliere e sull'ufficiale giudiziario.

Il comma secondo dell'art. 7, prevedendo espressamente la nomina di un consulente tecnico, implica, di conseguenza, l'applicazione delle norme del codice di procedura civile in materia di consulente tecnico, di custode e di altri ausiliari del giudice (artt. da 65 a 68 c.p.c.) e di consulenza tecnica (artt. da 191 a 201 c.p.c.). Il tema ha formato oggetto di altra relazione e basterà qui ricordare che in tema di consulenza contabile, tipo di consulenza particolarmente rilevante nel processo tributario, non si può far luogo alla conciliazione da parte del consulente perché l'art. 48 del decreto 546/92 regola in maniera specifica ed assorbente la conciliazione giudiziale rendendo ogni diversa norma concettualmente e strutturalmente incompatibile.

Non è ipotizzabile l'intervento del pubblico ministero pur essendo rinve-

nibile un interesse pubblico alla lite, mancando nel decreto una espressa disposizione in tal senso.

La presenza nel decreto 546/92 di una compiuta disciplina sulle parti e sulla difesa tecnica è stata oggetto di altra relazione e non richiede ulteriori specificazioni.

La “sospensione necessaria del processo” non era disciplinata nel precedente sistema, ma si riteneva comunemente applicabile l’art. 295 c.p.c.. Ora, l’art. 39 del d. lgs. 546/92 esclude in termini generali la sospensione del giudizio statuendo che il processo tributario viene sospeso solo quando è stata presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o capacità delle persone. Sembrerebbe, così, privilegiata la delibazione incidentale di ogni altra pregiudiziale. La Cass. 10.4.2000 n° 4509 ha ritenuto, però, la sua generale applicabilità.

Anche la interruzione del processo non era prevista. La sua disciplina è ora contenuta nell’art. 40 del d. lgs. 546/92 con una disciplina, a dir poco sui generis, in buona sostanza diversa da quella contenuta nel codice di procedura civile: gli eventi che colpiscono la parte durante il termine per proporre il ricorso comportano la proroga di sei mesi dalla data dell’evento; quelli che colpiscono il difensore comportano l’interruzione ipso jure subito dopo la proposizione del ricorso e l’interruzione si converte in estinzione decorsi sei mesi dal momento in cui è stata dichiarata senza che il processo venga ripreso così evitandosi le tematiche che affliggono, in proposito, il processo civile.

Disciplina particolare ha anche l’estinzione del processo per inattività delle parti. Essa è prevista dal terzo comma dell’art. 45 del d. lgs. 546/92, può spiegare effetti solo nel grado di giudizio in cui si verifica, ed è rilevabile anche di ufficio e non deve essere eccepita come avviene nel processo civile. Inoltre, a differenza di quanto prevede nel processo civile il primo comma dell’art. 310 c.p.c., l’estinzione del processo estingue anche l’azione. Diversa è, inoltre, rispetto a quella contenuta nell’art. 306 c.p.c., la disciplina dell’estinzione del processo per rinuncia al ricorso prevista dall’art. 44 del d. lgs. 546/92: essa opera direttamente sull’azione, e non solo sugli atti del processo come nel processo civile, determinando il definitivo consolidarsi dell’atto impugnato.

Non vi sono ostacoli alla integrazione della disciplina delle spese del giudizio tributario, contenuta nell’art. 15 del decreto, con la normativa del codice di procedura civile in tema di spese legali, non essendovi espresse esclusioni o incompatibilità, con riferimento alla compensazione delle spese ex art. 92 c.p.c., all’art. 96 c.p.c. che regola le ipotesi di responsabilità aggravata, e all’art. 97 c.p.c. in tema di responsabilità per più soccombenti e di ripartizione dell’onere in parti uguali. E’ dubbia l’ammissibilità della distrazione delle spese ex art. 93 c.p.c..

Il principio della domanda, l'interesse ad agire, il principio del contraddittorio, la tematica del litisconsorzio, ai quali peraltro abbiamo accennato in limine, hanno formato oggetto di altre relazioni.

Le norme del codice di procedura civile sulla forma degli atti, sullo svolgimento delle udienze (artt. 127 – 130 c.p.c.) e sulla forma e sul contenuto dei provvedimenti del giudice sono tutte utilizzabili nel giudizio tributario.

L'art. 16 del decreto 546/92 prevede per le comunicazioni una disciplina specifica, mentre, per le notificazioni rinvia alle norme del codice di procedura civile fatta salva l'applicazione dell'art. 17 per quanto concerne il luogo in cui esse devono essere eseguite. Le comunicazioni consistono nella trasmissione di dati o notizie, relative ad atti o fatti, da parte direttamente degli interessati senza l'intervento di terzi, mentre le notificazioni sono un metodo di trasmissione in genere di atti attuata a mezzo dell'ufficiale giudiziario (che funge da tramite tra il trasmittente ed il destinatario). La forma dell'avviso mediante cui si compiono le comunicazioni è regolata dall'art. 45 disp. att. del c.p.c. in virtù del quale esso si compone di due parti uguali, una da consegnare al destinatario, e l'altra da conservare nel fascicolo, nelle quali vanno indicati gli estremi dell'ufficio, della causa e delle parti.

Si applicano al processo tributario gli artt. 152 –155 c.p.c., sui termini, tenendo presente che valgono anche le regole previste dall'art. 2963 c.c. e dalla legge n° 742/69 in tema di sospensione dei termini nel periodo feriale.

Si applica del pari la normativa relativa al sistema delle nullità contenuto nel capo terzo del titolo sesto del libro primo del c.p.c. anche con riguardo alla loro rilevanza ed alla sanatoria.

La normativa sulla decisione della causa è espressamente richiamata dal terzo comma dell'art. 35, salva la già accennata esclusione di sentenze non definitive o parziali.

La correzione delle sentenze e delle ordinanze deve essere operata secondo il dettato degli artt. 287ss c.p.c..

Con riferimento alla disciplina delle impugnazioni, va rilevato che l'abolizione del terzo grado di giudizio davanti alla Commissione centrale ha notevolmente snellito il processo tributario. Va, poi, osservato che il d. lgs. 546/92 ha realizzato l'unità al vertice del procedimento tributario, che prima si presentava bifronte, prevedendo il ricorso in cassazione, non già in virtù dell'art. 111 della Costituzione, bensì con lo strumento dell'art. 360 c.p.c. e per tutti i motivi da tale norma previsti, così specializzando la Suprema Corte quale giudice di vertice della giurisdizione tributaria: statuisce, infatti, il secondo comma dell'art. 62 del d. lgs. 546/92 che “al ricorso per cassazione e al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto”.

Per quanto attiene all'appello l'art. 49 richiama la disciplina del c.p.c.,

fatta eccezione per l'art. 337 c.p.c., mentre, con particolare riferimento al procedimento in appello, la successiva disciplina contiene la previsione analitica di particolari eventi processuali (forma, appello incidentale, questioni ed eccezioni non riproposte, domande ed eccezioni nuove, nuove prove in appello, rimessione al primo giudice) e non sembra, pertanto, fornire spazi per l'applicazione delle norme codicistiche regolanti gli analoghi istituti. Va osservato che, mentre nella precedente disciplina si discuteva se per l'impugnazione nel processo tributario valesse il principio dell'effetto devolutivo generalizzato o trovasse invece applicazione l'art. 346 c.p.c., che lo limita, oggi la questione è risolta ex lege perché l'art. 56 del d. lgs. 546/92 riproduce sostanzialmente la detta norma del codice di procedura civile sì che l'effetto devolutivo non si spiega in relazione alle "questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale che non sono specificamente riproposte in appello" intendendosi le stesse "rinunciate".

Controversa è l'applicabilità dell'opposizione di terzo ex art. 404 c.p.c. in assenza di specifica norma di richiamo, essendo venute meno molte resistenze soprattutto dopo che lo stesso istituto è stato ammesso dalla Corte Costituzionale con sentenza n° 177/95 nel giudizio innanzi al giudice amministrativo.

L'art. 69 del decreto 546/92 richiama l'art. 475 del c.p.c. sì che la parte privata, in favore della quale è stata emessa sentenza di condanna, può promuovere l'esecuzione forzata nei confronti dell'Ufficio del Ministero delle Finanze, dell'Ente locale, ovvero del Concessionario del servizio secondo le norme del c.p.c. (artt. 474ss c.p.c.) e cioè pignorando i beni, vendendoli forzatamente, e chiedendo l'assegnazione delle somme ricavate. Eventuali opposizioni all'esecuzione ovvero agli atti esecutivi devono essere proposte innanzi al giudice dell'esecuzione individuato secondo le norme del c.p.c. (art. 25 ss c.p.c.).

La disciplina relativa al processo cautelare nel giudizio tributario è affidata all'art. 47 del decreto 546/92 ed è completamente autonoma rispetto a quella del codice di procedura civile. Il processo cautelare è configurato come giudizio incidentale all'interno del giudizio di merito ed è tassativamente esclusa ogni forma di reclamo o altra impugnazione avverso i relativi provvedimenti, siano essi di accoglimento o di rigetto, essendo l'inibitoria esplicitamente riservata al giudizio di primo grado ed essendo prevista, come unico provvedimento cautelare possibile, la sospensione dell'atto impugnato.

L'introduzione nel processo tributario di una autonoma e specifica normativa cautelare concernente la possibilità di sospensione dell'atto impugnato esclude la possibilità di richiedere un provvedimento d'urgenza ex art. 700 c.p.c..

Merita, da ultimo, di essere segnalata l'introduzione nel processo tribu-

tario, ad opera del d. lgs. 546/92, di un istituto già proprio esclusivamente del processo innanzi ai giudici amministrativi: il giudizio di ottemperanza. Esso inizia con il ricorso della parte dinanzi allo stesso giudice che ha emanato la sentenza alla quale l'ufficio non ha dato esecuzione. Il giudizio si articola in due fasi: nella prima il giudice verifica anzitutto la ritualità del ricorso e, quindi, controlla in base ai documenti se effettivamente inottemperanza vi sia stata, nomina quindi il Commissario ad acta fissando i relativi poteri, e dispone con sentenza anche in relazione alle spese dello stesso giudizio di ottemperanza; nella seconda, a seguito del rimborso, il Commissario ad acta presenta al giudice tributario una relazione sull'attività svolta e questo, con ordinanza, dichiara chiuso il procedimento di ottemperanza.

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Giuseppe FALCONE

Consigliere della Corte di Cassazione

1. La Normativa di riferimento

Quando si parla di “redazione della sentenza” occorre fare riferimento a tre momenti del processo, due dei quali sono indefettibili, mentre il terzo è solo eventuale.

Non possono mai mancare la fase che riguarda la deliberazione assunta dal collegio giudicante, e la fase successiva relativa alla redazione della sentenza o meglio relativa alla motivazione e alla stesura vera e propria della sentenza. La fase della correzione degli errori materiali è puramente eventuale.

Il decreto legislativo n. 546/92 contiene due norme, l'articolo 35 dedicato alle deliberazioni del collegio giudicante, e l'articolo 36 dedicato al contenuto della sentenza. E qui si coglie subito la differenza con la normativa precedente, (quella del D.P.R. n. 636/72) che parlava di decisione.

In virtù, poi, del principio generale espresso nell'articolo 1 del citato decreto, si possono applicare tutte le norme del codice di procedura civile che non sono incompatibili con quelle del contenzioso tributario, e che servono ad integrare la disciplina speciale. Possono così trovare applicazione nel settore tributario gli articoli 131 e 132 del codice di procedura civile (quest'ultimo per quanto di ragione), dedicati rispettivamente alla forma dei provvedimenti in generale e al contenuto della sentenza nonché gli articoli 118 e 119 delle disposizioni di attuazione (relativi alla motivazione e alla redazione della sentenza), gli articoli 276, 277 e 279 (quest'ultimo in parte), contenenti le regole necessarie per la deliberazione vera e propria, e quelle per i vari tipi di pronunce. Infine, vi sono gli articoli 287 e 288 che disciplinano il procedimento di correzione degli errori materiali.

Il panorama normativo previsto per la formazione di un solo ed unico atto (quale la sentenza) è in definitiva abbastanza ampio, e ciò significa che il legislatore ha dedicato grande attenzione a questo problema (che forse per il giudice è il più esaltante), sia attraverso una puntuale e dettagliata regolamentazione delle regole da seguire, e sia attraverso una tipicità di contenuti abbastanza accentuata. Una prima conclusione che può allora trarsi è questa: l'interprete nella materia che stiamo esaminando non ha alcuna discreziona-

lità poiché deve seguire un percorso tipico e rigoroso previsto verosimilmente per spingere verso la più corretta applicazione delle regole del diritto. Si potrebbe osservare, senza tema di essere smentiti, che spesso le norme in esame però non vengono rispettate puntualmente e scrupolosamente, tanto che le impugnazioni nel nostro paese sono molto numerose, e comunque al di là di ogni ragionevole previsione, anche se la maggior parte di esse denunciano *errores in iudicando*.

2. Tipologia delle sentenze tributarie

Una prima considerazione riguarda l'esclusione nel rito tributario delle sentenze parziali. Il dato è sicuro e discende da una chiara disposizione contenuta nell'ultimo periodo del terzo comma dell'articolo 35 del D.Lgs. n. 546/92, secondo il quale "Non sono tuttavia ammesse sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande". Si tratta di una scelta legislativa che a mio avviso merita di essere condivisa poiché nel processo civile ordinario le sentenze parziali non hanno svolto un ruolo significativo e sono servite spesso ad appesantire inutilmente l'iter processuale. Può allora rilevarsi che una caratteristica fondamentale della sentenza tributaria è quella della sua idoneità a definire tutto il giudizio pendente in quel momento. Il giudice deve essere molto attento ad individuare tutte le domande delle parti, perché a tutte le domande egli deve dare risposta nel momento in cui redige una sentenza, se vuole evitare il vizio di omessa pronuncia di cui all'art. 112 c.p.c. (vizio purtroppo spesso denunciato in sede di legittimità).

La sentenza è l'atto con il quale il giudice si spoglia del processo, per cui presenta il carattere della definitività per chi l'ha emanata (tanto che quel giudice non ha il potere di revocarla o di modificarla, ma può solo correggerla nei suoi eventuali errori materiali).

La sentenza può riguardare il rito e può riguardare il merito.

Se riguarda il rito, può contenere la declaratoria del difetto di giurisdizione o di incompetenza, può dichiarare l'estinzione del giudizio o l'inammissibilità del ricorso.

Più spesso, però, la sentenza riguarda il merito, e serve ad individuare la norma di diritto sostanziale da applicare nel caso concreto. Qui, però, non è sufficiente che la norma sostanziale sia individuata correttamente; è necessario anche che la sentenza sia autosufficiente.

La sentenza è autosufficiente quando vengono rispettati i parametri indicati dal legislatore, quando è idonea a rappresentare per chi legge lo svolgimento del processo (con tutto ciò che di rilevante e significativo è avvenuto), nonché le ragioni della decisione, quando non contiene rinvii ad elementi

esterni (Cass. sent. nn. 9614/99, 990/00). Questo è un punto molto importante sul quale è opportuno insistere. La sentenza, infatti, è il documento di sintesi di tutto un percorso ed è destinata ad essere letta anche da soggetti che non hanno partecipato al processo e che devono essere messi in condizioni di capire ciò che è successo. Ecco perché la sentenza deve essere autosufficiente e deve contenere necessariamente, a pena di nullità, determinati elementi individuati dal legislatore in maniera molto precisa e dettagliata.

La sentenza ha natura costitutiva quando annulla un provvedimento impugnato e crea una nuova situazione giuridica a favore o a sfavore di una delle parti. Qui, nel caso di annullamento totale dell'atto amministrativo impugnato, non c'è bisogno di dire altro; se, invece, c'è un annullamento parziale e la pretesa dell'Amministrazione viene ridotta, è necessario che il giudice indichi i termini esatti della nuova situazione giuridica creata in conseguenza dell'annullamento parziale, sia sul piano delle imposte determinate, che delle sanzioni applicate in concreto.

La sentenza è di condanna quando c'è l'accertamento di un diritto e quando emerge l'esigenza della sua ulteriore tutela mediante l'esecuzione forzata. Questo tipo di sentenza persegue lo scopo di assicurare l'ulteriore attuazione della legge. Essa deve contenere la condanna ad adempiere. Esempio: la sentenza che condanna al rimborso di somme o quella che condanna il soccombente al pagamento delle spese del processo. Qui è necessario il massimo della chiarezza e della precisione sia in ordine alle somme capitali, che agli accessori.

La sentenza è dichiarativa quando accerta una situazione giuridica o un effetto che discende direttamente dalla legge (esempio: riconoscimento di agevolazioni o esenzioni, declaratoria di nullità di un atto).

La sentenza può anche disapplicare, in via incidentale, un atto amministrativo generale allorchè venga accertato un vizio che ne evidenzia la illegittimità. Qui è opportuno puntualizzare per bene gli effetti che sull'atto impugnato discendono dalla disapplicazione dell'atto generale.

Una sentenza un po' particolare è quella che deve essere emessa in sede di ottemperanza ai sensi dell'articolo 70, comma 7, del D.Lgs. n. 546/92. Con essa si constata la mancata attuazione della sentenza passata in giudicato e si danno "i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio ... e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge". Anche qui, emerge con grande evidenza la tipicità dei contenuti della sentenza allorchè il giudice si deve sostituire alla Amministrazione renitente ed emanare gli atti necessari per fare raggiungere al giudicato i suoi effetti. Egli non può emanare qualunque atto, ma soltanto quelli che avrebbe dovuto emanare l'Amministrazione.

Da tutto ciò emerge con sufficiente chiarezza la necessità per il giudice

di inquadrare esattamente nella sua mente il tipo di pronuncia che nel caso concreto si pone come necessaria, al fine di indirizzare i suoi sforzi verso quella direzione tipica, eliminando così in radice la possibilità di incertezze da parte del lettore della sentenza.

3. *La formazione del decism*

La sentenza è un atto del collegio che va adottato in segreto, in camera di consiglio, subito dopo la discussione orale o l'esposizione del relatore. Partecipano alla deliberazione soltanto i giudici che hanno assistito alla discussione (se discussione vi è stata). La mancata corrispondenza tra i componenti che hanno partecipato alla discussione o alla trattazione camerale e quelli che hanno deliberato comporta una nullità *ex art. 161, comma 2, c.p.c.*, che può essere fatta valere anche in via autonoma, indipendentemente dall'impugnazione, con *actio nullitatis* (cfr. Cass. sent. n. 4025/92 nonché CAMPEIS-DE PAULI in *Il manuale del processo tributario*, Cedam, 1996, 227).

Sul piano procedurale si applica sicuramente l'articolo 276 c.p.c. in virtù del richiamo espresso fatto all'articolo 35 del DLgs. n. 546/92, per cui vanno decise prima le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio, e poi le questioni di merito. Vota per primo il relatore e per ultimo il presidente. Si applica la disciplina del dissenso sicchè se un componente dissenziente lo chiede, va stilato un verbale che va inserito in un plico sigillato conservato nella segreteria. Una volta formulata la decisione, viene stilato il dispositivo, che viene sottoscritto dal presidente. Si ritiene comunemente che il dispositivo è un atto meramente interno e provvisorio, che potrebbe essere cambiato o per applicare un *ius superveniens* entrato in vigore prima del deposito della sentenza nella sua interezza, o per modificare il contenuto della decisione. È ovvio che ogni modifica può essere presa dagli stessi giudici persone fisiche che hanno adottato la decisione originaria e sempre previa loro riconvocazione. Diversa era la conclusione sotto la vigenza del D.P.R. n. 636/72 dal momento che allora il dispositivo aveva una efficacia esterna, essendo portato subito a conoscenza delle parti e diventando così non modificabile.

Quindi, il presidente sceglie l'estensore della sentenza, normalmente nella persona del relatore. Ai sensi dell'articolo 118, comma 4, disp. att. c.p.c., la scelta dell'estensore è fatta dal presidente "tra i componenti il collegio che hanno espresso voto conforme alla decisione". Nulla vieta che il presidente si autoassegni la stesura della sentenza; di sicuro non può imporre la stesura al componente che è rimasto in minoranza. È stato ritenuto che non è necessario che vengano esternati i motivi che hanno indotto il presidente a sostituir-

si al relatore nella posizione di estensore (Cons. Stato, VI, 28 maggio 1997/794).

L'articolo 35 prevede infine che la deliberazione, quando ne ricorrono i motivi, può essere rinviata di non oltre trenta giorni.

4.1. *La redazione della sentenza*

Una volta formato il dispositivo e scelto l'estensore, si passa alla fase ulteriore della stesura della sentenza nella sua integralità. L'estensore sottoscrive e consegna la sentenza al presidente che, ai sensi dell'articolo 119 delle disp. att. c.p.c., prima di sottoscrivere può anche dare lettura del documento al collegio. Si applicano le previsioni contenute nell'ultimo comma dell'articolo 132 c.p.c. in tema di impedimento a sottoscrivere del presidente o dell'estensore.

Giova evidenziare che di recente è stato deciso che “vale anche per il processo tributario il principio secondo il quale l'omessa sottoscrizione della sentenza da parte del giudice o, nel caso di sentenza emessa da un giudice collegiale, da parte di uno dei magistrati tenuti a sottoscriverla, determina (nel caso in cui non risulti l'impedimento del magistrato ai sensi dell'art. 132, comma 3 c.p.c.) la nullità insanabile della sentenza stessa, restando esclusa l'applicabilità del procedimento di correzione degli errori materiali e la possibilità di distinguere tra omissione intenzionale e omissione involontaria, provocata da errore o da dimenticanza. La nullità è deducibile, ai sensi dell'art. 161, comma 2, c.p.c., fuori dai limiti e dalle regole dei mezzi d'impugnazione, sicchè non è coperta da giudicato formale e va rilevata anche d'ufficio, e comporta che, anche in esito al giudizio di cassazione, la causa debba essere rimessa allo stesso giudice, che ha emesso la sentenza carente di sottoscrizione” (Cass. sent. n. 12363/99, con nota di GLENDI in *Riv. giur. trib.* 2000, 707).

4.2. *Il contenuto della sentenza*

A questo punto occorre individuare il contenuto della sentenza, giusta quanto previsto sul punto nell'articolo 36 del D.Lgs. n. 546/92.

Innanzitutto la sentenza deve contenere l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori, se vi sono.

Una eventuale erronea indicazione di un componente del collegio, purchè si riesca a stabilire con certezza la provenienza dell'atto e a stabilire la perfetta coincidenza tra chi ha partecipato alla discussione e alla camera di consiglio e chi ha partecipato alla deliberazione, può dare luogo alla procedura di correzione dell'errore materiale, dovendosi fare prevalere la sostanza sulla forma (Cass. sent. n. 8976/1992). Vi è però altra giurisprudenza rigoro-

sa che afferma che “costituisce nullità insanabile concernente la costituzione del giudice, e non errore materiale emendabile con la procedura di cui agli artt. 287 e segg. c.p.c., l’omessa indicazione, nella intestazione della sentenza, 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, ai sensi dell’art. 132, comma 2, n.1 c.p.c. senza che rilevino le indicazioni del verbale di udienza di discussione” (Cass. sent. nn. 3365/91 e 2253/84).

Vanno indicati il ricorrente, il resistente (ufficio o concessionario), i litisconsorti, gli intervenienti, i difensori, con la specificazione se sono domiciliatari (in questo caso sarebbe auspicabile che venisse indicato l’atto in base al quale c’è stata l’elezione di domicilio, al fine di consentire un controllo più agevole nei gradi successivi di giudizio sulla ritualità delle notifiche dei vari atti). È stato ritenuto che gli eventuali errori od omissioni nella indicazione delle parti e dei difensori possono essere emendati con la procedura di correzione degli errori materiali, purchè la sentenza permetta nel suo contesto di individuare comunque i soggetti del rapporto processuale (Cass. sent. nn.114/93 e 13011/93).

Va formulata una concisa esposizione dello svolgimento del processo, con l’indicazione dei fatti rilevanti e significativi verificatisi, sia per effetto di comportamenti tenuti dalle parti, che in virtù di provvedimenti del giudice. Un primo dato importante è costituito dalla individuazione esatta del provvedimento impugnato. Un dato ulteriore è quello relativo all’attività istruttoria compiuta, posto che la prova è al centro di ogni processo. Occorre poi fare riferimento a eventuali procedimenti cautelari, alla richiesta di pubblica udienza, a problemi di sospensione, interruzione, riunione, separazione di processi, al fine di consentire al lettore di conoscere cosa è successo nel corso del processo.

Vanno indicate le richieste delle parti. Anche se esse non emergono espressamente dalla sentenza (e la mancata indicazione non è causa di nullità), è però necessario che il giudice dimostri di averne tenuto conto, altrimenti c’è il vizio di omessa pronuncia (Cass. sent nn. 8047/90 e 1769/86). Chiaramente, vanno esplicitate per bene non solo le richieste del ricorrente ma anche quelle del resistente e delle altre parti eventuali, possibilmente con le argomentazioni giuridiche formulate a sostegno delle richieste medesime.

4.3. Il problema della motivazione

Va formulata una “succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto”

La motivazione “non può essere ridotta a mera clausola di stile, dalla quale non possa trarsi la correlazione con la decisione di merito, ma anzi dal-

la motivazione deve derivare, con consequenzialità logica necessaria, la soluzione adottata, al fine di consentire al soggetto interessato una adeguata difesa” (così Comm. trib. centr. n. 6918/1999).

Non è certamente necessario un esame particolareggiato di tutte le questioni sollevate dalle parti o di tutte le argomentazioni addotte a sostegno delle tesi che il giudice intende respingere, ma è sufficiente una motivazione breve purchè completa ed idonea a rappresentare l'*iter* logico seguito dal giudice e la *ratio decidendi* adottata nel caso concreto.

Una assenza totale di motivazione è causa di nullità della sentenza.

Allo stesso modo, produce la nullità una motivazione apparente, fittizia, basata su affermazioni apodittiche o su annotazioni generiche o contrastanti tra loro, in modo tale che non si riesca ad individuare il percorso logico seguito dal giudice.

Inoltre, non è ammissibile e produce una nullità una motivazione per *relationem* ricollegata ad un'altra decisione, propria o di un altro organo giudicante. Nel caso di rinvio alla decisione di un altro giudice (che avrebbe dovuto decidere in futuro del reddito della società), la Cassazione con sentenza n. 13353/00 ha ritenuto la nullità della sentenza che doveva pronunziarsi sul reddito del socio, per carenza di contenuto decisorio. A questo proposito occorre richiamare l'orientamento assunto dalla Cassazione, sulla base anche di una pronuncia della Corte Costituzionale, in ordine alla possibilità che il socio ha di contestare autonomamente l'accertamento formulato nei suoi riguardi, anche in costanza di un accertamento ormai divenuto definitivo nei confronti della società. Tale orientamento (meritevole di condivisione) è basato sulla necessità di garantire ad ogni soggetto giuridico un effettivo diritto di difesa. Chiaramente, se il socio non adduce contestazioni specifiche relative alla sua posizione, è ammissibile che il giudice possa rinviare alle argomentazioni svolte in altra sentenza, e cioè in quella che ha deciso il reddito della società, posto che la decisione in un certo senso di una delle controversie comporta normalmente l'identica conclusione per l'altra (in questi sensi Cass. sent. nn. 15260/00 e 10410/98).

Inoltre, la Cassazione ha ritenuto nulla una sentenza che rinviava alle risultanze della Guardia di Finanza (Cass. sent. n. 990/00), nonché quella che faceva un generico rinvio al verbale della Guardia di Finanza (Cass. sent. n. 580/1999).

Né è ammissibile che il giudice di appello faccia riferimento alla motivazione del giudice di primo grado, limitandosi a dire che la condivide (Cass. sent. n. 4510/00). Il giudice di appello, in particolare, deve essere molto attento ad esaminare le doglianze che la parte ha formulato nei confronti della sentenza di primo grado e a confutarle in maniera specifica (e comunque sufficiente), ove non le condivide. Purtroppo, spesso si trovano molte sentenze

emesse in grado di appello che presentano due errori: da una parte, esse non rilevano con il dovuto rigore l'inammissibilità dell'appello perché formulato con motivi estremamente generici, e dall'altra, forse a causa di questa situazione anomala, poi si limitano a richiamare le motivazioni esposte dal giudice di primo grado (che spesso vengono censurate solo fittiziamente, senza doglianze puntuali), ed offrono così il fianco alla censura di omessa motivazione. Ormai è dato acquisito in giurisprudenza che occorre spiegare con l'atto di appello (pur se sommariamente) le ragioni dell'impugnazione (Cass. per tutte sent. n. 12054/1997), non essendo sufficiente il semplice assunto che la sentenza è errata, o la mera richiesta di riforma, o il generico richiamo alle difese svolte in primo grado (Cass. sent. n. 7505/1997), e non potendo essere successivamente ampliato il *thema decidendum* (Cass. sent. n. 5147/1997).

Oggi, in verità, prima con l'art. 3 della L. n. 241/90 e poi con l'art. 7 della legge n. 212/2000 (meglio conosciuta come Statuto del contribuente) l'interprete è stato aiutato dal legislatore, che ha formulato un dato normativo molto importante cui fare riferimento in tema di motivazione. È vero che le norme si riferiscono all'attività dell'Amministrazione e all'atto amministrativo che viene posto in essere, ma nessuno può seriamente dubitare che anche il giudice debba attenersi a quel parametro. Anzi, forse, il giudice per la sua terzietà addirittura più che l'Amministrazione deve offrire al lettore della sua sentenza gli elementi che consentono di capire perché egli ha adottato quella tale decisione. L'espressione normativa che si ritrova nella legge 241/90 è più felice e più completa rispetto a quella dello Statuto poiché il legislatore ha previsto che "la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria". Ebbene, i dati indefettibili per ogni buona motivazione devono essere tre:

a) i presupposti di fatto (dal momento che dal fatto nasce il diritto);

b) le risultanze istruttorie (posto che i fatti non provati non possono costituire il fondamento di nessun diritto). A questo proposito il giudice deve indicare le fonti di prova e la loro valutazione, con la specificazione del perché una prova viene ritenuta attendibile o meno. Questo è un punto molto importante soprattutto in tema di presunzioni non legali, ossia di presunzioni semplici (che devono presentare a volta i requisiti di precisione, gravità e concordanza). È chiaro che più presunzioni vengono utilizzate e più sorge l'esigenza di giustificare il loro grado di attendibilità probatoria attraverso l'esplicitazione del ragionamento seguito. L'indicazione del criterio di valutazione è infatti necessaria per consentire al giudice della legittimità il controllo di congruità sull'*iter* utilizzato (Cass. sent. n. 9614/99).

c) le ragioni giuridiche (dovendosi fare sempre un riferimento chiaro e

preciso alla norma che contempla il fatto dedotto e accertato, o alla quale tale fatto va ricondotto).

Va infine evidenziato che l'omessa o insufficiente motivazione, prevista dall'art. 360 n. 5 c.p.c., deve attenersi a un "punto decisivo" della controversia e non ad uno dei tanti e spesso numerosi punti controversi. In particolare l'omessa o insufficiente motivazione deve riguardare la risoluzione di una *quaestio facti*, relativa al rapporto sostanziale dedotto in causa. Più specificamente, al giudice di legittimità non è consentito il riesame del merito, ma solo il controllo di legalità sul modo e sui mezzi usati dal giudice nel momento della decisione ed esplicitati nella motivazione. Il giudice della legittimità non può così valutare l'eventuale ingiustizia in fatto della sentenza, ma solo la sussistenza di un mero sintomo di ingiustizia (dovuto al fatto che il giudice ha ommesso di motivare su un punto decisivo o non ha sufficientemente motivato).

Va ricordato che ai sensi dell'articolo 118, comma 3, disp. att. c.p.c., in ogni caso deve essere omessa ogni citazione di autori giuridici e che va indicata la data della pronuncia della sentenza.

5. La correzione degli errori materiali

Gli articoli 287 e 288 disciplinano i presupposti per la correzione degli errori materiali e di calcolo e il procedimento da seguire per compiere l'atto di correzione. In questa sede è senz'altro sufficiente rilevare che l'errore materiale è quello che interviene non nella formazione del giudizio, ma nella semplice formazione del documento. L'errore materiale non dà mai luogo alla nullità della sentenza e, proprio per questo, può essere corretto in ogni tempo posto che non riguarda la sostanza del giudizio, ma solo la formazione dell'atto o del documento. Più in particolare, manca la corrispondenza tra l'ideazione e la sua rappresentazione grafica.

Allo stesso modo, l'omissione correggibile consiste nella mancanza di un elemento del provvedimento dovuto ad un difetto di documentazione. Esempi sicuri sono l'omissione della data di deliberazione della sentenza, la mancanza dell'intestazione – "Repubblica italiana – In nome del popolo italiano", l'omessa indicazione di una parte nell'intestazione della sentenza.