

CORSO DI L'AQUILA

05/10/2001

L'AQUILA, 05 OTTOBRE 2001 - Hotel Duca degli Abruzzi,
Viale Giovanni XXIII, 10

RELATORI

Prof. Massimo BASILAVECCHIA	– Straordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Teramo	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Prof. Lorenzo DEL FEDERICO	– Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università di Chieti – Facoltà di Economia di Pescara	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Prof. Francesco D'AYALA VALVA	– Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di L'Aquila	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Francesco SABATINI	– Consigliere della Corte di Cassazione e Presidente f.f. della Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORE DEL CORSO:

Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Marina d'AIELLO

Dott.ssa Angela DE LUCIA

L'AQUILA, 05 OTTOBRE 2001 - Hotel Duca degli Abruzzi,
Viale Giovanni XXIII, 10

RELATORI

Prof. Massimo BASILAVECCHIA	– Straordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Teramo	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Prof. Lorenzo DEL FEDERICO	– Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università di Chieti – Facoltà di Economia di Pescara	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Prof. Francesco D'AYALA VALVA	– Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di L'Aquila	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Francesco SABATINI	– Consigliere della Corte di Cassazione e Presidente f.f. della Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORE DEL CORSO:

Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Marina d'AIELLO

Dott.ssa Angela DE LUCIA

ABRUZZO, 05 OTTOBRE 2001

PARTECIPANTI

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
1	ALFIDI Cesidio	Giudice	Provinciale L'Aquila
2	AMOROSO Italo	Giudice	Chieti
3	ANDREONI PierPaolo	Giudice	Chieti
4	BAIOCCO Alberto	Giudice	Regionale L'Aquila
5	CALVISI Francesco	Giudice	Provinciale L'Aquila
6	CIPOLLONI Pasquale	Vice Presidente	Provinciale L'Aquila
7	COMO Romolo	Presidente di Sez.	Regionale L'Aquila
8	CUNICELLA Luciana	Giudice	Chieti
9	D'ANGELO Mario	Giudice	Regionale L'Aquila
10	D'AVOLIO Giuseppe	Giudice	Foggia
11	DEL ROSARIO Ettore	Giudice	Pescara
12	DELLA PIA Fulvio	Giudice	Regionale L'Aquila
13	DI BIASE Luciano	Giudice	Provinciale Pescara
14	DI GERONIMO Pasquale	Giudice	Provinciale Pescara
15	DI GIOVANNI Ivo	Giudice	Teramo
16	DI GIOVANNI Nicola	Giudice	Teramo
17	DI MARCOTULLIO Enrico	Giudice	Regionale L'Aquila
18	DI NANNA Guido	Vice Presidente	Teramo
19	DI PASQUALE Domenico	Vice Presidente	Regionale L'Aquila
20	DI SANTE Attilio	Giudice	Regionale L'Aquila
21	DIANO Roberto	Giudice	Chieti
22	FARINACCI Vincenzo	Giudice	Regionale L'Aquila
23	FASCIANI Bruno	Giudice	Pescara
24	FERRARI Roberto	Vice Presidente	Regionale L'Aquila
25	FERRARO Raffaele	Giudice	Chieti
26	FIORAVANTI Claudio	Giudice	Regionale L'Aquila
27	GIALLORETO Giuseppe	Giudice	Chieti
28	GIULIANI Pasquale	Giudice	Teramo
29	MECO Mario	Giudice	Regionale L'Aquila
30	MENNA Filippo	Giudice	Chieti
31	MINISTRONI Mauro	Giudice	Regionale Ancona
32	NACCARELLA Michele	Giudice	Chieti
33	PAPA Mario	Giudice	Teramo

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
34	PAPA Roberta Pia Rita	Giudice	Teramo
35	PORTO Antonio	Giudice	Regionale L'Aquila
36	SANTINI Silvano	Giudice	Teramo
37	TAGLIENTE Vincenzo	Giudice	Provinciale Pescara
38	TATOZZI Carlo	Presidente di Sez.	Regionale L'Aquila
39	TESEI Ilaria	Giudice	Chieti
40	TOLLOSO Antonio	Giudice	Provinciale Pescara
41	VALENTINETTI Ugo	Giudice	Regionale L'Aquila
42	VALLE Beniamino	Giudice	Regionale L'Aquila
43	ZURZOLO Alberto	Giudice	Regionale L'Aquila

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Prof. Massimo BASILAVECCHIA

Straordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di TERAMO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Identificazione delle parti nei vari gradi di giudizio. – 3. La legittimazione alla causa. – 4. La capacità processuale. – 5. Assistenza e rappresentanza in giudizio. – 6. La “sede” della parte.

I. – (1) All'analisi delle questioni attuali riguardanti il concetto di parte nel processo tributario – concetto che, grazie alla relativa stabilità della disciplina, si va precisando attraverso la progressiva formazione di meditati orientamenti giurisprudenziali (anche provenienti dalla Corte Costituzionale) – pare opportuno anteporre due considerazioni che hanno una rilevanza “pregiudiziale” rispetto ai temi da trattare più in particolare.

La prima attiene al carattere generale delle disposizioni che regolano la nozione di parte, applicabili pertanto, salva l'eventuale diversa specifica disciplina, a tutti i gradi del giudizio e anche nei procedimenti con funzione esecutiva (ad es. giudizio di ottemperanza, art. 70) o di portata incidentale (ad es. sospensione cautelare, art. 47); infatti le norme sulle parti sono collocate nel capo secondo del titolo primo del decreto, che reca le disposizioni generali sul processo, destinate ad attraversare tutte le tipologie di rito che si incontrano nei titoli, capi e sezioni successivi. Unica deroga è probabilmente quella delle cause di interruzione, che, riguardando le ipotesi di venir meno della parte, ben avrebbero potuto collocarsi allo stesso modo, mentre invece le troviamo considerate sotto il profilo degli effetti sul processo, e pertanto disciplinate nell'art. 40, all'interno delle disposizioni sul processo.

La seconda considerazione riguarda invece il carattere polisenso dell'espressione parte nel processo: si allude infatti con lo stesso termine al soggetto titolare della situazione giuridica sostanziale oggetto di controversia –

(1) Gli articoli di legge indicati solo numericamente, senza altro riferimento, si riferiscono ovviamente al d.lgs. 546 del 31 dicembre 1992. Altrettanto vale per i casi di impiego del solo termine “decreto”.

legitimatío ad causam –, ovvero al soggetto che ha la capacità di essere presente nel processo, che “sta” in giudizio – *legitimatío ad processum* –, ovvero ancora al soggetto che, avendone la capacità tecnica, redige gli atti processuali assistendo e rappresentando la parte davanti al giudice risultando il diretto interlocutore del giudice – *jus postulandi* –. In sostanza, ben tre significati distinti si riconducono alla stessa espressione significante, della quale occorre sempre tenere ben presente tale poliedricità: seguendo questo criterio distingueremo appunto le questioni attuali in relazione alla diversa implicazione che hanno.

2. – La prima operazione da compiere è naturalmente quella di identificare le parti che possono essere presenti in un processo tributario; il compito è facilitato, nel nostro caso, dalla analitica indicazione delle parti che il decreto contiene.

In particolare, l’art. 10 indica i soggetti “essenziali” del processo, identificandoli nel “ricorrente” e nell’ufficio o ente pubblico al quale va imputato l’atto o il comportamento impugnato. Si tratta, come vedremo, di una nozione essenzialmente formale, che impone di ricercare la legittimazione non tanto sul piano della disciplina sostanziale dei tributi, quanto in relazione al ruolo svolto da soggetti attivi e passivi nell’ambito della fasi applicative “dinamiche” – in senso atecnico, procedimentali o più prudentemente procedurali – del tributo.

2a. – Ma fermarsi all’art. 10 sarebbe parziale: infatti dall’art. 14 comma 1 apprendiamo che il processo tributario, nella visione del legislatore, può anche avere un oggetto che “riguarda inscindibilmente più soggetti”, ed in tal caso la controversia deve essere decisa in contraddittorio di ciascuno di essi: si ha insomma un’ipotesi di litisconsorzio necessario (102 c.p.c.), che, se non originariamente attuata o non resa effettiva attraverso la integrazione del contraddittorio (comma 2), conduce alla improcedibilità del ricorso (estinzione, secondo l’art. 45 comma 1).

In questi anni sono emerse ipotesi effettive di litisconsorzio necessario? A me pare che, nonostante gli sforzi possibili, restino pochissime ipotesi che effettivamente realizzano quella inutilità della decisione non resa a contraddittorio integro che sta alla base del concetto di litisconsorzio necessario.

Ricordato che la nozione base di ricorrente è ancorata alla qualità, formale, di destinatario dell’atto o comportamento impugnato, è intanto da escludere che l’ipotesi in esame ricorra in tutti quei casi in cui, pur essendovi connessione o unicità del rapporto, le posizioni dei soggetti coinvolti sono rese tuttavia autonome dalla individualità degli atti impugnabili: si pensi alle diverse ipotesi di solidarietà, od anche ai complessi rapporti tra soggetti titola-

ri di redditi prodotti in forma associata (art. 5 TUIR) e soci o associati (2), casi nei quali la tutela del diritto di difesa non è affidata alla unicità della sede processuale (tanto è vero che neppure in fase procedimentale è prevista una contestualità dell'azione dell'amministrazione) quanto all'insussistenza di limiti e preclusioni ai poteri di impugnativa, alle allegazioni e alle deduzioni difensive a carico di soggetti che non abbiano partecipato (perché non posti in grado di farlo) ai giudizi "connessi". Del resto, anche nel processo civile è da tempo unanime la conclusione che il concetto stesso di obbligazione solidale (che postula una valida azione del creditore anche intrapresa verso uno solo dei condebitori) sia incompatibile con quello di litisconsorzio necessario (che postula una lite inutile se non soggettivamente completa).

Dal lato delle parti resistenti, non sono facili da immaginare ipotesi di pluralità di soggetti coinvolti; infatti, una legittimazione a contraddire costruita essenzialmente sulla paternità dell'atto oggetto dell'impugnativa crea molte difficoltà all'ammissione di una figura di soggetto controinteressato, nel senso in cui tale nozione è acquisita al processo amministrativo – là dove viene riferita al soggetto che, risultante dall'atto impugnato, perda una posizione giuridica favorevole per effetto dell'annullamento dell'atto stesso –. Partendo da tale dato, osserviamo dunque che l'esperienza attuale conduce anche ad escludere il litisconsorzio per il caso, che pure era stato preso inizialmente in considerazione, dell'impugnazione dell'atto di riscossione; non è infatti necessario che in tal caso il ricorso venga notificato sia all'ufficio sia al concessionario della riscossione, perché mi pare condivisibile l'opinione prevalente che la legittimazione dell'uno o dell'altro soggetto pubblico sia da ricollegare alla natura dei vizi dedotti. Con la conseguenza che sarà legittimato passivo l'ufficio, quando sia contestata nella sua portata sostanziale l'iscrizione a ruolo, e invece il concessionario, quando oggetto dell'impugnativa siano eventuali errori da quest'ultimo commessi nella redazione della cartella di pagamento; ove le due tipologie di vizi sussistano entrambe, non si avrà litisconsorzio necessario, ma distinta presenza in giudizio di due soggetti coinvolti da azioni aventi oggetti distinti.

Concludendo sul punto, sembrano due le effettive ipotesi di litisconsorzio necessario individuabili: la prima per le controversie catastali, quando la situazione di comunione indivisa sull'immobile conduce ad un effetto necessariamente "plurisoggettivo" dell'atto di accertamento catastale impugnato, tale che il risultato finale – la rendita attribuita al terreno o al fabbricato – non

(2) Sia consentito rinviare, sul punto, ai miei recenti interventi con i quali si è cercato di analizzare lo stato del problema: si leggano in Corriere tributario 16/2001, 23/2001, 45/2001 e, in corso di pubblicazione, 47/2001.

può non coinvolgere tutti i contitolari: la seconda, frutto di un'interpretazione creativa giurisprudenziale non facilmente adattabile alla struttura positiva del processo e con la stessa filosofia dell'art. 10, per le liti tra sostituto e sostituito, le quali, soprattutto quando abbiano ad oggetto la pretesa del sostituito ad un integrale adempimento da parte del sostituto e quindi a veder esclusa, o ridotta, la ritenuta effettuata, dovrebbero vedere la presenza necessaria anche dell'amministrazione finanziaria (3). Quest'ultimo orientamento potrebbe in futuro essere esteso, se saranno confermati alcuni timidi segnali provenienti da una recente pronuncia delle sezioni unite della Cassazione (4), anche alle liti – tuttora riservate alla giurisdizione del giudice ordinario – sulla rivalsa iva che vedano contrapposti da un lato cedenti e prestatori, dall'altro cessionari e committenti.

2b. – Un discorso analogo può essere svolto per il litisconsorzio facoltativo, e soprattutto a proposito della chiamata in causa e dell'intervento volontario, previsti pure dall'art. 14 comma 3 quale possibilità per i destinatari dell'atto impugnato e per le parti del medesimo rapporto. Anche a questo proposito si osserva che la struttura del processo non lascia immaginare facilmente l'ipotesi di soggetti che pur essendo implicati nella vicenda tributaria oggetto della lite possano collocarsi nel processo attraverso un'attività diversa dalla proposizione del ricorso: la scarsa casistica conferma che in realtà nella pratica si tratta di problemi che non si pongono con qualche rilevanza.

A proposito dell'intervento (che deve essere spiegato attraverso un atto notificato a tutte le parti e con successiva costituzione) basterà dunque osservare che esso andrà ammesso con il fondamentale limite che non possono essere ampliate le domande tempestivamente proposte nel termine di decadenza: in sostanza, o l'interventore non ha ancora ricevuto atti impugnabili, e quindi mediante l'intervento si propone di anticipare le questioni che lo interessano e di ottenere una pronuncia favorevole che escluda in radice la possibilità di un suo successivo coinvolgimento, oppure ha ricevuto atti impugnabili, ma non li ha impugnati, ed in tal caso evidentemente l'intervento non può consentirgli il recupero delle preclusioni già verificatesi. In entrambe le ipotesi, la sua attività difensiva deve intendersi limitata al supporto delle ragioni di una delle parti in causa, ed assume quindi la fisionomia di un intervento non tanto litisconsortile, quanto piuttosto adesivo dipendente (si pensi alle varie ipotesi di responsabile d'imposta), con tutti i limiti connessi a tale posizione (art. 105 secondo comma c.p.c.).

(3) La giurisprudenza è sostanzialmente ferma, sul punto, alle conclusioni sintetizzate nella mia voce "Sostituzione tributaria", in *Digesto commerciale*, XV, Torino 1998, 80-81.

(4) Cass. 208 del 14 maggio 2001, in *Corr. Trib.* 2001, 2348, con commento di COMELLI.

Non appaiono invece facilmente ipotizzabili l'intervento autonomo (art. 105 c.p.c.) e la chiamata in causa; quest'ultima, in particolare, sembrerebbe da escludere sia dal lato dell'amministrazione, perché oltre al soggetto che ha emanato l'atto impugnato nessun altro ha interesse a stare in giudizio, sia dal lato del ricorrente, non potendo essere coinvolti in una procedura di prelievo soggetti che non abbiano ricevuto dall'amministrazione i tipici atti impositivi.

2c. – Un accenno va fatto a due disposizioni processualcivilistiche che, come vedremo, possono assumere un notevole peso per la soluzione di problemi ricorrenti: alludo all'art. 110 c.p.c., sulla successione a titolo universale, che comporta la prosecuzione del processo da parte del successore, e all'art. 111 c.p.c. che prevede di regola, per la successione a titolo particolare, la prosecuzione del rito tra le parti originarie, salvo intervento o chiamata del successore, con conseguente possibilità di estromissione della parte originaria.

2d. – Altra disposizione importante è quella dell'art. 40 del decreto, che si riferisce agli eventi interruttivi del processo che riguardano la parte. Pur essendo stata riformulata, la disposizione nella sua filosofia si riconduce alla corrispondente norma del c.p.c., stabilendo l'immediata efficacia interruttiva (a mio avviso, ove ne ricorrano le condizioni, anche per la parte pubblica) degli eventi che riguardano la parte che si difenda personalmente, ovvero il soggetto che assicuri l'assistenza tecnica in giudizio (es., radiazione, morte, cancellazione del difensore). Altrimenti, l'evento interruttivo che riguardi la parte (comunque diversa dall'ufficio, in questo caso) sostanziale o quella dotata della capacità di stare in giudizio ha effetto solo dal momento in cui è formalmente introdotto nel giudizio nei modi stabiliti dal comma 2. È importante precisare che, per interpretazione consolidata, il venir meno della rappresentanza che produce l'effetto interruttivo si riferisce alle ipotesi intersoggettive (parte in giudizio a mezzo di rappresentante legale o volontario), e non alla rappresentanza organica di enti e società, per i quali il mutare della persona fisica preposta alla lite non è rilevante.

2e. – Un cenno va fatto con riguardo alle Regioni, ma soprattutto agli enti locali, in quanto per tali soggetti è frequente la possibilità di assumere nel processo tributario sia le vesti di parti ricorrenti (ad esempio per i tributi erariali a loro carico) sia quelle di parti resistenti (per i tributi da essi gestiti quali soggetti attivi); in tali casi è evidente che le regole poste dal decreto per l'una o l'altra categoria di soggetti processuali varranno, di volta in volta e alternativamente, per la regione o per l'ente locale. Ad esempio, quando l'art. 12 comma 1 detta la regola che esclude l'assistenza in giudizio dell'ente lo-

cale quale parte resistente, non ne deriva l'applicazione di regole diverse per l'ente locale che assuma il ruolo di ricorrente (in quanto tale soggetto ad assistenza tecnica obbligatoria).

2f. – Alcune disposizioni riguardano la “quantità” di parti che deve essere presente in fase di impugnazione o di esecuzione.

Ad esempio, l'art. 52 comma 2 detta la regola per cui l'atto di appello è proposto nei confronti di “tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado” (quanto agli effetti della mancata notificazione originaria, quanto detto in precedenza circa la difficile ipotesi di cause inscindibili induce a ritenere che in genere la conseguenza andrà ricercata nell'art. 332 c.p.c. – cioè il processo si sospende in attesa che tutte le parti vedano scadere i termini su di loro gravanti per proporre appello, al fine di assicurare l'unicità del giudizio su tutti gli appelli relativi alla stessa sentenza – piuttosto che nell'art. 331 c.p.c. – inammissibilità dell'impugnazione in mancanza di tempestiva integrazione ordinata dal giudice -). All'art. 53 rinvia anche la disposizione sulla revocazione (art. 65).

Ancora più rigorosa appare la disposizione che regola l'attivazione del giudizio di rinvio conseguente alla cassazione della sentenza di appello: l'art. 63 comma 1 prevede infatti che la riassunzione avvenga nei confronti di tutte le parti personalmente nel termine perentorio.

Infine, le due disposizioni (artt. 69 e 70 del decreto) che disciplinano le procedure esecutive sottintendono, come promotore del giudizio esecutivo, il ricorrente vincitore del giudizio “di cognizione”, e quale parte resistente l'amministrazione che abbia resistito al ricorrente risultando soccombente.

2g. – Una considerazione comune a tutti i temi esaminati attiene alla astrattezza del valore costituito dalla integrità del contraddittorio: le disposizioni che tutelano il diritto di difesa della parte resistente e degli altri soggetti a vario titolo coinvolti sono da ritenere rispettate ogni volta che tali soggetti siano chiamati in causa, mentre non è necessario che essi si costituiscano effettivamente, in quanto la scelta concreta sulla strategia processuale è a loro rimessa e la prosecuzione del giudizio non può dipendere dalla collaborazione delle parti coinvolte.

2h. – Un cenno, infine, all'interesse ad agire, per rilevare come tale requisito ulteriore, già di dubbia utilità nel diritto processuale comune, abbia, dal lato del ricorrente, una considerazione particolare già da parte del legislatore, che, predeterminando gli atti impugnabili, risolve a monte con l'art. 19 del decreto, il problema della individuazione di un interesse tutelabile. L'accesso al processo è infatti rigidamente possibile solo nelle occasioni indicate tassativamente dall'art. 19.

3. – Passando ad esaminare le questioni attuali in ordine alla qualità sostanziale di parte in giudizio, ed avviando tale analisi dalla parte ricorrente, occorre evidenziare come l'esperienza sviluppatasi sino ad oggi vada sostanzialmente confortando l'opinione prevalente che assegna un ruolo fondamentale, quanto alla identificazione della parte ricorrente, al criterio formale: è ricorrente il soggetto che sia direttamente interessato, quale destinatario espresso, dall'atto o comportamento contro cui il ricorso si dirige: può apparire questa una soluzione formalistica, poco idonea a favorire la tutela di altri soggetti implicati, ma, ad un esame più ragionato, si tratta di un assetto che tempera da un lato l'esigenza di fornire certezza in merito a tempi forme e modi dell'accesso alla tutela giurisdizionale fornita dalle commissioni, dall'altro quella di garantire – escludendo preclusioni e decadenze a carico di soggetti non destinatari degli atti e dei comportamenti – la massima tutela a chi non riceva formalmente l'espressione dell'attività degli uffici. Quindi, in linea di massima, avverso gli atti negativi si avrà la legittimazione non di tutti coloro interessati ad ottenere il riconoscimento, ad es., del credito chiesto a rimborso o dell'agevolazione, ma del solo soggetto che abbia presentato l'istanza cui viene data risposta negativa: avverso gli atti impositivi la legittimazione sarà del solo soggetto che l'amministrazione ha coinvolto notificandogli gli atti stessi.

Se ciò non esclude del tutto questioni circa l'applicabilità di istituti processualciviltistici di carattere generale (si pensi alla sostituzione processuale e alle azioni surrogatorie), ha certamente il merito di incanalare su binari sicuri l'esame delle diverse fattispecie.

La giurisprudenza, del resto, sembra seguire questo criterio formale: in tema di responsabile d'imposta, ad esempio, è stato affermato (da Comm. Prov. Padova 31 marzo 1998, in GT 1999, 1078, con nota di MILITERNO, *La legittimazione a ricorrere del fideiussore*) che il fideiussore per un rimborso iva non possa impugnare l'avviso di accertamento notificato – solo – alla impresa garantita: tale soluzione sembra corretta non tanto perché sia possibile a priori negare qualunque interesse del fideiussore, quanto perché la sua lesione sarà attuale e tutelabile solo quando egli riceverà l'iscrizione a ruolo che lo coinvolge direttamente (ed in quel momento egli sarà libero di difendersi anche sulla legittimità e sulla fondatezza dell'avviso di accertamento).

Anche i casi anomali costituiscono eccezioni più apparenti che reali: si pensi all'impugnazione dell'atto impositivo da parte del contribuente fallito, che è ammessa dalla Cassazione, anche in difetto della notifica dell'atto al fallito stesso, perché gli effetti dell'attività accertatrice saranno comunque risentiti dal fallito quando tornato *in bonis*, e a condizione che l'atto non sia stato impugnato dal curatore fallimentare. Si pensi ancora alle ipotesi di cessione del credito d'imposta, dove la legittimazione del cessionario trova un ag-

gancio normativo nella disciplina che lo affianca immediatamente al creditore cedente dandogli una posizione rilevante nei confronti dell'amministrazione debitrice.

L'unica, possibile – e discutibile – “apertura” verso una nozione meno formale e più sostanziale della parte ricorrente viene dalla citata sentenza 208/2001 delle sezioni unite della Cassazione, che, in materia di iva, affermando la giurisdizione del giudice ordinario per un'azione di indebito pure proposta da un consumatore finale verso l'amministrazione finanziaria, sembra voler sindacare la qualità del soggetto ricorrente, condizionando alla sua qualifica di soggetto passivo in senso formale la ammissibilità dell'istanza di rimborso e l'ingresso dell'azione giurisdizionale davanti alle commissioni tributarie.

3a. – Quanto alla legittimazione alla causa riferibile all'amministrazione finanziaria (5), si tratta di problema che come noto di recente si è sviluppato attorno al mutamento organizzativo verificatosi con l'istituzione delle Agenzie fiscali, enti di diritto pubblico che hanno preso il posto dei Dipartimenti e che agiscono in funzione delle esigenze ministeriali in base a convenzione stipulata con l'organo governativo. Probabilmente per un'iniziale sottovalutazione della rilevanza della modifica, il legislatore ha evitato di intervenire direttamente sulla disciplina del decreto processuale, cosicché oggi ci si trova di fronte a testi di legge che riferiscono la legittimazione passiva, la capacità di stare in giudizio e l'assistenza tecnica a entità, gli uffici periferici del Ministero, che in realtà come tali non esistono più.

Tralasciando il problema relativo ai giudizi davanti alla Corte di Cassazione, non direttamente involgente il processo tributario in senso stretto, l'analisi va condotta sui giudizi davanti alle commissioni provinciali e regionali, tenendo però conto di un dato empirico ma tuttavia molto importante: nella recente circolare ministeriale emanata proprio per dettare istruzioni in merito agli uffici periferici, l'Agenzia delle Entrate (6), pur delineando una propria ricostruzione interpretativa peraltro evidentemente non vincolante rispetto ai giudici, ha sottolineato più volte la volontà di favorire comunque un'automatizzata sostituzione dei nuovi uffici a quelli precedenti, e di evitare complicazioni per i ricorrenti e ritardi per i giudizi, affermando la propria intenzio-

(5) Merita attenzione la coerenza di cui dà prova il legislatore del decreto, quando, dopo aver costruito una struttura processuale che ruota attorno all'atto o comportamento impugnato, individua il soggetto legittimato passivo ancora una volta nell'autore di questi ultimi: legittimazione destinata ad avere una sua continuità anche nelle eventuali fasi esecutive, mentre è forse da ritenere che, nel giudizio di Cassazione, torni la generale rappresentanza esterna del Ministro.

(6) Circolare 30 luglio 2001, 71/E, in *Corr. Trib.* 2001, 2951 ss..

ne di non sollevare eccezioni di carattere formale derivanti dalla problematica conseguente alla modifica organizzativa. È auspicabile che tale indirizzo, soprattutto in fattispecie che non lascino trasparire possibili lesioni del contraddittorio, sia seguito anche dai giudici tributari, in modo da poter decidere le cause non tanto in funzione del rito, quanto del merito delle problematiche poste dai motivi di volta in volta dedotti.

Detto questo, è chiaro che quando il processo nasce dall'impugnativa di atti o comportamenti già riferibili ai nuovi uffici dell'Agenzia, non è molto difficile applicare a questi ultimi tutte le disposizioni che nel decreto si riferiscono agli uffici dei dipartimenti, né appare di grave ostacolo a tale conclusione la persistenza della vecchia formulazione letterale degli articoli del decreto, costruiti sul paradigma degli uffici entrate e territorio (7).

Il problema è un po' più delicato quando la modifica sopravviene a giudizio "di merito" ancora in corso e cioè per i giudizi pendenti al 1 gennaio 2001. Nella difficoltà di attribuire alla successione avutasi la portata di una successione a titolo universale (che, letteralmente, sembra esclusa dalla norma regolatrice del "passaggio di poteri"), con conseguente inapplicabilità dell'art. 110 c.p.c. (8), nella impossibilità di applicare, per quanto detto, l'istituto della interruzione (che, per vicende della parte pubblica, non trova applicazione), nella difficoltà di fare ricorso all'art. 111 – successione a titolo particolare – disposizione che produrrebbe di regola il permanere della legittimazione in capo ai vecchi e non più esistenti uffici (9), appare proficuo ipotizzare un'automatica sostituzione dei nuovi uffici ai vecchi (10), in virtù delle norme che tale subentro hanno previsto quale effetto della nascita delle

(7) Si veda MULEO, *L'attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in *Rass. Trib.* 2001, 380 ss., secondo il quale la tesi dell'implicita modifica dell'art. 10 del decreto 546/92 rispetterebbe le volontà non solo del legislatore del 1992, ma anche di quello del 1999 che ha stabilito, con il D.Lgs. 300/99, i compiti delle Agenzie menzionando tutti i servizi relativi al contenzioso; GLENDI, commento alla circolare citata, in *Corr. Trib.* 2001, 2961 ss., il quale sottolinea come tutto (anche le norme sull'assistenza tecnica) resti immutato pur nel diverso assetto, che in realtà è, in parte qua, solo nominale, non essendo affatto mutata l'organizzazione periferica, passata, nello stato in cui si trovava, dal Dipartimento all'Agenzia.

(8) Diversamente, TESAURO, *Poche certezze sulla Cassazione*, in *Il sole 24 ore* del 28 settembre 2001, 24, il quale ritiene che l'integrale passaggio delle competenze per accertamento e contenzioso giustifichi il ricorso all'art. 110 c.p.c.; sulla difficoltà di configurare una successione in senso tecnico tra Ministero e Agenzie; FRANSONI, *Appunti a margine di alcuni "provvedimenti" attuativi emanati dall'Agenzia delle Entrate*, in *Rass. Trib.* 2001, 372 ss..

(9) In tal senso ma in chiave problematica e comunque ammettendo l'automatico subentro delle Agenzie, GLENDI, *op. cit.*, 2969.

(10) Così conclude MULEO, *op. cit.*, 385 ss..

Agenzie, magari previa costituzione in giudizio del nuovo soggetto. Con l'ulteriore effetto della automatica imputabilità al nuovo soggetto di tutte le situazioni processuali venute in essere fino al momento "legale" di effettuazione del subentro, ivi comprese le preclusioni collegate alla mancata o tardiva costituzione in giudizio.

4. – In ordine alla capacità di stare in giudizio, alla capacità processuale, l'art. 11 contiene una disciplina chiara che è in linea con le acquisizioni consolidate del processo civile: tradizionale, rispetto ai rapporti fisco contribuente, è la previsione dell'azione in giudizio a mezzo procuratore generale o speciale, con possibilità, in questo secondo caso, che la procura sia conferita a coniuge, parenti o affini entro il quarto grado al solo fine della partecipazione all'udienza pubblica e con idoneità, in questo caso, del conferimento con scrittura privata non autenticata.

Per gli enti diversi dalle persone fisiche, occorre sempre una verifica della legittimazione processuale della persona fisica che sottoscrive il ricorso o la procura (ad esempio, per enti non commerciali quali associazioni, comitati, condomini, mediante lo statuto); può essere inoltre necessario, in caso di contestazioni, verificare anche che la lite, ove ritenuta esorbitante dai poteri di amministrazione statutariamente conferiti al rappresentante in giudizio, sia sostenuta da una previa deliberazione dell'organo volitivo dell'ente.

Quanto alle parti pubbliche, mentre non si pongono particolari problemi per quanto attiene alle Agenzie (salva, in grado di appello, la verifica della sussistenza dell'autorizzazione alla proposizione dell'appello, *ex art. 52 comma 2*, più complesse sono le situazioni che possono verificarsi a proposito dell'ente locale – considerato qui come parte resistente che difende i propri atti impositivi in materia di tributi locali –. Infatti, ancorché la rappresentanza dell'ente sia ancora conferita dalla legge (art. 50 comma 2 D.Lgs. 267/2000) al sindaco e al presidente della provincia, e sebbene sia da ritenere di regola ancora sussistente la necessità di un atto deliberativo che autorizzi la costituzione nella lite, occorre tenere conto anche di altri elementi, quali l'autonomia organizzativa che all'ente locale è riconosciuta a partire dalla legge 142/90, la frequenza e la ripetitività di processi tributari aventi ad oggetto le entrate caratterizzanti l'autonomia imposta del comune, la riconducibilità di tali liti a quegli aspetti gestionali che anche nell'apparato organizzativo degli enti locali devono ormai ritenersi di competenza esclusiva dei dirigenti, e non degli organi politici (si richiama, a titolo indicativo, il D.Lgs. 29/93, come modificato con i vari decreti c.d. "BASSANINI" tra il 1997 e il 1999). Sotto tale profilo, appare molto opportuna la previsione del terzo comma dell'art. 11 del decreto, che rimette all'ordinamento dell'ente (quindi allo Statuto, prima di tutto, ma anche ai regolamenti delle entrate adottati *ex art. 52 D.Lgs.*

446/97) la individuazione delle forme di rappresentanza nel processo tributario, consentendo un'elasticità molto opportuna sia quanto alla rappresentanza in giudizio, sia quanto alla previa deliberazione di resistenza in giudizio.

L'esame delle questioni attuali non fornisce un'ampia casistica: tra tutte le fattispecie considerate, segnalo la sentenza della Corte di Cassazione 15 maggio 2000, 6214 (in GT 2000, 982, con nota critica di GLENDI, *L'indicazione del legale rappresentante nell'atto introduttivo del processo tributario*) che, a proposito di ricorso proposto da una SpA e con riferimento all'art. 15 del D.P.R. 636/72, si distingue per una particolare (e discutibilissima) severità, sia nel richiedere la indicazione della persona fisica che sta in giudizio e della veste giuridica che le consente di agire, sia nel ritenere affetto da inammissibilità insanabile il ricorso che sia privo di tali indicazioni.

5. – L'innovazione più netta, nel sistema delle parti processuali, è stata senza dubbio quella che ha visto l'introduzione dell'assistenza tecnica obbligatoria e della condanna alle spese della parte soccombente. È quindi abbastanza naturale che intorno a tali nuovi istituti siano fiorite interpretazioni giurisprudenziali, anche di vertice, di indubbio spessore, sulle quali non si può dire consolidato un consenso di fondo: rimangono pertanto aperte diverse questioni attuali.

5a. – In primo luogo, l'impianto complessivo, molto originale, della difesa davanti al giudice tributario è stato in sostanza avallato dalla Corte Costituzionale, che lo ha ritenuto non irragionevole né lesivo di prerogative fondamentali: in tale ottica è stata dichiarata non fondata la questione di costituzionalità dell'art. 12 che mirava a veder ribadito anche nel settore tributario il principio della riserva della difesa in giudizio agli avvocati (ord.za 210 del 3 giugno 1998 della Corte Costituzionale), ed è stata ritenuta razionale anche la limitazione della assistenza tecnica da parte dei consulenti del lavoro alle sole controversie relative all'ambito delle "ritenute" sul lavoro dipendente e ai conseguenti obblighi dei sostituti d'imposta (sentenza 328 del 4 luglio 1998).

5b. – È invece emersa una perplessità di fondo sulla natura dell'assistenza tecnica prevista dall'art. 12: posta di fronte ad una disposizione molto diversa da quelle regolatrici della difesa nei giudizi civili, penali e amministrativi, soprattutto per l'eterogeneità delle categorie ammesse al patrocinio, la Corte Costituzionale (11) ha preferito aggrapparsi ai tradizionali schemi pro-

(11) Corte Costituzionale 13 giugno 2000, 189, in GT 2000, 957, con nota critica di CEP-
PARULO, *La Corte Costituzionale affievolisce l'obbligo dell'assistenza tecnica nel processo tributario*.

cessuali, rilevando come la nozione di assistenza tecnica sia qualcosa di meno impegnativo della “rappresentanza in giudizio” che attribuisce al solo difensore munito di procura lo *jus postulandi*, cioè il diritto di interloquire direttamente con il giudice, e quindi gli assegna il ruolo formale di redattore degli scritti difensivi e di soggetto normalmente presente in udienza.

Questa chiave di lettura dell’art. 12, comprensibile in quanto certamente influenzata dalla larghezza delle categorie depositarie dell’abilitazione a rendere l’assistenza e, sul piano letterale, giustificata dall’impiego del termine assistenza tecnica, si è però imbattuta in gravi difficoltà nel comprendere e spiegare perché l’art. 18 preveda che il ricorso, cioè quello che è il primo atto processuale, debba essere già sottoscritto dal difensore, munito di procura. La contraddizione è stata risolta in modo non soddisfacente, stravolgendo la previsione dell’art. 18 ed estendendo anche alle liti con assistenza tecnica obbligatoria (quelle di valore superiore ai cinque milioni) la procedura di integrazione della difesa che è invece chiaramente riferita, dall’art. 12 comma 5, ai soli casi di causa legittimamente iniziata con difesa personale della parte per i quali il giudice ritenga – a processo già incardinato – necessaria la presenza di un difensore tecnicamente idoneo. A parte i conseguenti dubbi applicativi che si aprono, alcuni dei quali di notevole spessore (se la causa avviata dal contribuente di persona viene proseguita dal difensore tecnico, si pone il problema di stabilire se possano essere integrati i motivi di ricorso: la risposta positiva urta con l’art. 24, quella negativa rende molto limitata l’utilità della sopravvenienza del difensore dato che a quel punto la lite è già impostata), si ha un’incertezza di fondo sulle regole che presiedono alla difesa in giudizio davanti alle commissioni, se di questa viene messa in discussione – e concepita in modo limitato – la natura. Tra l’altro, la regola dell’assistenza tecnica obbligatoria è propria di tutti i processi più evoluti, pertanto non si comprende come la Corte abbia avvertito l’esigenza di ricorrere ad una sentenza interpretativa di rigetto così opinabile per respingere la questione sollevata.

A tutt’oggi, si registra un fermo orientamento contrario della Cassazione (e dei giudici di merito) che afferma invece la inammissibilità insanabile del ricorso non sottoscritto sin dall’origine dal difensore così come testualmente disposto dall’art. 18 (ad es., v. Cass. 3 marzo 1999, 1781 e Cass. sez. trib. 19 aprile 2000, 5188).

5c. – La varietà delle categorie di soggetti ammesse all’assistenza tecnica non è priva di conseguenze sul piano processuale: la giurisprudenza ritiene infatti che i poteri di ciascuna categoria debbano essere enucleati con riferimento alle caratteristiche tipiche: riprende perciò rilevanza, sotto diversi profili, in particolare la contrapposizione tra professione legale e altre professioni pure ammesse alla difesa davanti alle commissioni.

Così, ad esempio, nemmeno nella controversia tributaria (nella quale può tuttavia aver svolto l'incarico di difensore nei primi due gradi di giudizio) il commercialista può comparire in procura nel ricorso per Cassazione, neppure in aggiunta all'avvocato che abbia sottoscritto il ricorso: così Cassazione, sez. trib., 18 aprile 2001, 5712, in Corr. Trib. 2001, 2040, con nota di ANELLO. Ed ancora, si nega che il commercialista possa notificare in proprio la sentenza, senza l'interposizione dell'ufficiale giudiziario, in quanto semmai si tratta di potere riservato all'avvocato in base alla legge n. 53 del 21 gennaio 1994: così Cassazione, sez. trib., 2 maggio 2001, 6166, in il fisco 2001, 11446.

5d. – La necessaria esistenza di una procura anteriore alla instaurazione della lite spiega in parte il rigore della ricordata giurisprudenza della Cassazione in tema di indicazione del legale rappresentante degli enti. La procura, intesa quale negozio destinato a rendere conoscibile all'esterno il mandato conferito dalla parte ricorrente al professionista per la difesa in giudizio, ha infatti requisiti di validità rigorosi, che vengono tratti dalla giurisprudenza civile; manca infatti una disciplina specifica nel processo tributario, per cui opera pienamente, in materia, il rinvio di cui all'art. 1 del decreto.

In questa sede può essere opportuno ricordare, in mancanza di casistica specifica che denoti incertezze applicative attuali, come la procura possa avere una efficacia diversa in relazione alla sua formulazione: così, in mancanza di un'espressa previsione, la procura esaurisce i propri effetti nell'ambito del grado di giudizio per il quale è stata rilasciata ed andrà quindi rinnovata, ad esempio, nel passaggio dal primo al secondo grado, così come per l'avvio di un giudizio di ottemperanza; il potere di conciliare dovrà pure risultare espressamente dalla procura, altrimenti dovrà essere assicurato il consenso della parte. Credo invece che nella procura conferita per l'impugnazione dell'atto possa ritenersi implicitamente compreso, come il meno nel più, il potere di chiederne la sospensione in via cautelare.

5e. – L'esperienza di cinque anni ha consentito di chiarire come, nonostante alcune incertezze derivanti dalla formulazione dell'art. 15, le regole del codice di procedura civile relative alla condanna alle spese debbano essere integralmente applicate al processo tributario, compresi istituti quali la responsabilità aggravata da lite temeraria (12), la distrazione delle spese, la compensazione.

(12) A proposito di lite temeraria, ricordato che l'Amministrazione nella circolare "storica" 98/E del 23 aprile 1996 si è pronunciata contro l'applicabilità dell'istituto, si pone il problema di distinguere tra danno derivante da comportamenti temerari tenuti all'interno del processo e pretese più ampie di risarcimento del danno collegate al complesso del comportamento tenuto dalla p.a., per le quali ultime è stata affermata la giurisdizione del giudice civile (Cass. 15 ottobre 1999, 722 (in GT 2000, 11 e circ. n. 2 del 19 giugno 2000 della DRE del Lazio).

È opportuno ricordare come la condanna alle spese sia la naturale conseguenza dell'esplicazione del diritto di difesa, e come essa costituisca oggetto di un dovere da parte del giudice, chiamato a provvedere sulle spese di lite anche in difetto di un'espressa domanda delle parti. Peraltro, muovendo dal principio della eccezionalità del riparto delle spese diverso dalla condanna sulla base della soccombenza, la giurisprudenza, pur richiedendo formalisticamente un'espressa motivazione sulle ragioni di un'eventuale compensazione totale o parziale, finisce con l'essere appagata da clausole di stile, quale quella che enuncia la "ricorrenza di giusti motivi", che sostanzialmente mortificano il principio della soccombenza (*victus victori*).

Come è noto, poi, all'art. 46 il decreto che ci interessa prevede la compensazione per legge delle spese di giudizio, quando venga a cessare la materia del contendere (quindi, ad esempio e soprattutto, quando l'atto impugnato venga ritirato). La Corte Costituzionale – sentenza 53 del 1998, di recente confermata dall'ordinanza 3 novembre 2000, 465, in Corr. Trib. 2001, 1288 – ha avallato anche questa scelta del legislatore, ritenendo che nella materia sussiste un particolare interesse pubblico che giustifica la deroga generalizzata al principio della soccombenza (che si qualifica virtuale, in casi come quello ipotizzato). Si può solo notare che, a tali pronunzie, si accompagna, in materie non meno "calde" di quella tributaria, la conferma del principio di normale inderogabilità dell'obbligo di condanna alle spese, per cui vengono dichiarate incostituzionali disposizioni simili all'art. 46 che prevedono l'estinzione di giudizi in corso con compensazione delle spese (v. ad es. C. Cost. 6 luglio 2001, 223).

5f. – Infine, va segnalato un problema pratico di notevole importanza, dovuto al fatto che la disciplina tradizionale sul gratuito patrocinio, cui rinviava espressamente l'art. 13 disciplinando l'assistenza gratuita nel processo tributario (R.D. 30 dicembre 1923, 3282), è stata di recente abrogata ad opera di una legge (29 marzo 2001, 134) che peraltro si dichiara espressamente applicabile, oltre che ai giudizi penali, a quelli "civili e amministrativi", senza menzionare i giudizi tributari. Resta quindi l'alternativa tra il continuare ad applicare la vecchia normativa, formalmente richiamata a tutt'oggi dall'art. 13, determinandone una ultrattività limitata al solo processo tributario, e l'applicare direttamente la nuova disciplina – che comporta l'attribuzione del gratuito patrocinio ad opera dei Consigli dell'Ordine – forzandone però il dato letterale e ammettendone un'applicazione estensiva anche a consigli dell'ordine non espressamente contemplati dalla stessa.

6. – Una particolarità del nostro decreto è che nella sistematica delle parti sono inserite anche le regole relative a comunicazioni e notificazioni (artt.

16 e 17). La scelta, apparentemente bizzarra, è invece da condividere sia perché nel decreto non c'è una parte del corpo normativo dedicata alla disciplina degli atti processuali in generale, sia perché si tratta di regole direttamente connesse a quelle sulle parti, poiché esse si traducono in sostanza nella individuazione – anche e soprattutto – di una “sede” della parte nel processo rilevante per molteplici fini.

In particolare, risulta importante la disciplina dell'art. 17, perché da essa si evince un principio fondamentale, spesso ignorato, secondo il quale la sede della parte è tendenzialmente immutabile, salvo il caso di un'espressa e formale comunicazione, in ogni stato e grado del processo. Tanto che anche questioni controverse come quella del luogo di notificazione delle sentenze di secondo grado al fine della decorrenza del termine breve per l'impugnazione hanno potuto trovare soluzioni diverse solo mediante un intervento normativo (13).

Secondo la Cassazione, 3 maggio 2000, 5560, peraltro, sarebbe onere del notificatore quello di trovare il nuovo indirizzo del difensore domiciliatario – che risulti trasferito – in quanto l'elezione di domicilio riguarda la persona presso cui si assume la “sede”, e non il luogo (non ha una valenza topografica).

Per concludere, segnalo Cass. sez. trib. 8 maggio 2000, 5777 (in GT 2000, 1079 con nota critica di GLENDI, *I luoghi di notifica dei gravami nel processo tributario*), secondo la quale la notificazione dell'impugnazione andrebbe sempre effettuata presso il procuratore *ex art. 330 c.p.c.*, sicché quella compiuta nel domicilio eletto sarebbe invalida e potrebbe salvarsi solo per avvenuta sanatoria. La nota citata è a mio avviso giustamente critica, proprio perché la sentenza si pone su di un piano che ignora la specificità dell'art. 17 e quindi la prevalenza, nel processo tributario, della sede indicata in ricorso su ogni altro riferimento “territoriale”.

(13) Ricordo per completezza che l'art. 21 della legge 133/99 è stato dichiarato di recente incostituzionale, nella parte in cui stabiliva un luogo di notificazione diverso con effetto retroattivo (Corte Cost. 22 novembre 2000, 525, in *il fisco* 2001, 1914).

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Prof. Lorenzo DEL FEDERICO

Straordinario di diritto tributario Università di CHIETI

SOMMARIO: Introduzione. – 1) I poteri del giudice tributario e l'applicabilità delle norme del codice di procedura civile. – 2) L'allegazione dei fatti rilevanti. – 3) I poteri istruttori del giudice. – 4) Il rinvio alle leggi d'imposta ed i mezzi di prova espressamente previsti. – 5) I poteri di accesso e di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti. – 6) Le relazioni conoscitive e la consulenza tecnica. – 7) I documenti. – 8) I mezzi di prova esclusi: giuramento e testimonianza. – 9) I mezzi di prova non contemplati dall'art. 7: la confessione. – 10) Segue: le presunzioni.

Introduzione

Il mio intervento in questa giornata di studio sul processo tributario organizzata dal Consiglio di Presidenza è centrato sulle problematiche applicative piuttosto che sull'inquadramento teorico di un tema così complesso come quello dei poteri istruttori delle Commissioni Tributarie.

In ragione delle finalità dell'iniziativa, senza pretesa di originalità e di completezza alcuna, intendo privilegiare la descrizione del sistema, la disamina dei problemi e l'individuazione delle possibili soluzioni, piuttosto che l'approfondimento dogmatico per il quale rinvio a noti contributi dottrinali che hanno costituito per me un costante punto di riferimento nell'elaborazione di queste brevi note (limitatamente alla disciplina del D. Lgs. n. 546/1992 v.: LA ROSA, L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario, in Boll. trib. 1993, 870 e seg.; BAFILE, Il nuovo processo tributario, Padova 1994, 139 e seg.; COMOGLIO, Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario, in Dir. Prat. Trib., 1994, I, 51 e seg.; BATTISTONI FERRARA, Appunti sul processo tributario, Padova 1995; RUSSO, Problemi vecchi e nuovi del processo tributario, in Rass. trib., 1996, 531 e seg.; FINOCCHIARO-M. FINOCCHIARO, Commentario al nuovo processo tributario, Milano 1996, 105 e seg.; GLENDI, L'istruttoria nel nuovo processo tributario, in Dir. prat. trib., 1996, I, 1117 e seg.; MENCHINI, sub art. 7, in BAGLIONE- MENCHINI- MICCINESI, Il nuovo processo tributario, Milano 1997, 69 e seg.; SCHIAVOLIN, Le prove, in AA.VV., Il processo tributario, a cura di F. Tesauro, Torino 1998, 473 e seg.).

La norma sulla quale ruota la ricostruzione dei poteri istruttori del giudi-

ce tributario è l'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, che trova il proprio precedente nell'art. 35 del D.P.R. n. 636/1972.

L'art. 7 è contenuto nel titolo I, relativo alle "disposizioni generali" e risulta quindi applicabile, salvo deroghe esplicite o sostanziali incompatibilità, a tutti i procedimenti ed a tutte le fasi del processo tributario, intendendosi come tale il processo che si svolge dinanzi alle Commissioni Tributarie, per cui ne resta esclusa l'applicabilità ai giudizi tributari relativi alle controversie rientranti nella Giurisdizione Ordinaria (o per ipotesi del Giudice Amministrativo).

La norma si occupa dei poteri del giudice tributario: -riguardo ai fatti che rappresentano il thema probandum e che sono utilizzabili a fondamento della decisione (art. 7, 1 co.); -circa i mezzi di prova che determinano il convincimento del giudicante sui fatti storici (art. 7, 1, 2, 3 e 4 co.); -rispetto alla cognizione di questioni pregiudiziali, attinenti alla legittimità di regolamenti e di atti generali rilevanti ai fini della pronuncia (art. 7, 5 co.).

1. I poteri del giudice tributario e l'applicabilità delle norme del codice di procedura civile.

Prima di entrare nel vivo delle problematiche relative all'art. 7 è necessario chiarire i rapporti tra processo tributario e processo civile, giacchè tali rapporti presentano profili di particolare criticità anche sul versante dell'istruzione probatoria.

Come è noto i giudici tributari operano applicando le norme del D. Lgs. n. 546/1992 <<e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile>> (art. 1, 2 co., D. Lgs. n. 546/1992).

E' appena il caso di precisare che il rinvio ha natura formale, non ricettizia, basti pensare che ha per oggetto genericamente <<le norme del codice di procedura civile>>, senza alcuna specificazione (viceversa l'art. 39, D.P.R. n. 636/1972 rinviava alle <<norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli artt. da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli artt. da 90 a 97 e dell'art. 128>>, il che giustificava la qualificazione di tale rinvio come materiale, o recettizio -Cass. S.U., 16.1.1986, n. 210, in Rass. trib., 1986, II, 238). Conseguentemente ai fini dell'integrazione sono rilevanti anche le modifiche del codice di procedura introdotte con leggi successive alla pubblicazione del D. Lgs. n. 546/1992.

La stessa Relazione Ministeriale evidenzia che <<la disciplina dettata dal codice di procedura civile, della quale ovviamente fanno parte anche le disposizioni di attuazione, si pone quale fonte immediatamente secondaria e generalizzata... rispetto alla normativa dettata nel decreto. Il passaggio dall'una

all'altra è dato, ovviamente, dal doppio criterio dell'esistenza di una lacuna nella normativa speciale e della compatibilità della disciplina generale del codice di procedura civile con quella specialmente prevista dal decreto...>>. Le norme del codice di procedura civile si pongono quindi come norme generali rispetto a quelle del D. Lgs. n. 546/1992, che hanno (sotto tale profilo) natura di disposizioni speciali e derogatorie.

Per quanto riguarda l'istruttoria la delega contenuta nell'art. 30 della legge 30.12.1991, n. 413 si limitava a prevedere l'inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale (lett. d), operando per il resto la generale direttiva dell'adeguamento del processo tributario al processo civile.

Poste tali premesse le condizioni per l'applicabilità delle norme del codice di rito consistono: -a) nell'assenza di specifiche disposizioni dettate dal D. Lgs. n. 546/1992; -b) nella mancanza di disposizioni che esplicitamente escludono l'applicabilità al processo tributario delle norme del codice di procedura civile (v. ad es. gli artt. 7, 4 co., 35 e 49); -c) nella compatibilità della norma processualcivile con il sistema del processo tributario.

A differenza di quanto prevedeva l'art. 39, D.P.R. n. 636/1972, l'art. 1 D.Lgs. n. 546/1992 non configura più come circostanza preclusiva l'incompatibilità delle norme del codice di procedura con <<le leggi che disciplinano le singole imposte>>; l'unico vaglio di compatibilità riguarda ora le norme della legge processuale tributaria.

Una parte della dottrina svaluta tale modifica, affermando che, nonostante il silenzio sul punto, non vi sarebbero ragioni per una lettura della norma in termini diversi rispetto al passato. A fondamento di tale interpretazione vengono poste diverse motivazioni: - l'art. 7, D. Lgs. n. 546/1992, attribuisce alle Commissioni Tributarie tutte le facoltà istruttorie conferite agli uffici tributari da ciascuna legge d'imposta, e ciò starebbe a significare che le norme processuali tributarie non sono solo le disposizioni contenute nella legge processuale tributaria ma anche le disposizioni di carattere ovviamente processuale, dettate dalle singole leggi d'imposta; -la natura sostanziale o processuale di una norma non si trae dalla sua collocazione, ma dalla sua portata concreta; - il D. Lgs n. 546/1992 pur se si presenta come *lex specialis* rispetto al codice di procedura civile, ha natura di *lex generalis* rispetto alle leggi che disciplinano le varie imposte, ne consegue da un lato che eventuali norme processuali contenute in singole leggi d'imposta prevalgono sul D.Lgs. n. 546/1992, e dall'altro che prima di applicare una norma del codice di procedura civile è indispensabile valutare non solo se la stessa sia «compatibile» con il D. Lgs. 546/1992, ma anche la sua compatibilità con la legge relativa all'imposta per cui è controversia.

Tale orientamento è tuttavia minoritario. La dottrina prevalente ha infatti evidenziato che nel richiamo alle leggi che disciplinano le singole imposte

v'è l'eco di quella utilizzazione ai fini processuali delle norme sostanziali tipica di un'epoca in cui non era neppure avvertita l'autonomia della realtà «processuale» rispetto a quella «sostanziale» e l'attività delle Commissioni veniva considerata come il naturale completamento in via contenziosa dell'accertamento compiuto dagli Uffici. Oggi invece, inequivocabilmente, il contenzioso tributario ha assunto le caratteristiche di un vero e proprio processo.

Venendo al dato positivo bisogna precisare che l'art. 7, D. Lgs. n. 546/1992, rinvia alle singole leggi d'imposta soltanto per quanto riguarda i poteri istruttori (v. infra), così come faceva l'omologa disposizione del D.P.R. n. 636/1972 (art. 35, 1 co.), e quindi non può essere affatto considerato equipollente all'art. 39, 1 co, D.P.R. cit., che poneva <<le leggi che disciplinano le singole imposte>> come limite di compatibilità, condizionante l'applicazione del diritto processuale civile al contenzioso tributario.

Una volta acclarata la mancanza, nel D. Lgs. n. 546/1992, di un rinvio del genere alle singole leggi d'imposta, si deve affrontare il diverso problema della sopravvivenza delle norme processuali poste da tali leggi a seguito dell'entrata in vigore della riforma (si pensi ad es. agli artt. 60, 61, 63 e 65, D.P.R. 29.9.1973, n. 600, specificamente attinenti al procedimento d'accertamento, ma non privi di una qualche valenza processuale). La questione va ovviamente risolta di volta in volta, mediante una specifica disamina delle varie problematiche, in ragione dei tradizionali criteri ermeneutici (art. 15, disp. legge gen. C.C.) e della voluntas legis (in termini generali l'art. 71 nel primo comma individua le norme abrogate esplicitamente, e nel secondo afferma che viene <<inoltre abrogata ogni altra norma di legge non compatibile con le disposizioni del>> D. Lgs. n. 546/1992).

Per quanto qui interessa va evidenziato che nonostante la diretta applicabilità delle norme del codice di procedura civile le fondamenta del processo tributario non sono riconducibili al processo civile, ma a quello amministrativo ordinario. I meccanismi di innesto della controversia sono di matrice amministrativistica, mentre le forme sono processualcivilistiche; il raccordo tra situazioni soggettive, fattispecie sostanziali e tutela processuale risponde all'archetipo impugnatorio della giustizia amministrativa (artt. 18, 19, 21, 24, 47, 68, 70), lo svolgimento del processo ha invece connotazione processualcivilistica.

Al riguardo potrebbero ipotizzarsi dubbi di legittimità sotto il profilo della violazione della legge delega, che poneva come fondamentale criterio direttivo l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile, ma in questa sede interessa esclusivamente rilevare che nei confronti degli istituti di matrice amministrativistica spesso le norme del codice di procedura civile risultano incompatibili e quindi inapplicabili, con la con-

sequenza che per colmare eventuali lacune si deve far ricorso all'analogia con le norme ed i principi che regolano il processo amministrativo ordinario. In linea di principio il giudizio tributario segue una fase amministrativa complessa e formalizzata, che da vita al provvedimento impositivo, da motivare mediante la deduzione dei fatti costitutivi della pretesa; conseguentemente assumono un ruolo pregnante quelle limitazioni delle facoltà probatorie maturate nell'ambito di quella fase amministrativa, nella quale è già stata espletata un'istruttoria primaria.

2. L'allegazione dei fatti rilevanti.

Venendo al tema da trattare è opportuno partire dalla premessa per cui l'intero sistema dell'istruzione probatoria nel processo tributario è condizionato dalla struttura impugnatoria di tale giudizio, dalla natura autoritativa degli atti impositivi, dalla immanenza dell'interesse fiscale e dalle vischiose, ancorché recessive, connotazioni inquisitorie che ne conseguono.

L'art. 7, 1 co., prevede che le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti sono attribuite al giudice tributario "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti", e pone quindi il così detto onere di allegazione. Su ciascuna delle parti grava l'onere di allegare i fatti a sé favorevoli: l'Ufficio i fatti costitutivi della pretesa fiscale, il ricorrente i fatti impeditivi, modificativi o estintivi.

Quindi per quanto riguarda l'allegazione del fatto il processo tributario è informato al principio dispositivo; tuttavia, come si vedrà in prosieguo, il principio inquisitorio riemerge in ordine alla prova (§ 3).

La parte ha l'onere di affermare la verità di determinati fatti, i quali non possono essere conosciuti dal giudice se non in quanto dedotti dall'interessato.

Oggetto della prova e dell'accertamento giudiziale sono esclusivamente i fatti allegati dalle parti, alle quali incombe il compito di introdurre in giudizio gli accadimenti storici idonei a giustificare le loro domande e le loro eccezioni. E' riservata alle parti la determinazione dell'ambito della questione di fatto, e quindi la delimitazione della controversia nei suoi aspetti fattuali. La Commissione non può fare leva su elementi di fatto che, pur risultando dalla trattazione ovvero dal fascicolo di causa, non siano stati dedotti nel processo dal ricorrente o dal resistente. La questione è di fondamentale importanza ove si consideri con quale frequenza gli Uffici depositano ampi e documentati processi verbali di constatazione, senza tuttavia dedurre i fatti che da tali verbali possono emergere.

Tanto chiarito risultano superate le perplessità che poneva l'ambiguo art.

35 D.P.R. n. 636/1972, a seguito delle modifiche apportate dal D.P.R. n. 739/1981, allorchè la formula “fatti dedotti in causa” era stata sostituita con l’altra, ben più largheggiante, di “fatti rilevanti per la decisione”.

Il chiaro ed in equivoco recepimento del così detto onere di allegazione dei fatti, lungi dal rappresentare la una mera conseguenza del principio della domanda accolto dalla legge processuale tributaria, salvaguarda il fondamentale valore della terzietà del giudice ed appare pienamente coerente con la conformazione del processo tributario.

Invero a prescindere dalle radicali contrapposizioni dogmatiche, comunque si configuri l’oggetto del processo tributario è certamente caratterizzante il suo profilo impugnatorio, che ne giustifica la riconduzione alla famiglia dei giudizi amministrativi e ne condiziona la fase introduttiva e la struttura. Il processo è incentrato sull’atto impositivo, del quale è chiesto l’annullamento, ed è preceduto dal procedimento amministrativo che ha generato tale atto (salva ovviamente la peculiarità delle controversie di rimborso, per le quali in caso di silenzio rifiuto si prescinde dall’esistenza di un atto impositivo, ovvero di un suo equipollente- v. art. 21, D. Lgs. n. 546/1992).

Per quanto riguarda l’Ufficio l’atto impositivo delimita il thema decidendum: i fatti costitutivi (o che dir si voglia, più semplicemente, i fatti posti a fondamento della pretesa debbono risultare dalla motivazione del provvedimento (Cass. S. U. 16.5.1988, n. 5787, in Rass. trib. 1988, II, 901; Cass. S. U. 4.1.1993, n. 8, in Fisco, 1993, 1658), essendo escluse successive integrazioni e/o modificazioni (Comm. Trib. Centr. 10.6.1991, n. 4584, in Corr. trib. 1991, 3757). Di fronte alla contestazione dei fatti esplicitati nell’atto impugnato, nel corso del giudizio l’Ufficio non può addurre fatti ulteriori, allo scopo di fondare alternativamente su questi ultimi la pretesa tributaria in contestazione. A maggior ragione questa possibilità dovrà essere negata al giudice, giacché ove questi ponesse a base della sua decisione (di rigetto della domanda di annullamento del contribuente) un fatto costitutivo della pretesa fiscale non dedotto dall’Ufficio, quantunque risultante in qualche modo dagli atti di causa, finirebbe col sostituirsi all’Ufficio stesso nel motivare il provvedimento, integrandolo o modificandolo; il chè risulta inconcepibile, in quanto si configurerebbe una sostituzione dell’autorità giurisdizionale all’Amministrazione nella individuazione e nella specificazione dei fatti costitutivi della pretesa.

Una volta stabilito che il giudice non può basare la sentenza su fatti costitutivi non dedotti dalla parte resistente, appare, però, inevitabile escludere l’utilizzabilità di fatti impeditivi, modificativi od estintivi non allegati dal ricorrente, anche se oggetto di eccezioni rilevabili d’ufficio; in caso contrario, risulterebbe violato il principio di eguaglianza delle parti all’interno del processo.

Pertanto i giudici tributari non possono mai esercitare un potere che si

estenda alla ricerca e all'accertamento di fatti ritenuti rilevanti ai fini della decisione, i quali, pur risultando dalla trattazione, non siano stati dedotti dalle parti (a maggior ragione va esclusa l'utilizzabilità dei fatti, pur rilevanti, non risultanti dal fascicolo di causa).

3. I poteri istruttori del giudice.

La legge processuale tributaria attribuisce al giudice poteri istruttori piuttosto ampi, che tuttavia, come si è avuto modo di chiarire, possono essere esercitati solo “nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”; il giudice può quindi supplire alle omissioni delle parti in ordine alle istanze istruttorie, ma non può porre a base dell'accertamento fatti non allegati dalle parti (Cass. 3.4.1984, n. 4541, in *Fisco*, 1984, 5020; Cass. S.U., n. 5787/1988; Cass. 18.12.1990, n. 9443, in *Corr. trib.* 1991, 2833; Corte Cost. 27.7.1994, n. 365, in *Dir. prat. trib.* 1994, II, 997).

Sul piano teorico si può quindi dire che il processo tributario è caratterizzato dal principio dispositivo in punto di allegazione dei fatti rilevanti, ma è informato al principio inquisitorio in ordine alla prova degli stessi. Viceversa sul piano applicativo il diritto vivente mostra che il principio dispositivo opera anche in ordine alla prova dei fatti, giacché è alquanto raro che il giudice tributario eserciti ex officio i suoi poteri istruttori.

In astratto la natura inquisitoria del processo tributario in ordine alla prova è sempre stata ammessa dalla dottrina, sia pure con ampie riserve critiche; tali profili inquisitori risultavano dagli artt. 35 e 36, 3 co., D.P.R. n. 636/1972, e sono stati ribaditi dall'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992.

Acclarata l'ampia estensione dei poteri istruttori del giudice tributario rispetto a quelli marginalmente attribuiti all'A.G.O nell'ordinario giudizio civile di cognizione (art. 115, 1 co., c.p.c.), emergono alcune problematiche di specifico rilievo.

Come anticipato la particolare struttura impugnatoria del processo tributario induce a valorizzare quelle limitazioni delle facoltà probatorie desumibili dall'essere il giudizio preceduto da un procedimento amministrativo nel quale è già stata espletata un'istruttoria. Il giudizio segue una fase amministrativa complessa, articolata e meticolosamente formalizzata, che sfocia nel provvedimento impositivo, da motivare mediante la deduzione dei fatti costitutivi della pretesa (viceversa l'allegazione delle prove sta fuori dalla motivazione –v. per tutte Cass. 3.1.1997, n. 11, in *Corr. trib.* 1997, 743, salvo taluni casi particolari –v. ad es.: art. 56, D.P.R. n. 633/1972; art. 16, D. Lgs. n. 472/1997).

Su tali basi la dottrina prevalente, resistita dalla giurisprudenza, cerca di attenuare le innegabili caratteristiche inquisitorie del processo tributario, evi-

denziando l'inammissibilità ex officio dei mezzi di prova rispetto ai quali siano maturate decadenze e/o preclusioni nella fase pre-processuale, ovvero il divieto per il giudice di utilizzare prove per le quali siano maturate addirittura decadenze o preclusioni nel corso del giudizio.

Del resto sul piano teorico nella sua lineare coerenza è certamente suggestiva la tesi secondo cui l'organo giudicante non può svolgere attività finalizzata all'accertamento autonomo della fattispecie imponibile, ma deve limitarsi ad acclarare la conformità alla legge dell'esercizio dei poteri dell'Ufficio, nel procedimento che ha dato luogo all'emanazione del provvedimento impositivo. L'intervento probatorio del giudice dovrebbe quindi limitarsi –in linea di principio- all'interpretazione ed al controllo della prova offerta dalle parti, potendo contribuire, in via sussidiaria, alla integrazione della prova, soltanto nei casi in cui norme procedurali e/o processuali non pongano limitazioni alle facoltà istruttorie della parte rimasta inerte (si pensi ad es.: all'art. 61, 3 co., D.P.R. n. 600/1973, che preclude ai contribuenti di provare circostanze omesse nelle scritture contabili obbligatorie o in contrasto con esse; all'art. 52, 5 co., D.P.R. n. 633/1972, secondo cui libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione, a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa).

Pertanto i poteri istruttori del giudice tributario riguardano: la verifica della conformità alla legge dell'attività svolta dall'Ufficio nell'istruttoria primaria amministrativa, in ordine ai fatti posti a fondamento della pretesa impositiva; l'accertamento dei fatti impeditivi, modificativi o estintivi a base delle eccezioni formulate dal contribuente a fronte della pretesa impositiva; l'accertamento dei fatti impeditivi, modificativi o estintivi, dedotti dall'Ufficio per contrastare l'efficacia dei fatti allegati dal contribuente per ottenere l'annullamento dell'atto.

Delimitato il thema decidendum “nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”, il giudice può comunque supplire alle omissioni in ordine alle prove, ma soltanto laddove norme procedurali e/o processuali non pongano limitazioni alle facoltà istruttorie delle parti rimaste inerti ovvero incorse nella inadeguata formalizzazione delle istanze.

In ogni caso anche nel processo tributario, come in ogni altro processo degno di tale nome, trova applicazione il divieto della scienza privata del giudice; pertanto il giudicante non può utilizzare le proprie conoscenze personali in ordine ai fatti ed alle prove.

Le fonti materiali di prova consistono esclusivamente negli atti del giudizio; quindi le fonti di prova sono costituite soltanto dagli atti legittimamente compiuti nel giudizio, quali, ad esempio le produzioni documentali effettuate dalle parti, le richieste di informazioni, le consulenze tecniche ecc.

Ovviamente le facoltà istruttorie, che l'art. 7 attribuisce al giudice, competono in primo luogo alle parti.

L'Ufficio ed il contribuente hanno la facoltà di richiedere al giudice l'espletamento degli esperimenti istruttori previsti dall'art. 7, ovvero di produrre documenti (art. 32, 1 co., D.Lgs. n. 546/1992). Tuttavia, come si è già anticipato a proposito dei poteri officiosi del giudice, anche l'esercizio delle facoltà istruttorie delle parti incontra peculiari limitazioni laddove si siano verificate decadenze e/o preclusioni nel corso dei procedimenti amministrativi che hanno dato luogo all'atto impugnato.

L'esercizio dei poteri del giudice deve essere coordinato con l'esercizio delle facoltà istruttorie delle parti, in quanto il principio del contraddittorio trova applicazione sia nei rapporti tra ricorrente e resistente, sia nelle relazioni fra le parti ed il giudicante. Pertanto ogni qual volta il giudice dispone ex officio un mezzo di prova, le parti vengono, esplicitamente o meno, rimesse in termini; ogni parte può dedurre entro un termine appositamente fissato, ovvero desumibile dal provvedimento, gli esperimenti istruttori conseguenziali a quello acquisito ex officio.

Secondo la più autorevole dottrina tale soluzione è suffragata, oltre che dall'argomento sistematico che fa leva sul principio del contraddittorio, da talune considerazioni di carattere esegetico desumibili dalla legge processuale tributaria: -l'art. 24, 2 e 3 co., consente al ricorrente l'integrazione dei motivi, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti per ordine della Commissione, ed è evidente che l'integrazione dei motivi non può non essere accompagnata, se utile o necessario, da nuove richieste istruttorie e/o da nuove produzioni documentali; -l'art. 1, 2 co., permette l'applicazione delle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili e salvo quanto diversamente disposto dal D.Lgs. n. 546/1992, per cui torna applicabile al processo tributario l'art. 184, 3 co., c.p.c., per il quale " nel caso in cui vengano disposti d'ufficio mezzi di prova, ciascuna parte può dedurre entro un termine perentorio assegnato dal giudice i mezzi di prova che si rendano necessari in relazione ai primi".

Tuttavia il fulcro dell'istruttoria nel processo tributario è la prova documentale (v. § 7), per cui molte problematiche di indubbia complessità, si attenuano di fronte alla linearità e semplicità di tale fondamentale prova costituita.

La centralità della prova documentale è dovuta alla particolare struttura e funzione del processo tributario. In genere questo processo segue un procedimento amministrativo, nel quale è stata compiuta una istruttoria primaria, per cui l'istruzione giurisdizionale secondaria è essenzialmente diretta a verificare la conformità a legge dell'istruttoria primaria e della pretesa impositiva. Conseguentemente l'accertamento del fatto nel processo tributario è su

base essenzialmente documentale; in genere è del tutto assente una fase giurisdizionale dedicata alla raccolta delle prove costituenti; il giudizio tributario è costruito come processo su documenti, destinato ad essere avviato immediatamente alla decisione, senza che vi sia spazio, in linea di principio, per un'autonoma fase di assunzione dei mezzi istruttori (v. artt. 33-35). In genere le parti si limitano a produrre in giudizio prove formate al di fuori di esso; l'istruzione si risolve nella produzione di documenti ovvero nell'utilizzo di presunzioni di vario genere, particolarmente diffuse nella legislazione tributaria (v. § 10).

In tale contesto è evidente la compressione del diritto di difesa delle parti, ed in particolare del contribuente, in quanto le prove precostituite dall'Ufficio sono spesso acquisite senza preventivo contraddittorio, anche se di recente lo Statuto del contribuente, di cui alla legge 27.7.2000, n. 212, ha notevolmente accentuato le garanzie nei procedimenti amministrativi tributari.

4. Il rinvio alle leggi d'imposta ed i mezzi di prova espressamente previsti.

L'art. 7, 1 co., ripropone l'omologa disposizione dell'art. 35, D.P.R. n. 636/1972, ribadendo il tradizionale parallelismo tra i poteri istruttori del giudice tributario e quelli dell'Amministrazione. Ciò è quantomai ragionevole giacché al giudice tributario deve essere assicurata la possibilità di riprodurre l'istruttoria che ha condotto l'Ufficio ad articolare la pretesa impositiva.

Tuttavia tali poteri possono essere esercitati "a fini istruttori". Questo significa che il giudice non ha compiti di amministrazione attiva e di ricerca della materia imponibile: il giudicante non può compiere un'istruzione primaria, avendo soltanto poteri di controllo dei fatti dedotti dalle parti; egli deve muoversi nel solco tracciato dalla pregressa fase procedimentale e riesaminare l'attività istruttoria espletata dall'Ufficio.

La norma attribuisce alle Commissioni Tributarie tutte la facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli Uffici tributari (ed all'ente locale) da ciascuna legge d'imposta. Conseguentemente le attribuzioni esercitabili variano da caso a caso, potendo avere estensione anche alquanto ridotta, poiché non sempre la legislazione tributaria attribuisce agli enti impositori specifici e penetranti poteri istruttori.

In ragione della suindicata natura del processo tributario, quale giudizio ad istruttoria secondaria, deve ritenersi che il giudicante non possa utilizzare una potestà prevista da una certa legge d'imposta, nell'ambito dell'istruzione probatoria relativa ad una controversia avente ad oggetto un diverso tributo, per il quale la legge non attribuisce all'Ufficio quella specifica potestà.

La previsione dei poteri di accesso, di richiesta di dati ed informazioni,

e di ordine del deposito di documenti (infra § 7) esclude la parallela applicabilità degli analoghi strumenti probatori previsti dal codice di procedura civile, le cui regole possono comunque integrare la specifica disciplina tributaria, in quanto compatibili.

5. I poteri di accesso e di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti.

L'accesso è strumentale all'acquisizione di prove ulteriori e diverse. Mediante l'accesso in luoghi rientranti nella disponibilità del contribuente (ad es. ai locali destinati all'esercizio dell'attività commerciali) o di terzi (ad es. le banche) si procede a verifiche o ricerche, ad ispezioni di persone o su documenti, libri, registri, scritture contabili, etc. (v. ad es.: artt. 51 e 52 D.P.R. n. 633/1972; artt. 32 e 33 D.P.R. n. 600/1973; artt. 51 e 63 D.P.R. 26.4.1986, n. 131).

Mediante le richieste di dati, di informazioni e di chiarimenti, il giudice chiede notizie a soggetti (pubbliche amministrazioni, banche, professionisti, assicurazioni, etc.), tassativamente indicati dalle varie leggi tributarie, al fine di verificare i fatti rilevanti per la controversia, ovviamente nel rispetto dei limiti derivanti dall'istruttoria amministrativa e dall'onere di allegazione.

Sul diverso ordine di produzione di documenti ex art. 7, 3 co., v. infra § 7.

Il D. Lgs. n. 546/1992 ha eliminato la previsione della delega ad uno dei componenti della Commissione per l'esecuzione di accessi, di ispezioni, o per l'acquisizione di dati, di informazioni, etc. (a tale delega faceva esplicitamente riferimento il secondo comma dell'art. 35, D.P.R. n. 636/1972). Ora la delega degli incumbenti istruttori non è più ammessa; il legislatore ha quindi recepito l'opposto principio della collegialità. Pertanto l'erronea delega ad un componente della Commissione comporterà la nullità assoluta dell'attività istruttoria, in quanto compiuta da un giudice diverso da quello naturale, con la conseguenziale inutilizzabilità delle relative risultanze probatorie (in tal senso, per questioni analoghe, v.: Cass. 11.12.1987, n. 9225, in Giust. civ., 1988, I, 34; Cass. 17.11.1988, n. 6227, in Arch. loc., 1989, 181).

6. Le relazioni conoscitive e la consulenza tecnica.

Quando ricorre la necessità di "acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità", il giudice tributario dispone di due ulteriori poteri, esercitabili in via alternativa: -la richiesta di apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compresa la Guardia di Finanza; -la disposizione di consulenze tecniche.

Il potere di richiedere relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione

era già previsto dall'art. 35, 3 co., D.P.R. n. 636/1972, tuttavia oggi tali relazioni possono essere richieste anche ad altri enti pubblici ed alla Guardia di Finanza, mentre nel sistema del D.P.R. n. 636/1972 potevano essere richieste soltanto agli "organi dell'amministrazione dello Stato".

E' stato criticamente rilevato che il Legislatore non ha recepito le obiezioni avanzate in passato circa la legittimità di tale potere istruttorio. La legge di riforma meglio avrebbe fatto ad espungere dal sistema questa potestà, in quanto i fondamentali principi costituzionali dell'imparzialità e della terzietà del giudice riguardano anche i suoi ausiliari, sicché è censurabile che le Commissioni possano avvalersi di relazioni provenienti da organi incardinati o collegati alla parte pubblica del processo. Tali censure non potrebbero essere superate nemmeno accordando alle parti la facoltà di depositare controrelazioni (che nella sostanza seguirebbero il regime delle produzioni documentali), o riconoscendo (cosa assolutamente ragionevole) l'applicabilità delle regole e delle garanzie previste dalla normativa processualcivilistica in materia di consulenza tecnica (artt. 61-64; artt. 191-201 c.p.c.). E' stato infatti evidenziato che tali correttivi non sono in grado di rimuovere le suindicate gravi riserve, in quanto le relazioni conoscitive provengono da quegli stessi organi della parte pubblica, quali ad es. la Guardia di Finanza o gli uffici tecnici erariali, sui cui atti istruttori risultano frequentemente fondati i provvedimenti impugnati. La dottrina più attenta alla salvaguardia del diritto di difesa ritiene pertanto, auspicabile che le Commissioni evitino di ricorrere a questo strumento, utilizzando quello alternativamente previsto dalla legge, rappresentato dalla consulenza tecnica di esperti estranei all'Amministrazione; ciò ancor più sulla base del D. Lgs. n. 546/1992 per il quale i costi della consulenza tecnica seguono le sorti delle altre spese processuali, gravando sulla parte soccombente (anziché su quella richiedente, come accadeva nella vigenza del D.P.R. n. 636/1972).

Per quanto riguarda specificamente la consulenza tecnica essa non è più condizionata, come nel sistema del D.P.R. n. 636/1972, dalla richiesta di parte, e torna quindi ad essere un normale mezzo di ausilio del giudice, secondo l'ordinaria concezione processualcivilistica.

E' quindi logico che siano cadute le previsioni di inapplicabilità delle norme sul consulente tecnico contenute nel codice di procedura civile (v. art. 39, 1 co., D.P.R. n. 636/1972). Conseguentemente qualora il giudice, d'ufficio o su istanza di parte, disponga una consulenza tecnica, l'espletamento della stessa deve avvenire nel rispetto dei principi contemplati dal codice (artt. 61-64; 191-201 c.p.c.): facoltà delle parti di assistere alle operazioni (art. 194, 2 co.); facoltà di nominare un consulente di parte (art. 201); obbligo dell'esperto nominato di giurare (art. 193); possibilità per l'attore e per il convenuto di ricusarlo (art. 192) ecc.

7. I documenti.

Acclarata la natura prettamente documentale del processo tributario (v. retro § 3) è opportuno chiarire che delle produzioni documentali ad opera delle parti si occupano gli artt. 22, 4 co., 23, 2 co., 24, 1 co., e 32, 1 co.

Dal canto suo il giudice può ordinare alle parti il deposito di documenti necessari per la decisione ex art. 7, 3 co.

I destinatari dell'ordine non possono essere i terzi, ma soltanto le parti (v. diversamente l'art. 210 c.p.c.), per cui l'acquisizione di atti o di documenti nella disponibilità di soggetti non partecipanti al giudizio può avvenire esclusivamente mediante il ricorso ai diversi strumenti istruttori contemplati dall'art. 7, 1 co..

In dottrina è stato acutamente, e convincentemente, evidenziato che il potere in questione può essere esercitato non per qualsiasi documento rilevante, ma soltanto per quelli necessari, ove la necessità sta ad indicare che quel documento è considerato come l'unico mezzo idoneo per la dimostrazione di un fatto.

Grazie al rinvio di cui all'art. 1, co., D.Lgs. n. 546/1992 (v. retro § 1) risultano applicabili nel processo tributario le norme del codice di procedura civile regolanti l'espletamento della prova; così l'ordine di produzione non è suscettibile di esecuzione coattiva ed il rifiuto della parte costituisce un comportamento dal quale il giudice può desumere argomenti di prova contro di essa, ex art. 116, 2 co., c.p.c..

Ovviamente le prove documentali hanno l'efficacia stabilita dal codice civile: la scrittura privata autenticata, riconosciuta o verificata fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta (art. 2702); l'atto pubblico (e quindi anche il processo verbale di constatazione –Cass. 17.12.1994, n. 10855) fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti (art. 2701).

L'eventuale querela di falso deve essere proposta dinanzi al Tribunale (art. 9, 2 co., c.p.c.), con conseguente sospensione del processo tributario ex art. 39, D.Lgs n. 546/1992.

Un discorso a parte va fatto per le scritture contabili, che assumono un ruolo di primo piano nel rapporto tributario.

Il codice civile prevede che la contabilità fa prova contro l'imprenditore in favore dei terzi (art. 2709); talune leggi tributarie stabiliscono che è fatto divieto al contribuente di provare l'esistenza di dati per lui più favorevoli rispetto a quelli risultanti dalle scritture (v. ad es.: art. 75, T.U.I.R. n. 917/1986; art. 61, 3 co., D.P.R. n. 600/1973).

Complessivamente nel sistema tributario le scritture contabili sono concepite anche come strumento di garanzia per il contribuente; in genere esse producono effetti favorevoli al privato, potendo l'Amministrazione vincere le loro risultanze soltanto inficiandone l'attendibilità, complessiva o di singoli punti (v. ad es. art. 39, D.P.R. n. 600/1973). In realtà in materia tributaria le scritture contabili, laddove regolarmente tenute, in linea di principio vincolano sia il contribuente, sia l'Amministrazione, similmente a quanto stabilito dall'art. 2710 c.c. in relazione all'efficacia probatoria delle scritture contabili fra imprenditori, per i rapporti commerciali.

8. I mezzi di prova esclusi: giuramento e testimonianza.

L'art. 7, 4 co. stabilisce l'inammissibilità del giuramento e della testimonianza (v. già prima l'art. 35, 5 co., D.P.R. n. 636/1972).

L'esclusione del giuramento dal processo tributario, nelle varie forme che può assumere (decisorio, suppletorio o estimatorio), è dovuta alla tradizione che ritiene incompatibile tale atto dispositivo dei diritti (arg. ex art. 2737 c.c.) con l'indisponibilità o comunque col carattere pubblicistico dell'obbligazione tributaria; per altro verso l'efficacia di prova legale del giuramento è ritenuta incompatibile con la natura inquisitoria del giudizio tributario.

Tuttavia, considerando la crisi del giuramento nello stesso processo civile, il divieto di tale mezzo di prova nel processo tributario non pone problemi di sorta.

Viceversa suscita gravi perplessità il divieto di prova testimoniale, sia per il ruolo fondamentale di tale mezzo di prova nel processo civile, sia in ragione della sua recentemente recuperata, sia pure marginale, ammissibilità anche nel processo amministrativo ordinario.

Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario è stato più volte, vanamente, sottoposto al vaglio della Corte Costituzionale (v. da ultimo Corte Cost. ord. 27.7.2001, n. 324, in Fisco 2001, 10972), ciononostante, pur considerando i profili di opportunità che ispirano tale divieto, le profonde riserve sulla legittimità costituzionale di siffatta gravissima mortificazione del diritto di difesa restano intatte.

Spesso l'Ufficio acquisisce nella istruzione procedimentale -ponendole poi a base del provvedimento impositivo- dichiarazioni di terzi che, pur avendo sostanziale natura di testimonianze, sono raccolte in assenza di contraddittorio (il contribuente non ha diritto né di interloquire, né di dedurre prova contraria).

Sino ad oggi si riteneva che il divieto di cui all'art. 7, 4 co., fosse tale da: -impedire al giudice di interrogare, con le garanzie del contraddittorio, il ter-

zo che aveva reso le informazioni nel procedimento amministrativo; -impedire, a maggior ragione, al giudice di acquisire testimonianze da terzi diversi da quelli che avevano reso le informazioni nel procedimento amministrativo; - impedire al giudice di utilizzare le dichiarazioni di terzi prodotte dal contribuente, sotto forma di dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà o simili dichiarazioni stragiudiziali spontanee (su tale ultimo escamotage probatorio si riscontrano comunque da tempo diffuse e sensate aperture da parte della giurisprudenza, che nella sostanza assume tale materiale probatorio mediante il veicolo della prova documentale).

Per porre in qualche modo rimedio a tali gravissime menomazioni del diritto di difesa nella più recente giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione a fronte di specifiche contestazioni, in ordine alla affidabilità, completezza e/o conferenza delle dichiarazioni dei terzi, è stata evidenziata l'opportunità della ripetizione in ambito processuale, con le garanzie del contraddittorio, dell'istruttoria primaria svoltasi in ambito procedimentale, mediante l'utilizzo, da parte del giudice tributario, degli stessi poteri istruttori attribuiti agli uffici dalle singole leggi di imposta (ex art. 7, 1 co.), proprio di quei poteri in base ai quali l'Amministrazione ha "escusso" i terzi (v. ad es. Corte Cost. 12.1.2000, n. 18, in Boll. trib., 2000, 311, Cass. 14.7.1999, n. 14427, in Fisco, 2000, 2272).

In tale contesto sia le dichiarazioni rese dai terzi nel corso dell'istruttoria primaria procedimentale, sia le dichiarazioni stragiudiziali spontanee prodotte dal contribuente, sia le dichiarazioni rese dai terzi nel corso dell'istruttoria secondaria giurisdizionale, sono configurabili come una sorta di argomento di prova (ancorché si tratti di terzi e non delle parti, cui invece fa riferimento l'art. 116, 2 co., c.p.c.), e quindi in definitiva costituiscono fonte di presunzioni semplici, liberamente valutabili dal giudice secondo il suo prudente apprezzamento. Nel caso in cui il terzo che ha reso una dichiarazione stragiudiziale, ometta di comparire dinanzi al giudice tributario –cui la legge non riconosce i poteri attribuiti dal codice di procedura civile all'AGO ai fini della prova testimoniale, ed in particolare l'accompagnamento coattivo ex art. 255- il suo comportamento (omissivo) sarà valutabile allo stesso modo della sua dichiarazione stragiudiziale.

9. I mezzi di prova non contemplati dall'art. 7: la confessione.

Il D.Lgs. n. 546/1992 tace del tutto circa taluni mezzi di prova, che, invece, sono previsti dal codice di procedura civile; i più significativi tra di essi sono la confessione e le presunzioni.

In linea di principio il giudice tributario può avvalersi anche dei mezzi

istruttori contemplati dal codice di procedura civile, ancorché non previsti dall'art. 7, e ciò sia in ossequio alla legge delega (v. § 1), sia perché altrimenti non vi sarebbe stato bisogno di escludere espressamente il giuramento e la prova testimoniale.

Non di rado la legislazione tributaria dà rilievo alle ammissioni, da parte del contribuente, di fatti a lui sfavorevoli, si pensi alle risposte ad eventuali questionari, alle risposte verbalizzate ai sensi dell'art. 32, 1 co., n. 2, D.P.R. n. 600/1973, alle deduzioni di cui all'art. 16, D. Lgs. n. 472/1997, e più in generale al contenuto delle dichiarazioni tributarie.

Nei limiti in cui queste dichiarazioni di parte sono riconducibili alla confessione stragiudiziale (art. 2735 c.c.) esse vengono esattamente configurate come prove a favore dell'Amministrazione (Cass. 9.6.1990, n. 5628, in Boll. trib. 1990, 1582; Cass. 15.11.1991, n. 12220, in Corr. trib., 1991, 3762); pertanto, nonostante il silenzio del D. Lgs. n. 546/1992, la confessione stragiudiziale penetra nel processo tributario.

Parte della dottrina ha sollevato dubbi, ma non sembrano sussistenti ostacoli di ordine formale, o profili di sostanziale incompatibilità, tali da escludere la rilevanza della confessione stragiudiziale, né, tantomeno, sia pure in via estremamente ipotetica, dell'interrogatorio formale e della confessione giudiziale.

Il problema è invece quello degli effetti di tali prove.

La dottrina e la giurisprudenza prevalenti ritengono che nel giudizio dinanzi alle Commissioni Tributarie la confessione, giudiziale o stragiudiziale che sia, abbia natura di prova liberamente valutabile, soggetta quindi al prudente apprezzamento del giudice ex art. 116, 1 co., c.p.c., in quanto gli effetti di prova legale (ex artt. 2733 e 2735 c.c.) sarebbero per un verso incompatibili con l'indisponibilità o comunque con il carattere pubblicistico dell'obbligazione tributaria, e per altro verso confliggenti con le connotazioni inquisitorie del processo tributario (l'incompatibilità si pone quindi riguardo all'efficacia di prova legale, piuttosto che in termini di astratta ammissibilità del mezzo).

Questione ben più complessa si pone per le dichiarazioni tributarie (dichiarazione dei redditi, dichiarazione IVA ecc.), attesa la loro centralità nell'ambito del procedimento tributario. Tuttavia la natura e l'efficacia della dichiarazione tributaria debbono essere apprezzate in relazione al complesso problema della loro retrattabilità e del rimborso, per cui la questione assume rilevanza sostanziale, tanto da non poter essere esaminata ex professo in questa sede. In via di estrema sintesi si può dire che la dichiarazione, avendo contenuto variegato, può contenere talune confessioni stragiudiziali, che vanno liberamente apprezzate dal giudice, ammettendo comunque, di certo, prova contraria, a seguito di rettifica o di istanza di rimborso.

10. Segue: le presunzioni.

La legislazione tributaria contempla numerose presunzioni legali o semplici (v. ad es.: art. 38, D.P.R. n. 600/1973; art. 53, D.P.R. n. 633/1972); frequentemente gli atti impositivi hanno mero fondamento presuntivo.

Nel processo tributario l'ammissibilità delle presunzioni legali (artt. 2727 e 2728 c.c.), è del tutto pacifica, salvo il vaglio di legittimità costituzionale.

Maggiore attenzione merita invece la problematica delle presunzioni semplici, lasciate per loro natura al prudente apprezzamento del giudice, che può ammetterle in presenza dei tradizionali requisiti della gravità, precisione e concordanza (art. 2729 c.c.).

In linea puramente astratta il divieto posto dall'art. 7, 4 co., in ordine alla prova testimoniale dovrebbe orientare verso l'inammissibilità delle presunzioni semplici nel processo tributario. Tuttavia è la legislazione tributaria sostanziale ad alterare il principio posto dall'art. 2729, 2 co., c.c., secondo cui <<le presunzioni>> semplici <<non si possono ammettere se non nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni>> (per l'inapplicabilità di tale divieto nel processo tributario v. esplicitamente Cass. 3.12.1983, n. 7240, in Riv. leg. fisc. 1984, 499).

L'Amministrazione, a ciò legittimata dalla legge tributaria, si avvale ampiamente di presunzioni semplici, ed in taluni casi (v. ad es. art. 39, 2 co., D.P.R. n. 600/1973, art. 55, D.P.R. n. 633/1972) anche di presunzioni "ultrasemplici", ossia prive dei requisiti codicistici della gravità, precisione e concordanza. Si ritiene che nel processo tributario la rilevanza e l'ammissibilità di tali prove sia consentita dalla natura del giudizio, strutturato quale giudizio ad istruttoria secondaria, volto alla verifica della conformità alla legge dell'attività svolta dall'Ufficio nell'istruttoria primaria amministrativa.

Tuttavia il problema delle presunzioni "ultrasemplici" presenta profili di estrema complessità, che per lo più prescindono dal tema dei poteri istruttori delle Commissioni Tributarie, involgendo la vasta materia degli accertamenti induttivi, degli accertamenti sintetici, e più in generale degli accertamenti parametrati e quindi delle predeterminazioni normative degli imponibili. Generalmente in tutti tali casi il contribuente ha sul piano teorico ampia possibilità di prova contraria, ma in concreto risulta estremamente difficoltoso trovare un punto di equilibrio tra determinazione indiziaria, ed ancor più statistico-quantitativa, dell'imponibile e tutela del contribuente. Nel tentativo di trovare una via di uscita, atta a salvaguardare la dignità ed il ruolo del giudice tributario, si ritiene che ogniqualvolta la legge attribuisce rilevanza alle presunzioni "ultrasemplici" in favore dell'Amministrazione il giudicante possa valutare anche altre analoghe argomentazioni, dedotte dal contribuente, fermo restando, in virtù di considerazioni di natura sostanziale, peculiari del-

la variegata tipologia degli accertamenti parametrati, che l'equivalenza delle contrapposte ricostruzioni sul piano della probabilità non possa essere sufficiente a giustificare l'annullamento del provvedimento. Per altra via ponendo siffatte presunzioni "ultrasemplici" sul piano estimativo e non sul piano della prova presuntiva (sia pure nella sua fascia inferiore), e quindi concependo tali argomentazioni come funzionali alla determinazione di valori e non di fatti, per il giudicante sarebbe più agevole, nell'esercizio del suo libero convincimento, dare maggior credito a criteri di valutazione diversi, ancorché i risultati siano sostanzialmente equiprobabili.

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

Relatore:

Prof. Francesco D'AYALA VALVA

Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università di L'AQUILA

La giurisdizione tributaria si è sempre trovata in una posizione intermedia tra il processo amministrativo ed il processo civile. La particolarità dell'oggetto, riguardante atti dell'Amministrazione Finanziaria, ha fatto sì che la relativa procedura si atteggiasse in primo luogo come un processo di impugnazione, caratterizzato da una voluta semplicità di forme. Un lento avvicinamento al processo civile, si è potuto constatare per effetto del progressivo intervento della giurisprudenza e solo, e marginalmente, per merito del legislatore. In particolare la giurisprudenza nel prendere atto dell'assenza di una compiuta procedura, ha frequentemente fatto richiamo alle norme del processo civile, non in quanto processo più vicino alla materia del contendere, ma solo in quanto nel processo civile sono racchiusi i principi generali di ogni processo. Le norme del processo civile pertanto hanno trovato ingresso solo in via analogica e comunque nel rispetto dei pochi principi processuali tributari codificati.

La legge delega del 30 dicembre 1991 n. 413, prevedeva l'emanazione di uno o più decreti legislativi, recanti disposizioni per la revisione della disciplina e la riorganizzazione del contenzioso tributario, con la previsione di un adeguamento delle norme del processo tributario a quella del processo civile. L'adeguamento, tuttavia, non poteva essere costituito da un pedissequo adattamento alle norme del processo civile, in quanto contestualmente venivano indicate alcune significative eccezioni. Il decreto delegato 546/92, entrato in vigore nel 1996, costituisce un insieme di norme processuali, che lo distingue nettamente dagli altri processi. In particolare le norme processuali tributarie tendono a coprire l'intero arco dei tre gradi del processo, pur lasciando un margine per l'applicazione delle norme del processo civile.

Va subito rilevato, comunque, che l'applicazione di queste ultime norme è subordinata, in via di principio, alla espressa mancanza di una specifica disposizione processuale e, quindi, della compatibilità delle stesse norme del processo civile con quelle del processo tributario. In altri termini solo in ipotesi di lacuna evidente si potrà ricercare una corrispondente norma processuale civile; una volta trovata si dovrà accettare la sua compatibilità con quel-

le del processo tributario. Risulta pertanto evidente la prevalenza dei principi e delle norme del decreto legislativo 546/92 rispetto a quelle del c.p.c. Questa affermazione va, comunque, considerata relativamente alle premesse, che, come si è detto, riguardano le ipotesi di “lacuna legis” in quanto nel testo del decreto legge più volte citato troviamo frequenti richiami a numerose disposizioni del c.p.c. e ancora più spesso a principi generali, quali quelli del contraddittorio.

A. In rapida carrellata troviamo, innanzitutto, *il regolamento preventivo di giurisdizione*, previsto dal 1 comma del art. 41 c.p.c.; con questa norma il legislatore ha disposto che, finché il ricorso non sia deciso nel merito in primo grado, ciascuna delle parti può chiedere alla SS. UU. della Cassazione, ex art 374 c.p.c., che risolvano la questione di giurisdizione. L’istanza si propone con ricorso alle SS. UU., a norma dell’art. 364 c.p.c. (vedi documentazione allegata sub. 1).

B. L’art. 6 del decreto legislativo 546/92 regola le ipotesi di *astensione e di ricsuzione* dei componenti delle commissioni tributarie richiamando espressamente le ipotesi previste dagli art. 51-54 c.p.c.. E’ prevista anche con una nuova specifica fattispecie, che è quella di avere avuto o avere in corso rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti. L’art 6 prescrive la procedura nel caso di ricsuzione, con ciò distinguendosi, “ad escludendum” della norma generale processuale (allegato 2).

C. Nel processo tributario non sono ammesse tutte le *prove* da codice di procedura civile anzi, a ben vedere una volta escluso il giuramento di cui l’art. 233 c.p.c. e la prova testimoniale di cui è l’art 244 c.p.c. la sola prova residua è quella testimoniale. Questa limitazione è stata sospettata di incostituzionalità, ma una recente sentenza della Corte Costituzionale (allegato 3) ha escluso che una simile limitazione possa costituire motivo di illegittimità e violazione del diritto della difesa prevista dall’art. 24 cost.

D. Di particolare rilevanza di principio ma di scarso valore applicativo è certamente il richiamo all’*assistenza tecnica gratuita*, prevista in favore dei non abbienti. Questa norma è sicuramente di alto valore sociale, offrendo anche ai cittadini più disagiati, la possibilità di una tutela anche di fronte agli organi della giustizia tributaria. (vedi allegato 4).

E. Nel processo tributario vengono regolate per la prima volta le *spese di giudizio*, che devono essere liquidate con sentenza, ai sensi dell’art. 91 c.p.c.. La Commissione può tuttavia compensare le spese in tutto o in parte in caso che sussistano giusti motivi. Poiché non è specificatamente regolata l’ipotesi, si può ritenere che il difensore con procura, ai sensi dell’art. 93 c.p.c.,

possa chiedere al giudice che nella stessa sentenza in cui condanna la parte alle spese, distraiga in proprio favore gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di aver anticipato.

Risulta altresì applicabile l'ipotesi di *responsabilità aggravata*, prevista dall'art. 96 c.p.c., quando la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave. Questa norma ha trovato nuovo vigore e necessità applicativa a seguito dell'entrata in vigore delle norme sullo Statuto del Contribuente. All'art. 10 (legge 27 luglio 2000 n. 212), si dispone espressamente che i rapporti tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e buona fede; quindi, poiché i rapporti in questione non possono essere limitati a quelli sostanziali, la buona fede dovrà necessariamente essere presente anche nei rapporti processuali.

F. Per quanto attiene le *notifiche*, invece, la norma processuale tributaria richiama espressamente gli articoli 137 e seguenti del c.p.c. e, quindi, possiamo dire che queste ultime, sia pure con qualche limitazione, trovano integrale ingresso nel processo tributario (allegato 5-6).

G. La *costituzione in giudizio* per tutte le parti avviene per il tramite del deposito del fascicolo presso la segreteria della Commissione; quindi, troverà una implicazione anche le norme di attuazione al codice di procedura civile, lì dove regolano la formazione del fascicolo di parte (vedi allegato 7).

H. Le attività rituali del processo di primo grado sono dettagliatamente regolate e, quindi si distinguono dal processo ordinario. Una ricongiunzione tra i due processi l'abbiamo al momento della decisione e della successiva *sentenza* per mezzo dei richiami espressi agli articoli 266 e seguenti del c.p.c. (allegato 8).

Il legislatore tributario ha fatto più uso di richiami al codice di procedura civile per quanto riguarda le impugnazioni, ove espressamente dichiara, all'art. 49, che all'impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie, si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del c.p.c. escluso l'art. 377 e fatte salve le disposizioni dello stesso decreto.

Nel giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione trovano più ampio spazio le norme del processo civile, specie per quanto riguarda la procedura dell'instaurazione del giudizio. In particolare mentre, come si è visto, le notificazioni degli atti dinanzi alla commissione tributaria possono essere effettuate con la modalità, della consegna diretta, spedizione per posta ed a mezzo ufficiale giudiziario, dinanzi alla Corte di Cassazione, troverà applicazione solo quest'ultima modalità propria del processo civile.

I. E' da segnalare, infine, un'anomalia del processo tributario che pur facendo riferimento al processo civile contiene in se anche uno specifico giudi-

zio proprio del processo amministrativo; faccio riferimento al *giudizio di ottemperanza*, che si svolge, su ricorso della parte (allegato 9), dinanzi allo stesso giudice che ha emanato la sentenza, alla quale l'Ufficio non ha fatto, nei termini di legge, ottemperanza.

Il giudizio consta di due fasi: nella prima, la Commissione prende atto della ritualità dell'istanza, della mancata ottemperanza e nomina il commissario ad acta, disponendo con *sentenza* (allegato 10), anche sulle spese di questa fase di giudizio; a seguito del rimborso, il Commissario predispone una relazione sull'attività svolta e la Commissione, con *ordinanza* (allegato 11), dichiara chiuso il procedimento.

L'Aquila, 5 ottobre 2001

ALLEGATI

1. RICORSO PER REGOLAMENTO PREVENTIVO DI GIURISDIZIONE

SEZIONI UNITE DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE

Ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione

Per il Sig., rappresentato e difeso dall'Avv., per delega a margine del presente atto, ed elettivamente domiciliato in Roma, presso il suo studio in Via n. - C.A.P.

ricorrente

Contro il Comune di nella persona del sindaco *pro tempore* resistente

FATTO

Con ricorso del, il Sig. impugnava dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di un atto di imposizione del tributo locale. Costitutosi in giudizio il Comune di dubitava della ammissibilità del ricorso, sollevando tra l'altro una eccezione sulla giurisdizione del giudice adito, così come si legge nella copia della comparsa di costituzione.

DIRITTO

Pur ritenendo l'eccezione infondata, il Sig. ha interesse ad ottenere una declaratoria sulla giurisdizione della Commissione Tributaria adita nel ricorso *de quo prima che questo venga deciso nel merito*. Ed infatti non vi è dubbio che l'atto impugnato, essendo relativo al procedimento di accertamento del nuovo tributo comunale, non può che essere sottoposto all'esame della Commissione Tributaria Provinciale; l'avversa tesi del Comune, che vuole l'atto sottoponibile ad impugnazione dinanzi al giudice ordinario, dimentica la competenza generale delle Commissioni Tributarie in materia di tributi locali, ai sensi dell'art. 2, lettera h), D.Lgs. n. 546/1992, e quindi va disattesa.

Il Sig., per il tramite del sottoscritto difensore

CHIEDE

che codesta Ecc.ma Corte di Cassazione voglia, in accoglimento del ricorso, dichiarare sussistere la giurisdizione della Commissione Tributaria Provinciale di, relativamente alla controversia introdotta su ricorso avverso l'atto di imposizione del tributo locale del Comune di

Con il favore delle spese del presente giudizio.

- Si deposita:
- 1) istanza di trasmissione del fascicolo;
 - 2) copia dell'atto impugnato;
 - 3) copia del ricorso;
 - 4) copia dell'atto di costituzione del Comune.

Luogo e data

Firma del difensore
(Avv. ...)

Nota: *Finché la causa non sia decisa nel merito in primo grado, ciascuna parte può chiedere alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che risolvano le questioni di giurisdizione. L'istanza di regolamento di giurisdizione si propone, ai sensi dell'art. 365, codice di procedura civile, con ricorso diretto alla Corte di Cassazione e sottoscritto, a pena di inammissibilità, da un avvocato iscritto nell'apposito albo, munito di procura speciale.*

Riferimenti giurisprudenziali

(I) Giurisdizione

Corte Cass. SS.UU. civ., 5/2/1999, n. 44 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Quando l'Amministrazione finanziaria dispone il rimborso delle imposte, anche tramite la procedura automatizzata (artt. 42 e 42-bis, D.P.R. n. 602/1973), il corrispondente credito del beneficiario viene separato dal rapporto tributario e diviene estraneo rispetto alla materia delle imposte di competenza della giurisdizione delle Commissioni Tributarie. Pertanto la lite che insorga sulla vicenda estintiva di quel credito, e non sul presupposto dello stesso, non è compresa nella giurisdizione delle Commissioni tributarie ma rientra nella cognizione del giudice ordinario. Nella specie la controversia riguardava la domanda, avanzata innanzi al pretore, di condanna del Ministero delle finanze al pagamento di un rimborso Irpef per mancata riscossione da parte del contribuente del vaglia cambiario della Banca d'Italia, a sua insaputa negoziato altrove.

Corte Cass., SS.UU., 23/2/1999, n. 95.

La giurisdizione delle Commissioni Tributarie prevista, per le controversie concernenti i tributi comunali e locali, dall'art. 2, comma 1, lettera *h*), D.Lgs. n. 546 del 1992, non sussiste in relazione ai processi pendenti alla data di entrata in vigore della suddetta legge, atteso che, a norma dell'art. 5, codice di procedura civile, come modificato dalla L. n. 353 del 1990, sono ininfluenti sul processo già iniziato i mutamenti della legge e dello stato di fatto altrimenti rilevanti ai fini della giurisdizione e della competenza; ne consegue che le controversie che abbiano ad oggetto l'accertamento negativo dell'obbligazione d'imposta e del correlativo diritto del comune di domandarne il pagamento, ove pendenti alla data del 1° gennaio 1993, re-

stano soggette alla giurisdizione del giudice ordinario come disposto dall'art. 271 del testo unico sulla finanza locale.

Corte Cass., SS.UU. civ., 23/2/1999, n. 96.

La questione del rapporto tra cognizione riguardante l'applicabilità del condono fiscale e cognizione sulla sussistenza della pretesa tributaria, essa è stata risolta affermando che, se la prima insorge quando è già pendente il giudizio sulla seconda, deciderla rientra nei poteri del giudice investito della causa che ha ad oggetto la pretesa tributaria (SS.UU. 7 luglio 1988, n. 4482). Così, in casi in cui davanti al giudice ordinario pendeva giudizio a seguito di opposizione ad ingiunzione fiscale, il contribuente aveva presentato domanda di condono, se l'era vista rigettare ed aveva impugnato il rifiuto davanti alla Commissione Tributaria, è stato dichiarato il difetto di giurisdizione della Commissione a conoscere della spettanza del beneficio (SS.UU., 21 febbraio 1987, n. 1878) e, per converso, è stato considerato che rientrava nei poteri del giudice ordinario decidere della questione, se, sopravvenuta la legge di condono, il contribuente poteva avvalersene ed ottenere la restituzione dell'imposta prima pagata (SS.UU. 7 luglio 1988, n. 4482). Questa soluzione è stata raggiunta partendo dalla considerazione che le questioni relative alla spettanza del diritto al condono ed al suo valido esercizio, attingono ad un fatto estintivo della pretesa tributaria. 3.4. – In un sistema, come quello del contenzioso tributario, che non attribuisce a questo giudice una giurisdizione generale in materia di imposte e tasse, ma solo la giurisdizione a conoscere delle controversie relative a una serie di tributi specificamente individuati, le questioni cui dà luogo l'applicazione delle norme dettate per agevolare la definizione delle pendenze tributarie non si prestano ad essere di per sé ricondotte a tale ambito di competenza, poiché non danno luogo ad una materia ricompresa tra quelle considerate dalla norma attributiva della giurisdizione. Questa valutazione è del resto sottesa alla ragione che la giurisprudenza della Corte ha posto a base del principio di diritto enunciato per risolvere il tipo di problema più avanti indicato: ragione con la quale è stato invece valorizzato il fatto che la questione relativa all'esistenza ed al valido esercizio del diritto al condono attiene al rapporto tributario di base e, quindi, deve essere conosciuta dal giudice di questo rapporto. La circostanza appena indicata è idonea a fungere da criterio di collegamento della giurisdizione anche nel caso in cui la concreta questione cui dà luogo l'applicazione della legge di condono, si presenta come oggetto di una controversia a sé stante, separata da quella relativa al rapporto di imposta, prima pendente ed oramai definita.

Corte Cass., SS.UU., 22/3/1999, n. 173.

In forza della regola generale, risalente all'art. 6, L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, le controversie in materia di imposta, quando non siano espressamente attribuite alla giurisdizione di altro giudice, rientrano nella giurisdizione dell'A.G.O., perché, quando tra ente impositore e contribuente si controverte sul se il secondo debba l'imposta che il primo gli ha domandato, viene in considerazione un rapporto che inerisce ad un diritto soggettivo, salvo il caso in cui la disposizione di legge istitutiva dell'imposta non regoli compiutamente in ogni suo aspetto la situazione di fatto che assume come presupposto dell'obbligazione di imposta ed attribuisca all'ente imposi-

tore un potere di completamento della regolamentazione della fattispecie impositiva attraverso valutazioni espressione di discrezionalità amministrativa, nel qual caso la situazione soggettiva del privato che pretenda di sottrarsi al pagamento dell'imposta, contestando la legittimità dell'esercizio di quel potere, assume natura di interesse legittimo e la relativa contestazione deve essere svolta avanti al giudice amministrativo (principio enunciato dalle Sezioni Unite con riferimento a fattispecie relativa a controversia in materia di contributi alle stazioni sperimentali dell'industria *ex art. 23, R.D. 31 ottobre 1923, n. 2523*).

Corte Cass., SS.UU. civ., 26/3/1999, n. 185 (in «*il fisco*» n. 24/1999, pag. 8078).

L'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 indica, con elencazione tassativa, le controversie devolute alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, mentre il successivo art. 19 reca l'elenco degli atti, provenienti dai vari Uffici dell'Amministrazione finanziaria o dagli altri enti territoriali aventi capacità impositiva ed emessi in una delle materie descritte al precedente art. 2, suscettibili d'impugnazione avanti le dette Commissioni. Il citato art. 19 prevede poi che «gli atti diversi da quelli indicati non sono autonomamente impugnabili» e da ciò, come già sotto il vigore dell'art. 16, D.P.R. n. 636 del 1972 - a seguito delle modifiche introdotte dal D.P.R. n. 739 del 1981 - deve ritenersi il carattere tassativo dell'elencazione, che, comunque, non ne impedisce l'interpretazione estensiva (Corte Cost. 6 dicembre 1985, n. 313). Proprio quest'ultima sentenza - nel ritenere infondata la questione di legittimità costituzionale del citato art. 16, D.P.R. n. 636 del 1972 (come modificato dall'art. 7, D.P.R. n. 739 del 1981) sotto il profilo che non comprende, nell'elencazione tassativa degli atti impugnabili innanzi alla Commissione Tributaria di I grado, il provvedimento di declaratoria di inammissibilità o di rigetto della domanda di condono, ha motivato nel senso che la mancanza di una specifica previsione, sia pure giustificata e razionale, non può impedire all'interprete di ritenere il suddetto atto impugnabile in via giurisdizionale proprio in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce. L'art. 2-bis, D.L. 30 settembre 1994, n. 564, inserito dalla legge di conversione 30 novembre 1994, n. 656, prevede l'accertamento con adesione del contribuente ai fini delle imposte sul reddito e dell'Iva e cioè riguarda imposte devolute alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. n. 546, del 1992, con la conseguenza che non può essere attribuita alla giurisdizione delle stesse Commissioni ogni questione concernente l'applicazione di dette imposte, in qualunque modo si giunga al loro accertamento. La non impugnabilità del provvedimento - espressamente enunciata dal comma 5 del citato art. 2-bis - di accertamento definito con adesione (l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio e non rileva ai fini penali ed extratributari, compreso il contributo per il servizio sanitario nazionale), non consente di concludere nel senso che avverso il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione disposto dall'Ufficio sia previsto il ricorso al giudice amministrativo - secondo la tesi della ricorrente - o che si sia in presenza di un difetto assoluto di giurisdizione, secondo quanto sostenuto dalla P.A. Il provvedimento di revoca - che, peraltro, è cosa diversa dall'accertamento con adesione - è inerente al rapporto tributario e alla concreta applicazione dell'imposta, con la conseguenza che lo stesso, in considerazione dello

scopo che ha e degli effetti che produce - quale atto necessariamente presupposto dell'avviso di accertamento, tanto vero che ad esso ha fatto seguito la notifica di avviso di rettifica per lo stesso anno d'imposta - non può non essere soggetto alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie, dovendosi ritenere ricompreso, con interpretazione estensiva, nella nozione di avviso di accertamento, che rientra fra gli atti impugnabili innanzi alle stesse. Attiene poi al merito, e cioè rientra nella competenza del giudice fornito di giurisdizione, accertare l'autonoma impugnabilità di tale provvedimento di revoca. Va, pertanto, dichiarata la giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie.

Corte Cass., SS.UU. civ., 19/7/1999, n. 469 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Invim - Crediti privilegiati - Giurisdizione - Commissioni tributarie - Spetta

Corte Cass., SS.UU. civ., 19/7/1999, n. 470 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Invim - Controversia promossa dal terzo possessore di immobile soggetto al privilegio previsto dall'art. 28, D.P.R. n. 643/1972 - Giurisdizione delle Commissioni Tributarie - Art. 28, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643.

Corte Cass., SS.UU. civ., 15/10/1999, n. 722 (in «*il fisco*» n. 42/1999, pag. 13268).

Contenzioso - Risarcimento danni - Illegittimo operato dell'Amministrazione finanziaria - Giurisdizione del giudice tributario - Esclusione - Giurisdizione dell'A.G.O. - Sussiste - Art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Art. 2043, codice civile - Art. 97, Costituzione.

Corte Cass., SS.UU. civ., 17/11/1999, n. 792 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Finanza locale - Contenzioso - Tarsu - Giurisdizione - Controversie anteriori al 1° aprile 1996 - Cartella esattoriale - Non preceduta da avviso di accertamento - Spetta all'Autorità giudiziaria ordinaria - Art. 8, comma 1, D.L. 2 marzo 1989, n. 66, convertito con modificazioni nella L. 24 aprile 1989, n. 144 - Art. 285, R.D. 14 settembre 1931, n. 1175 - Art. 20, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638.

Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. X, 31/5/1999, n. 128 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

La giurisdizione delle Commissioni Tributarie è attualmente individuata dalla norma contenuta nell'art. 2, D.Lgs. n. 546/1996 che, dopo aver elencato ed individuato specificamente i tributi devoluti alla cognizione delle Commissioni, aggiunge, alla lettera *h*), anche «i tributi comunali e locali». Si tratta di una formula che non viene mai ulteriormente esplicitata e sulla quale ruotano numerose interpretazioni. Lasciando a sedi più appropriate l'approfondimento di tali interpretazioni, ci si sofferma comunque su alcune nozioni che è necessario chiarire al fine di una corretta disamina del problema in esame. Secondo la dottrina prevalente (fra gli altri: Fantozzi, Micheli, Trimeloni M. Ingresso, Batistoni Ferrara-Grippa Salvetti, Sacchetto, Di Pietro, Fichera, Tesauro) il tributo viene concepito come «una prestazione patrimoniale imposta caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle pubbliche spese». Per quanto attiene alla qualificazione degli enti locali la prevalente dottrina fa riferimento a «quegli enti la cui azione è circoscritta ad una parte soltanto del territorio sta-

tuale», mentre la giurisprudenza ha elaborato una definizione che valorizza l'elemento dei compiti e degli interessi alla cui cura l'ente è preposto, più che l'ambito territoriale di operatività. Pare, cioè, che tutte le volte che non risulti dal contesto letterale e sistematico della norma di legge in cui l'espressione è adottata, l'intenzione del legislatore di riferirsi ad una categoria di enti più ristretta e specifica, l'espressione «enti locali» debba interpretarsi come comprensiva di ogni ente che «operi prevalentemente su un piano locale e che sia destinato a curare interessi e perseguire fini aventi una dimensione locale». Ciò premesso in linea generale, facendo specifico riferimento al caso di specie occorre domandarsi, da un lato se i contributi dovuti ai Consorzi di bonifica possano essere ricompresi nel novero dei tributi locali, dall'altro, se sia sufficiente la riconducibilità a tale novero per affermare la giurisdizione in relazione agli stessi delle Commissioni Tributarie. Per quanto attiene al primo dei suindicati aspetti si rileva: in primo luogo, la riconducibilità dei consorzi di bonifica alla categoria degli «enti locali», in ossequio alla definizione comunemente data di tali enti; in secondo luogo, l'indubitabile natura tributaria dei contributi imposti dagli stessi consorzi attesa la copiosa e consolidata giurisprudenza in materia (Cass. SS.UU. 18 giugno 1986, n. 4081; 14 luglio 1986, n. 4542; 12 febbraio 1988, n. 1501; 10 marzo 1992, n. 2852; 4 febbraio 1993, n. 1396; 24 novembre 1993, n. 11608), nonché la posizione recentemente assunta in merito dalla stessa Amministrazione finanziaria con la circolare Min. Fin. n. 52/E del 26 febbraio 1999. Da quanto sopra discende che i contributi imposti dai consorzi di bonifica devono essere qualificati come veri e propri tributi imposti da enti locali e, quindi, come veri e propri «tributi locali». Infine, per quanto attiene la riconducibilità dei contributi consortili al novero dei tributi locali rientranti nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie, il presente collegio ritiene corretta la posizione favorevole a tale riconducibilità, assunta al riguardo dai giudici di primo grado nonché da autorevolissima dottrina (Francesco Tesauro, «Giurisprudenza Sistemática di Diritto Tributario», UTET; Tindaro Baglione, Marco Miccinesi, Sergio Menchini, «Il nuovo processo Tributario», Commentario Giuffrè) e basata sull'ampiezza della nozione di «tributo locale» adottata dal legislatore del D.Lgs. n. 546/1992.

Tribunale di Genova, Sez. I, 14/7/1999, Ordinanza

È applicabile al presente procedimento di urgenza l'art. 29, D.Lgs. n. 46/1999, il quale conferisce al giudice ordinario il potere di sospendere la riscossione dei tributi diversi da quelli per cui hanno giurisdizione le Commissioni Tributarie «se ricorrono gravi motivi» (nella specie si trattava di accise sugli spiriti).

Tribunale di Genova, Sez. Feriele, 6/8/1999, Ordinanza

In relazione ad una istanza di sospensione dell'ingiunzione emessa per accise non versate, sussiste, a far data dal 1° luglio 1999, il potere cautelare del giudice ordinario, trattandosi dei tributi estranei alla giurisdizione tributaria cui fa riferimento l'art. 29, D.Lgs. n. 46/1999.

Corte Cass., SS.UU. civ., 15/5/1998, n. 4920 (in banca dati «il fiscovideo»).

Processo tributario - Commissioni Tributarie - Contributi a favore dei Consorzi di bonifica - Controversia relativa alla contestazione in radice del potere impositivo -

Giurisdizione - Del giudice ordinario - Sussiste - Art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Ai fini del riparto della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo, in tema di contributi in favore di Consorzi di bonifica, spetta al giudice amministrativo (che, in materia, è fornito di giurisdizione di merito), ricollegandosi a posizioni di interesse legittimo, la domanda diretta a denunciare lo scorretto esercizio del potere impositivo del Consorzio, mentre è devoluta alla cognizione del giudice ordinario la domanda con cui si contesti il potere suddetto, sia sotto il profilo dell'investitura dell'Ente impositore, sia sotto il profilo dell'inclusione del soggetto nei cui confronti viene fatto valere, fra quelli tenuti alla contribuzione, nelle quali ipotesi la domanda è diretta a tutelare il diritto soggettivo dello stesso a non essere obbligato a prestazioni patrimoniali fuori dei casi previsti dalla legge. Né, sul punto, incide il disposto del D.Lgs. n. 546/1992, che, all'art. 2, menzionando tassativamente le controversie soggette alla giurisdizione del giudice tributario, non contempla anche quelle relative ai contributi di bonifica e di miglioramento fondiario che, per la loro specificità, non possono ricomprendersi nella, generica dizione «tributi comunali e locali». Nella specie, ancorché nel ricorso presentato davanti alla Commissione Tributaria Provinciale, siano prospettati anche profili di illegittimo esercizio del potere impositivo, da parte del Consorzio, tuttavia la richiesta finale investe «la illegittimità della iscrizione a ruolo per assenza dei presupposti legittimanti la pretesa impositiva del Consorzio» e tale conclusiva ed assorbente domanda importa - alla luce del principio giurisprudenziale sopra menzionato - la declaratoria della competenza giurisdizionale del giudice ordinario.

Corte Cass., SS.UU., 22/5/1998, n. 5140 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Appartiene al giudice ordinario (e non alle Commissioni Tributarie) la giurisdizione sulla controversia avente ad oggetto la pretesa del committente di un appalto ad opporre in compensazione, al credito vantato nei suoi confronti dall'impresa appaltatrice a titolo di corrispettivo del contratto di appalto tra loro intercorso, il proprio credito per la restituzione delle somme indebitamente versate a titolo di rivalsa Iva in conseguenza dell'applicazione dell'aliquota del diciotto per cento invece di quella, normativamente prevista, del due per cento.

Corte Cass., SS.UU., 8/7/1998, n. 6628, (in «Riv. Giur. Trib.», 1998, n. 11, pag. 971).

In tema di contributi dovuti agli enti consortili (nella specie, Consorzio per aree di Sviluppo Industriale), sono devolute alla giurisdizione del giudice ordinario soltanto le controversie con le quali si contesti, da parte del privato, il potere impositivo dell'Ente, mentre appartengono alla giurisdizione del giudice amministrativo le controversie relative al corretto e concreto esercizio di tale potere e, quindi, all'adeguatezza delle somme pretese e corrisposte, in quanto concernenti criteri di ripartizione delle spese dell'ente. In tale situazione, contestandosi dal privato non il potere impositivo dell'ente, ma il corretto e concreto esercizio di tale potere e, quindi, l'adeguatezza delle somme pretese e corrisposte - in relazione al denunciato inadempimento del Consorzio - e non di opposizione all'ingiunzione, a suo tempo notificatagli, contro la quale non risulta essere stata proposta doglianza con la procedura indicata nel R.D. 14 aprile 1910, n. 639 e nella precedente L. 24 dicembre 1908, n. 797 - ritiene

la Corte doversi fare applicazione al caso in esame del principio, altra volta enunciato (si veda sentenza n. 4485 del 21 aprile 1995 di queste Sezioni Unite), secondo il quale, in tema di contributi dovuti dai proprietari degli immobili agli enti consortili, la giurisdizione del giudice amministrativo riguarda le controversie relative al *quantum* dei contributi, perché concernenti i criteri di ripartizione delle spese, mentre sono devolute al giudice ordinario soltanto le domande rivolte a contestare i presupposti del potere impositivo del Consorzio.

Corte Cass., SS.UU. civ., 21/7/1998, n. 7133 (in «*il fisco*» n. 48/1998, pag. 15831).

Registro - Contenzioso - Controversie aventi natura di opposizione all'esecuzione - Competenza giurisdizionale - Spetta alle Commissioni Tributarie - Artt. 1 e 16, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - R.D. 14 aprile 1910, n. 639.

Corte Cass., SS.UU., 28/7/1998, n. 7395 (in «*il fisco*» n. 45/1998, pag. 14815).

L'art. 38-*bis*, D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nel disciplinare le modalità del rimborso richiesto dal contribuente per eccedenza Iva risultante dalla dichiarazione annuale, prevede che il contribuente stesso possa consegnarlo in via accelerata, senza il previo riscontro della spettanza del credito, a condizione che egli presti idonea garanzia per la restituzione della somma ricevuta nel caso in cui l'Ufficio, eseguiti successivamente i riscontri, rilevi che l'eccedenza non sussisteva. La garanzia può essere fornita, tra l'altro, mediante polizze fideiussorie rilasciate da imprese assicuratrici. In dette polizze è prevista una clausola-tipo, presente anche nel caso di specie, così formulata: «la società si obbliga a versare, a meno che non vi abbia già provveduto il contraente, senza eccezione alcuna, le somme richieste dall'Ufficio Iva». In tale disposizione, queste Sezioni Unite (v. sentenze nn. 8592/1996, 3519/1994, 4966/1992) hanno ravvisato i caratteri del contratto autonomo di garanzia, riconosciuto da dottrina e giurisprudenza, e connotato - diversamente dal modello tipico della fideiussione - dalla non accessorietà della obbligazione di garanzia rispetto all'obbligazione garantita. A tale conclusione hanno indotto sia la formula «senza eccezione alcuna» caratteristica di tale contratto, sia la *ratio* della garanzia che non è quella di sostituire e garantire il versamento dell'imposta, ma, più semplicemente e provvisoriamente di rimettere le parti del rapporto tributario nella posizione anteriore al rimborso. Sulla base degli esposti rilievi non può condividersi l'affermazione fatta dalla corte territoriale per ritenere sussistente la giurisdizione del giudice tributario, secondo la quale «il rapporto giuridico che intercorre tra Fisco e fideiussore è lo stesso che intercorre tra Fisco e contribuente», come se il fideiussore fosse un sostituto o un responsabile d'imposta. Né appare esatta l'altra considerazione espressa nella sentenza impugnata, secondo cui l'oggetto della presente controversia sarebbe «l'accertamento dell'estensione del rapporto tributario, tale certamente essendo quello intercorrente tra Fisco e contribuente, anche in relazione alla sola pena pecuniaria che trova radice nel tributo, sicché, ogni contestazione su questa coinvolge il credito tributario». Nella specie, infatti, l'attuale ricorrente, nel proporre la domanda di ripetizione della somma di lire 2.357.000 (versata all'Amministrazione finanziaria, per pena pecuniaria inflitta alla contribuente I. S.r.l.), ha dedotto in giudizio il rapporto nascente dalla po-

lizza fideiussoria (ed autonomo rispetto a quello tributario), senza porre minimamente in discussione il debito della contribuente concernente la pena pecuniaria alla stessa inflitta, ma assumendo che nell'oggetto dell'obbligazione di garanzia contrattualmente assunta non rientrava la somma dovuta dalla contribuente per pena pecuniaria. Il rapporto tributario è, pertanto, estraneo all'oggetto della presente controversia, poiché questa concerne solo il rapporto «privatistico» nascente dalla stipulazione della polizza fideiussoria. La conseguenza è che la controversia non rientra tra quelle devolute alla cognizione delle Commissioni Tributarie, ma rientra nella competenza giurisdizionale del giudice ordinario, ed in tali sensi deve essere emessa la pronuncia di queste Sezioni Unite. La sentenza impugnata va, pertanto, cassata e la causa va rimessa, anche per le spese di questa fase di giudizio, al Tribunale di Pesaro, che ha pure declinato la giurisdizione, quale giudice di primo grado.

Corte Cass., SS.UU. civ., 23/9/1998, n. 9493 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Processo civile - Giudice di pace - Sentenze - Impugnazione - Contributi ai consorzi di bonifica - Natura - Di tributi - Controversie - Competenza per materia - Del Tribunale ordinario - Art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Corte Cass., SS.UU. civ., 25/11/1998, n. 11935 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Rimborsi - Vaglia cambiario riscosso da soggetto diverso dal creditore - Controversia tra contribuente creditore e Amministrazione finanziaria - Giurisdizione - Delle Commissioni Tributarie - Non sussiste - Del giudice ordinario - Sussiste - Artt. 1 e 16, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 Riscossione - Rimborsi - Con vaglia cambiario - Effetto estintivo dell'obbligazione pecuniaria dello Stato - Non sussiste - Artt. 112 e 112-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

Corte Cass., SS.UU. civ., 30/9/1998, n. 12903 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Processo tributario - Giurisdizione - Agevolazioni - Piccola proprietà contadina - Certificato negativo dell'Ispettorato provinciale agrario - Impugnazione - Giurisdizione amministrativa - Non sussiste - Giurisdizione delle Commissioni tributarie - Sussiste - Art. 26, L. 26 maggio 1965, n. 590 - Artt. 2 e 19, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte Cass., Sez. I, 17/1/1998, n. 379.

In ipotesi di cessione del credito Iva, il cessionario succede nella posizione processuale del contribuente e la relativa controversia conserva natura tributaria.

Corte Cass., Sez. I civ., 7/8/1998, n. 7760 (in «*il fisco*» n. 41/1998, pag. 13351).

Deve essere dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario nelle controversie di cui all'art. 70, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), nel testo sostituito dall'art. 25, D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897, secondo il quale, l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione; ed aggiunge che si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine (questi ultimi rientranti nel novero dei diritti doganali: cfr. art. 34, comma 2, D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43). Già in tale norma, dunque, è espresso il richiamo alle disposizioni delle leggi doganali in ordine alle controversie ri-

guardanti l'accertamento, la liquidazione e la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle importazioni. L'art. 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nell'indicare specificamente le controversie devolute alle Commissioni Tributarie, contempla nel comma 2, lettera *d*), quelle in materia d'imposta sul valore aggiunto, salvo il disposto dell'art. 70, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Corte Cass., Sez. I civ., 28/12/1998, n. 12858 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Sulla natura ed efficacia delle certificazioni rilasciate dall'Ispettorato provinciale dell'agricoltura ai fini del conseguimento delle agevolazioni tributarie della piccola proprietà contadina, attestanti, fra l'altro, la qualità a titolo principale di imprenditore agricolo del contribuente, e sul vincolo che da tali atti deriva nel processo tributario, esiste una giurisprudenza non univoca di questa Suprema Corte. Alcune sentenze (SS.UU. 15 marzo 1982, n. 1672; 26 novembre 1990, n. 11359; Sez. I, 28 ottobre 1992, n. 8296) hanno ritenuto che il giudice competente - ordinario o tributario - può autonomamente accertare i presupposti soggettivi per le agevolazioni, indipendentemente dall'avvenuto rilascio del certificato da parte dell'Ispettorato, in quanto tale atto è subordinato all'esistenza di presupposti integralmente prerogolati dalla legge, e non comporta, quindi, l'esercizio di poteri amministrativi discrezionali. Coerentemente con tale impostazione le Sezioni Unite hanno escluso che, in relazione al rilascio del certificato, la posizione giuridica del soggetto richiedente si configuri come interesse legittimo. Altre sentenze (da ultime, Sez. I, 27 agosto 1997, n. 8057 e 20 marzo 1998, n. 2936) hanno affermato che l'accertamento dello *status* di coltivatore diretto, ai fini di ottenere i benefici fiscali, è riservato in via esclusiva all'Ispettorato provinciale dell'agricoltura, e che una verifica giudiziale (da parte del giudice tributario) dell'esistenza di tale *status* è ammissibile solo quando detto ufficio abbia lasciato trascorrere il termine assegnatogli dalla legge per il rilascio del certificato. Il Collegio ritiene di condividere la prima impostazione, in quanto essa sola tiene conto dei principi accolti dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte in materia di rapporti tra atti vincolati della P.A. e tutela dei diritti soggettivi. In via generale deve premettersi che una riserva di amministrazione, ossia un monopolio della P.A. nello *jus dicere*, non è compatibile con l'ordinamento costituzionale (soprattutto con gli articoli 24, 101, 103 e 113, Costituzione), nel senso che gli atti della P.A., ove la legge non attribuisca a quest'ultima un potere discrezionale, possono essere sempre integralmente riesaminati in sede giurisdizionale. Quando, come nella specie, è la legge a disciplinare interamente i presupposti per l'emanazione di un atto dell'amministratore, possono verificarsi due ipotesi: la legge ricollega la produzione dell'effetto giuridico alla mera sussistenza dei presupposti; l'effetto giuridico è condizionato all'emissione di un atto dell'Amministrazione.

Consiglio di Stato, Sez. VI, 10/8/1998, n. 1152 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Successioni e donazioni - Pagamento dell'imposta mediante cessione di beni culturali - Determinazione del debito tributario (con l'inserimento anche degli interessi relativi al periodo tra una prima e una seconda proposta dei contribuenti) - Provvedimento - Impugnazione - Giurisdizione - Del giudice amministrativo - Sussiste - Art. 42-bis, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 - Art. 39, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

Comm. Trib. Reg. Toscana, 24/1/1998, n. 9.

Il diniego al condono, nella forma di parere negativo alla proposta di accertamento per adesione, costituisce un atto con cui si accerta l'esistenza di una obbligazione tributaria e, posto che la nozione di accertamento tributario comprende ogni atto conclusivo di un procedimento che accerti e dichiari la sussistenza di detta obbligazione, deve rientrarvi anche il provvedimento con il quale l'A.F. deneghi la concessione di una agevolazione, come atto autonomamente impugnabile.

Comm. Trib. Reg. della Toscana, Sez. XXIV, 13/2/1998, n. 26.

Nel vigore del D.P.R. n. 636/1972, non potevano dirsi riconducibili alla giurisdizione dei giudici tributari le controversie aventi ad oggetto le tasse automobilistiche. Tale difetto di giurisdizione permane con il nuovo rito, in quanto le suddette tasse non rientrano fra i cosiddetti «tributi comunali o locali».

Comm. Trib. Reg. della Toscana, Sez. XXV, 12/11/1998, n. 146.

Il vaglia con il quale si esegue il rimborso impugnato dal contribuente perché ritenuto insufficiente, non può considerarsi atto impugnabile dinanzi alle Commissioni Tributarie. In particolare, tale atto non è in alcun modo riconducibile nella previsione dell'art. 19, lettera g), D.Lgs. n. 546/1992.

Comm. Trib. Prov. di Firenze, Sez. IV, 8/5/1998, n. 192 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Processo tributario - Procedimento dinanzi alle Commissioni Tributarie provinciali - Ricorso - Mancata indicazione della data di notificazione dell'atto impugnato - Inammissibilità - Non sussiste Processo tributario - Procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali - Ricorso - Cumulativo - Legittimità - Sussiste - Prodotto da uno speciale comitato giusta mandato, con procura notarile, conferito dai ricorrenti - Ammissibilità - Sussiste Processo tributario - Procedimento dinanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali - Ricorso - Contro «comunicazioni di iscrizione a ruolo - Ammissibilità - Sussiste Processo tributario - Commissioni Tributarie - Giurisdizione - Contributi ai Consorzi di bonifica - Sussiste - Art. 2, 18, 19, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte Cass., SS.UU., 16/12/1997, n. 12731 (in banca dati «*il fiscovideo*»)

Qualora ... sussiste la giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie, a tali Commissioni - che, qualora venga accertato un credito del ricorrente, possono condannare l'Amministrazione al relativo pagamento (art. 20, comma 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636) - deve essere devoluta anche la cognizione delle domande conseguenti alla eventuale non doverosità della pretesa, quali quelle concernenti il diritto agli interessi ed alla rivalutazione monetaria sulla somma indebitamente versata e trattenuta, atteso che tale giudice ha gli stessi poteri istruttori del giudice civile per l'accertamento e la valutazione del rapporto, e rilevata altresì l'inesistenza, tra le norme che disciplinano la giurisdizione delle Commissioni Tributarie, di una disposizione analoga a quelle dell'art. 30, R.D. 26 giugno 1924, n. 1054 e dell'art. 7, comma 3, L. 6 dicembre 1971, n. 1034, che fanno salva la giurisdizione ordinaria sulle questioni concernenti diritti patrimoniali consequenziali alla pronuncia di illegittimità del-

l'atto amministrativo, emessa in materia per le quali esiste la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo (Cass. 10 ottobre 1994, n. 8277).

Corte Cass., SS.UU., 12/6/1997, n. 5293 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria si rivolga, per il pagamento dell'Invim dovuta dal venditore di un immobile, all'acquirente in forza del privilegio di cui agli artt. 28, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 e 2772, codice civile, rientra tra le controversie devolute alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie ai sensi dell'art. 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 quella promossa da detto acquirente per contestare non solo l'esistenza, esigibilità o misura del tributo, ma anche quella promossa per contestare, più limitatamente, l'esistenza del privilegio (ipotesi, questa, che si configura anche quando, come nella specie, la parte obbligata faccia valere l'intervenuta prescrizione del diritto di prelazione attraverso l'opposizione all'esecuzione di cui all'art. 615, codice di procedura civile) o la sua estensione o la sua legittimità; tale giurisdizione, infatti, discende dalla natura tributaria del diritto in questione e dal rilievo che il suddetto privilegio integra una qualità intrinseca del credito di imposta direttamente fissata dalla legge ed azionabile contro l'acquirente che, sebbene soggetto diverso dal debitore, non è estraneo al rapporto tributario.

Corte Cass., Sez. I, 29/9/1997, n. 9534 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

La controversia avente ad oggetto la restituzione di contributi corrisposti ad un Consorzio di bonifica sulla base dell'allegata carenza di potere impositivo dell'Ente ha natura tributaria e, non essendo espressamente attribuita dalla legge alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, appartiene alla giurisdizione ordinaria, in particolare rientrando nella competenza per materia del Tribunale.

Comm. Trib. Prov. di Padova, Sez. I, 21/1/1997, n. 174 (in «*il fisco*» n. 25/1997, pag. 7166).

Contenzioso - Commissioni Tributarie - Giurisdizione - Contributi ai consorzi di bonifica - Cartelle - Contestazione dell'*an debeatur* - Giurisdizione delle Commissioni Tributarie - Sussiste.

Comm. Trib. Prov. di Modena, Sez. VI, 4/6/1997, n. 126 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Le controversie aventi ad oggetto le tasse per le concessioni demaniali sono di competenza del giudice ordinario, posto che né il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, né il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 546 individuano nelle Commissioni Tributarie gli organi competenti a decidere in merito alle controversie aventi ad oggetto tali Tributi. L'eccezione di difetto di giurisdizione della Commissione Tributaria è fondata e non può che essere accolta. Non sembra inutile precisare, sotto il profilo strettamente giuridico-formale, che, avendo il legislatore espressamente riconosciuta la natura giurisdizionale delle Commissioni Tributarie (cfr. artt. 1-2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) e dovendo, pertanto, essere rimossi i dubbi in passato sollevati dalla dottrina circa la natura degli Uffici in questione, le questioni di ripartizione dei poteri decisori tra Commissioni Tributarie e Autorità giudiziaria ordinaria non sono questioni di competenza, bensì di giurisdizione (peraltro, la Corte di Cassazione era

già pervenuta alla stessa conclusione, cfr. Cass. 6 febbraio 1984, n. 871, in «Foro it.» 1984, I, 969). Nel caso di specie, la giurisdizione è esclusa, perché tanto l'art. 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, quanto l'art. 2, D.Lgs. n. 546/1992 non pongono le questioni relative alle concessioni demaniali nell'elencazione delle controversie devolute alle Commissioni Tributarie. La giurisdizione e la competenza appartengono al Tribunale di Modena *ex art. 9, comma 2, codice di procedura civile*, senza necessità di alcun previo ricorso amministrativo alla Direzione regionale delle entrate (cfr. Corte Costituzionale 20 febbraio 1995, n. 56 che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 12, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, nella parte in cui non prevedeva l'esperibilità dell'azione giudiziaria, anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo).

Comm. Trib. Prov. di Como, 27/10/1997.

La controversia avente ad oggetto un avviso di mora concernente la tassa automobilistica «regionalizzata» dall'art. 23, D.Lgs. n. 504/1992, appartiene, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera h), D.Lgs. n. 546/1992, alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie.

TAR Toscana, Sez. I, 22/7/1997, n. 381 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

È devoluta alle Commissioni Tributarie, ai sensi dell'art. 11-*bis*, comma 5, L. 14 novembre 1992, n. 438, la cognizione sulle controversie relative alle decisioni delle Commissioni Provinciali in materia di esonero dal sistema di liquidazione dell'imposta sui redditi sulla base del contributo diretto lavorativo (*minimum tax*).

Consiglio di Stato, Sez. IV, 30/8/1996, Ordinanza n. 1178.

L'art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui dispone che le controversie in tema di imposte comunali e provinciali formano oggetto della giurisdizione tributaria, non è applicabile alle imposte di consumo sull'energia elettrica, che hanno natura erariale; pertanto, sussiste la giurisdizione del giudice amministrativo sul ricorso proposto avverso il diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria alla domanda di sospensione dell'esecuzione esattoriale delle suddette imposte.

TAR Trentino-Alto Adige, sede Trento, 30/9/1996, n. 351.

Rientra nella giurisdizione del giudice amministrativo la controversia avente ad oggetto la decisione negativa della Direzione delle entrate del Ministero delle Finanze sulle istanze di sospensione, totale o parziale, delle esecuzioni esattoriali.

Tribunale di Venezia, 14/11/1996.

L'A.G.O. può sospendere l'esecuzione esattoriale relativa a tributi riservati alla sua competenza giurisdizionale, disponendo del potere di provvedere in via cautelare in tale materia, la cui fonte va ravvisata nell'art. 700, codice di procedura civile, e ciò non risulta vietato dall'art. 4 della legge abolitrice del contenzioso amministrativo [L. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E)], né incontra altri ostacoli.

(II) *Regolamento preventivo di giurisdizione*

Corte Cass., SS.UU. civ., 28/5/1999, Ordinanza n. 80 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Processo tributario - Difetto di giurisdizione - Regolamento preventivo di giuri-

sdizione - Proponibilità - Solo prima di una sentenza del giudice di merito - Art. 3, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte Cass., SS.UU. civ., 5/2/1999, n. 25.

Qualora il Consiglio di Stato, in riforma della pronuncia del TAR dichiaratosi incompetente, ne abbia affermato la giurisdizione, non è esperibile il regolamento di giurisdizione e se proposto è inammissibile, quando su detta statuizione, non gravata da ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 111, Costituzione e «per motivi attinenti alla giurisdizione», si sia formato giudicato.

Corte Cass., SS.UU. civ., 24/2/1999, n. 100.

Anche qualora il TAR, col decidere sulla istanza incidentale di sospensione del provvedimento amministrativo abbia affermato la propria giurisdizione, detta pronuncia non preclude la proposizione di regolamento preventivo di giurisdizione del quale non può, pertanto, dichiararsi la inammissibilità.

Corte Cass., SS.UU. civ., 15/3/1999, n. 138.

Anche qualora il TAR, adito con atto contenente istanza di sospensione del provvedimento amministrativo, col decidere in relazione a quest'ultima abbia declinato la propria giurisdizione, è ammissibile il regolamento preventivo di giurisdizione nonostante quanto previsto dall'art. 41, codice di procedura civile.

Cass, SS.UU. civ., 26/3/1999, n. 185 (in «*il fisco*» n. 24/1999, pag. 8078).

L'eccezione di inammissibilità per tardività del controricorso sollevata dalla società ricorrente con la memoria è infondata. Il ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione è stato notificato il 6 settembre 1997 presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato di L'Aquila e non anche presso l'Avvocatura Generale dello Stato in Roma, come inderogabilmente previsto dall'art. 11, comma 1, R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611. Alla nullità della notificazione del ricorso la P.A. ha posto rimedio costituendosi volontariamente, senza attendere la rinnovazione della notifica ai sensi dell'art. 291, codice di procedura civile, e ciò esclude che possa dichiararsi tardivo il controricorso che sia stato notificato oltre il termine di cui all'art. 370, codice di procedura civile (Cass. 18 febbraio 1997, n. 1501), giacché la notificazione viziata della impugnazione non può determinare la decorrenza del termine utile per proposizione del controricorso (Cass. 7 ottobre 1996, n. 8748).

Corte Cass., SS.UU. civ., 9/4/1999, n. 212 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Riscossione - Riscossione coattiva - Esecuzione esattoriale - Opposizione all'esecuzione *ex art.* 615, codice di procedura civile - Inammissibilità - Sussiste - Processo tributario - Regolamento preventivo di giurisdizione - Conseguente inammissibilità - Artt. 53 e 54, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - art. 3, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte Cass., SS.UU. civ., 1/9/1999, n. 604 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Regolamento di giurisdizione - Ricorso notificato alle parti non interessate dal procedimento principale - Inammissibilità - Sussiste - D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte Cass., SS.UU. civ., 27/7/1998, n. 7342.

Il ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione va dichiarato inammissibile per sopravvenuto difetto di interesse, nel caso in cui dopo la sua proposizione sia cessata la pendenza della controversia cui il regolamento si riferisce.

Corte Cass., SS.UU. civ., 24/2/1998, n. 1985.

La prescrizione (*ex art. 41, codice di procedura civile*) secondo cui il regolamento preventivo di giurisdizione non è proponibile dopo che il giudice del merito abbia emesso una sentenza, anche soltanto limitata alla giurisdizione o ad altra questione processuale, fa riferimento solo alla pronuncia emessa dal giudice presso il quale il processo è radicato e non già a quella emessa da altro giudice precedentemente adito; sicché, dopo che il giudice ordinario abbia dichiarato con sentenza, non impugnata, il proprio difetto di giurisdizione e l'attore abbia conseguentemente adito il giudice amministrativo proponendo le stesse domande formulate innanzi al primo giudice, è non di meno proponibile dallo stesso attore il regolamento preventivo di giurisdizione, senza che sia indispensabile la contestazione della giurisdizione ad opera delle altre parti.

Corte Cass., SS.UU. civ., 22/10/1997, n. 10376.

È inammissibile il regolamento preventivo di giurisdizione qualora le contestazioni del ricorrente siano limitate al rilievo della cosiddetta improponibilità assoluta della domanda, sotto il profilo della carenza, nell'ordinamento, di una norma che riconosca e tuteli la posizione giuridica dedotta in giudizio, attenendo tale contestazione al fondamento della domanda stessa e non alla giurisdizione.

Corte Cass., SS.UU. civ., 4/11/1996, n. 9533.

La dichiarazione di inammissibilità di un'istanza di regolamento preventivo di giurisdizione non impedisce la reiterazione dell'istanza medesima, ove non sia scaduto il termine previsto dalla legge per proporla, in quanto il regolamento preventivo non è un mezzo di impugnazione e ad esso non è, pertanto, applicabile il principio di consumazione del gravame.

Corte Cass., SS.UU. civ., 22/5/1996, n. 4711.

Il regolamento preventivo di giurisdizione non è proponibile dopo che il giudice del merito abbia emesso una sentenza, anche soltanto limitata alla giurisdizione o ad altra questione processuale (le sezioni unite della Suprema Corte, premesso che le modifiche introdotte con la L. n. 353/1990 non hanno inciso sulla natura non impugnatoria del regolamento preventivo, hanno precisato che la formula della prima parte dell'art. 41, codice di procedura civile, dopo la novella introdotta dalla citata legge con riguardo all'art. 367, codice di procedura civile, deve essere letta nel senso che qualsiasi decisione emanata dal giudice presso il quale il processo è radicato, ha efficacia preclusiva del regolamento).

Corte Cass., SS.UU. civ., 2/4/1996, n. 3031.

Anche nel regolamento preventivo di giurisdizione la mancata richiesta della trasmissione del fascicolo d'ufficio determina l'improcedibilità del ricorso, quando senza l'anzidetto fascicolo non sia possibile valutare la natura e la fondatezza della pre-

tesa fatta valere (nella specie, mancavano l'atto introduttivo del giudizio innanzi al giudice amministrativo e il provvedimento ivi impugnato dalla controparte).

Corte Cass., SS.UU. civ., 22/3/1996, n. 2466.

Il regolamento preventivo di giurisdizione non è proponibile dopo che il giudice del merito abbia emesso una sentenza, anche soltanto limitata alla giurisdizione o ad altra questione processuale.

TAR Lombardia, Sez. Brescia, 28/9/1995, n. 924.

Ai sensi dell'art. 327, comma 1, codice di procedura civile, il giudice presso il quale pende il giudizio nel corso del quale è presentata istanza di regolamento preventivo di giurisdizione non è tenuto a sospendere il processo ove la questione dedotta sia a suo avviso manifestamente inammissibile o infondata.

Corte Cass., 13/6/1989, n. 2842.

Quando il giudice di merito abbia ommesso di sospendere il giudizio, ai sensi dell'art. 367, comma 1, codice di procedura civile, per l'avvenuta proposizione di un regolamento di giurisdizione, non osta alla decisione di quest'ultimo l'eventuale pronuncia sul merito, salvo che sia passata in giudicato. Diversamente, allorché l'inoservanza dell'obbligo di sospensione sia scaturita dal mancato deposito di copia del ricorso, autentica, se contestata dalla controparte, presso la cancelleria, la sentenza di merito è ritualmente emessa e preclude la decisione sul proposto regolamento di giurisdizione, del quale deve essere dichiarata la inammissibilità.

Riferimenti bibliografici

CURTI M., *Giurisdizione tributaria dell'A.G.O. e sospensione della riscossione alla luce del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46*, in «Riv. Giur. Trib.» n. 2/2000, pagg. 150 e seguenti; GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza e «decisioni» delle «vecchie» Commissioni*, in «Corr. Trib.», n. 4/2000, pagg. 247 e seguenti; VILLANI M., *Per un «Giusto» Processo Tributario*, Lecce, 2000, pagg. 97 e seguenti; ZENATI S., *Sulla giurisdizione in materia di risarcimento danni per comportamenti illeciti dell'Amministrazione finanziaria*, in «Riv. Giur. Trib.» n. 1/2000, pagg. 13 e seguenti; ALEMANNO L., *Contenzioso e sanzioni Irap: soggettività attiva e passiva della regione*, in «Corr. Trib.» n. 11/1999, pagg. 785 e seguenti; AMBROSETTI M., *Il ricorso nel diritto tributario*, Padova, 1999, pagg. 135 e seguenti; ANNI G., *Pignorabili le somme derivanti da pagamento di tributi*, in «Riv. Giur. Trib.» n. 8/1999, pagg. 667 e seguenti; CASALINI A., *Piccola proprietà contadina e accertamento giudiziale dei requisiti*, in «Riv. Giur. Trib.», n. 7/1999, pagg. 571 e seguenti; CHINETTI P., *Nuove modifiche al processo tributario*, in «Dir. Prat. Trib.» n. 6/1999, I, pagg. 1823 e seguenti; CIPRIANI F., *Sul difetto di giurisdizione nei confronti della pubblica amministrazione*, in «Foro it.», 1999, I, 2009 e seguenti; DAMONTE R., *È escluso dalla lite tributaria il centro meccanografico che sbaglia la busta paga*, in «Riv. Giur. Trib.», n. 2/1999, pagg. 141 e seguenti; DAMONTE R., *Ripartizione della giurisdizione in tema di contributi dovuti a consorzi di bonifica*, in «Riv. Giur. Trib.» n.

5/1999, pagg. 415 e seguenti; GLENDI C., *D.D.L. «Marongiu»: colpevoli ritardi e «scippi» anticipati*, in «*Corr. Trib.*», n. 22/1999, pagg. 1617 e seguenti; GLENDI C., *Le novità in discussione per il processo tributario*, in «*Corr. Trib.*», n. 37/1999, pagg. 2802 e seguenti; GRASSI E., *Si rafforza l'esclusività della giurisdizione tributaria (ma l'apparato regge?)*, in «*il fisco*» n. 47/1999, pagg. 14872 e seguenti; GRIMALDI C., *Sul risarcimento danni per comportamenti illeciti dell'A.F. è competente l'A.G.O.*, in «*Corr. Trib.*» n. 46/1999, pagg. 3477 e seguenti; ANNI G., *Consorzi di bonifica: sospensione dei ruoli da parte dell'A.G.O.*, in «*Corr. Trib.*» n. 21/1998, pagg. 1619 e seguenti; APICELLA E. A., *Osservazioni su esclusività della giurisdizione tributaria, risarcimento del danno e diritti patrimoniali consequenziali*, in «*Giust. civ.*», 1998, I, pagg. 535 e seguenti; BALDASSARI A., *Quando il giudice ordinario subentra a quello tributario*, in «*Riv. Giur. Trib.*», n. 7/1998, pagg. 669 e seguenti; BASILAVECCHIA M., *Giurisdizione delle commissioni e diniego di autotutela*, in «*Riv. Giur. Trib.*», 1998, pagg. 617 e seguenti; BERTONCINI M., *I contributi di bonifica non sono tributi erariali*, in «*Arch. Loc.*», 1998, pagg. 28 e seguenti; CATELANI E., *La tutela cautelare avverso i contributi di bonifica dinanzi alla corte costituzionale*, in «*Giur. Cost.*», 1998, pagg. 139 e seguenti; CHINETTI P., *Riscossione delle imposte - I contributi a favore dei consorzi di bonifica*, in «*Corr. Trib.*» n. 33/1998, pagg. 2465 e seguenti; CIOCCA L., *Ancora in tema di giurisdizione delle commissioni tributarie*, in «*Boll. Trib.*», 1998, pagg. 713 e seguenti; CIPRIANI F., *Sul regolamento «necessario» di giurisdizione*, in «*Foro it.*», 1998, I, 3560 e seguenti; DEL FEDERICO L., *La giurisdizione delle commissioni tributarie in materia di «tributi comunali e locali»*, in «*Rassegna Tributaria*», 1998, pagg. 61 e seguenti; DEL FEDERICO L., *La giurisdizione*, in «*Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*» diretta da F. Tesauro, Torino, 1998, pagg. 25 e seguenti; FERRAÙ G., *Giudice competente per la successiva fase giurisdizionale in seguito alla definitiva decisione in sede amministrativa*, in «*Corr. Trib.*» n. 12/1998, filo diretto; FERRAÙ G., *Controversie sulle tasse auto: competente il giudice ordinario*, in «*Corr. Trib.*» n. 27/1998, pagg. 2038 e seguenti; FERRAÙ G., *Imponibile la rivalutazione monetaria dei crediti per lavoro parasubordinato*, in «*Corr. Trib.*» n. 32/1998, pagg. 2408 e seguenti; GAFFURI G., *La giurisdizione e la competenza del giudice speciale tributario*, in «*Comm. trib.*», 1998, IV, pagg. 51 e seguenti; GIOVANNINI A., *Norme di esenzione, giurisdizione e determinazione delle sanzioni amministrative*, in «*Riv. Dir. Trib.*», 1998, II, pagg. 400 e seguenti; GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza e questioni di competenza*, in «*Riv. Giur. Trib.*», 1998, pagg. 814 e seguenti; GLENDI C., *Contributi di bonifica e questioni di giurisdizione*, in «*Riv. Giur. Trib.*» n. 11/1998, pagg. 975 e seguenti; GLENDI C., *Spetta alle Commissioni la decisione sulle controversie per i contributi di bonifica*, in «*Riv. Giur. Trib.*» n. 11/1998, pagg. 1013 e seguenti; IORIO C., *La giurisdizione delle commissioni tributarie in materia di tributi locali*, in «*il fisco*» n. 46/1998, pagg. 15028 e seguenti; LOCONTE S., *Giudice competente nelle azioni di rimborso della «tassa società»*, in «*Corr. Trib.*» n. 37/1998, pagg. 2764 e seguenti; MUNAFÒ F., *Il nuovo contenzioso per i tributi locali*, in «*Comm. trib.*», 1998, IV, pagg. 87 e seguenti; PANIZZOLO A., *La sospensione dei ruoli emessi dai centri di servizio alla luce dell'orientamento della corte co-*

stituzionale in materia di giurisdizione condizionata, in «Rassegna Tributaria», 1998, pagg. 1345 e seguenti; REDÌ M., *Oggetto della giurisdizione tributaria e riforma della finanza locale*, in «Boll. Trib.», 1998, pagg. 488 e seguenti; BATISTONI FERRARA F., *La giurisdizione del giudice tributario*, in «Dir. Prat. trib.», 1997, I, 253; CALCAGNO M., *Le controversie in materia di tassa salute non rientrano nella competenza delle commissioni tributarie*, in «Dir. Prat. trib.», 1997, II, 869; CAMPEIS, G. DE PAULI A., *È tuttora inibita al giudice ordinario - anche ex art. 700 codice di procedura civile - ogni interferenza nell'esecuzione esattoriale*, in «Riv. Dir. Trib.», 1997, II, pagg. 432 e seguenti; CONSOLO C., *Poteri del giudice ordinario: la botte e il cerchio (un cerchio ancora non chiuso)*, in «Riv. Giur. Trib.», 1997, pagg. 913 e seguenti; CONSOLO C., *Tutela cautelare ex art. 700 codice di procedura civile, davanti al giudice ordinario nella materia tributaria di sua spettanza: una risposta salda e positiva*, in «Riv. Giur. Trib.», 1997, pagg. 284 e seguenti; FERRAÙ G., *Competenza del giudice ordinario per controversie relative alla tassa salute*, in «Corr. Trib.», 1997, n. 24, pag. 1783; GIOVANNINI A., *Competenza e incompetenza territoriale delle commissioni tributarie*, in «Dir. Prat. trib.», 1997, I, pag. 59; MICCINESI M., *Oggetto della giurisdizione tributaria; Difetto di giurisdizione*, in «Il nuovo processo tributario. Commentario», Milano, 1997, pagg. 12 e seguenti e pagg. 32 e seguenti; POLETTI L., *Tutela nella riscossione dei tributi davanti alle commissioni tributarie e al giudice ordinario*, in «Ascotributi», 1997, pagg. 955 e seguenti; POLITO V., *Giurisdizione specializzata tributaria a rilevanza costituzionale*, in «Comm. trib.», 1997, III, pagg. 1473 e seguenti; THOMAS C., *Svalutazione monetaria e giurisdizione delle commissioni tributarie: qualcosa di nuovo dopo la riforma*, in «Tributi», 1997, pagg. 433; TRISORIO LIUZZI G., *Regolamento di giurisdizione*, in «Digesto civ.», Torino, 1997, XVI, pagg. 507 e seguenti; CIPRIANI F., *Le sezioni unite riscrivono l'art. 41 codice di procedura civile e sopprimono (o quasi) il regolamento di giurisdizione*, in «Foro it.», 1996, I, 1637 e seguenti; CIPRIANI F., *Nuovi limiti all'ammissibilità del regolamento di giurisdizione*, in «Giust. civ.», 1996, I, pagg. 1589 e seguenti; COLLELUORI R., *Novità giurisprudenziali: il regolamento preventivo di giurisdizione nel processo tributario*, in «Ascotributi» n. 6/1996, inserto, pagg. 44 e seguenti; GARBARINO C., *Le controversie tra fisco, sostituto e sostituito in relazione alla ritenuta con rivalsa obbligatoria effettuata e versata dal sostituto*, in «Riv. Dir. Fin.», 1996, I, pagg. 236 e seguenti; GLENDI C., *La giurisdizione delle nuove commissioni sui tributi comunali e locali*, in «Corr. Trib.», 1996, pagg. 3405 e seguenti; LOVISETTI M., *Le controversie in materia di tributi regionali*, in «Corr. Trib.» n. 25/1996, pagg. 2001 e seguenti; MOGOROVICH S.-GALLOVICH I., *Contenzioso tributario: le controversie sul contributo per il Servizio sanitario nazionale, in «il fisco» n. 45/1996*, pagg. 10925 e seguenti; RAUDINO R., *A proposito di giurisdizione amministrativa in materia tributaria; ovvero, sui residui poteri cautelari dei TAR dopo il D.Leg. n. 546/92*, in «Boll. Trib.», 1996, pagg. 1773 e seguenti; VILLANI M., *Impugnazione di avvisi di accertamento relativi alla tassa sulla salute*, in «Corr. Trib.», 1996, pagg. 2569 e seguenti; BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul nuovo processo tributario*, Padova, 1995; D'AYALA VALVA F., *L'autonomia impositiva locale ed il decentramento della giurisdizione tributaria*, in «Fin. loc.» n. 11/1995, pagg. 1463 e seguenti.

Prassi

C.M. n. 180/E/98/110100 in data 10 luglio 1998 Dir. Accertamento (in allegato a «*il fisco*» n. 30/1998, pag. 10119). (*Art. 18 - Tutela giurisdizionale e ricorsi amministrativi*). Il comma 1 dell'art. 18 dispone che contro i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni è ammesso ricorso, conformemente a quanto previsto dall'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, avanti alle Commissioni Tributarie. L'impugnazione, come già si è sottolineato, è ammessa anche in relazione all'atto di contestazione di cui all'art. 16, che, in mancanza delle memorie difensive, si considera provvedimento di irrogazione. Si ricorda che il termine per ricorrere è, a pena di inammissibilità, di sessanta giorni dalla notifica dell'atto impugnato, secondo quanto previsto dall'art. 21, D.Lgs. n. 546/1992 e che la Commissione tributaria provinciale adita è, secondo il dettato dell'art. 4, comma 1, stesso D.Lgs. n. 546/1992, quella competente territorialmente in base alla circoscrizione dove ha sede l'Ufficio che ha emanato il provvedimento di irrogazione delle sanzioni. Circa tutte le altre problematiche relative alla instaurazione del procedimento giurisdizionale si rinvia alle norme sul processo tributario recate dal predetto D.Lgs. n. 546/1992.

C.M. n. 291/E-II-3-5011 in data 18 dicembre 1996 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «*il fisco*» n. 48/1996, pag. 11594). Contenzioso tributario - Nuova disciplina - Modifiche - Innovazioni introdotte dal D.L. 8 agosto 1996, n. 437 - Istruzioni e chiarimenti.

C.M. n. 98/E-II-3-1011 in data 23 aprile 1996 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «*il fisco*» n. 18/1996, pag. 4526). Contenzioso tributario - Nuova disciplina - Istruzioni.

1. ASTENSIONE: RICORSO DEL GIUDICE PER LA PROPRIA SOSTITUZIONE

AL PRESIDENTE DELLA SEZIONE
DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI

Il sottoscritto dott., componente della sezione

PREMESSO

– che, con provvedimento del, è stato designato relatore del ricorso presentato dal Sig. contro l'Ufficio, avente il numero di Ruolo Generale

– che è legato da rapporti di amicizia con il ricorrente;

– che sussistono, pertanto, motivi di opportunità per l'**astensione**, ai sensi dell'art. 51, codice di procedura civile.

Tutto ciò premesso,

CHIEDE

di essere autorizzato ad astenersi.

Firma del Giudice
(Avv./Dott. ...)

Nota: *Il giudice al quale è stata assegnata la relazione di un ricorso, qualora ravvisi i motivi di opportunità previsti dall'art. 51, codice di procedura civile, può chiedere al diretto superiore di potersi astenere. L'istanza va presentata per iscritto e su di essa si dovrà provvedere con decreto.*

Riferimenti giurisprudenziali

Corte Cass., Sez. VI, 5/3/1998.

Nonostante la evidenza della comune funzionalità alla imparzialità del giudice, gli istituti della **astensione** e della ricsuzione, hanno diversa natura giuridica ed in conseguenza non può costituire profilo di illegittimità costituzionale ai sensi degli artt. 3 e 24, comma 2, Costituzione - la diversa disciplina procedurale del primo, per il quale l'organo competente decide con decreto pronunciato «senza formalità di procedura, avverso il quale non è esperibile impugnazione alcuna».

Corte Cass., Sez. II, 29/5/1998, n. 5307.

Ancorché sia stata presentata istanza di ricsuzione del giudice, dalla quale non

scaturisce *ipso iure* la sospensione del processo, il giudice ricusato può astenersi, come essere sostituito, ed è legittima, altresì, la nomina e costituzione del nuovo giudice designato.

Comm. Trib. Prov. di Livorno, Sez. I, 19/5/1998, n. 128 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Processo tributario - Procedimento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale - Costituzione in giudizio del ricorrente - Invio degli atti mediante il servizio postale - Inammissibilità - Sussiste - Ricorso - Inammissibilità - Sussiste - Processo tributario - Del giudice tributario - **Astensione** - Del presidente che ha pronunciato decreto di inammissibilità del ricorso - Necessità - Non sussiste - Artt. 6 e 22, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Corte Cass., Sez. II, 22/5/1997, n. 4577.

La sostituzione del giudice astenutosi non interferisce con il superiore canone costituzionale del giudice naturale, costituendo momento conclusivo di un procedimento fra il giudice che si astiene ed il presidente del collegio.

Corte Cost., 6/3/1995, Ordinanza n. 81 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Principi generali - Esistenza di rapporti di credito o altre cause pendenti tra il giudice tributario e l'Ufficio parte in causa - Ricusazione e obbligo di **astensione** per i giudici - Mancata previsione all'interno della normativa del contenzioso - Questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Manifesta inammissibilità - Artt. 3, 97, 100 e 108, Costituzione.

Comm. Trib. di I grado di Verbania, Sez. I, 18/4/1994, Ordinanza n. 1 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Principi generali - Esistenza di rapporti di credito o altre cause pendenti tra i giudici e l'Ufficio tributario parte in causa - Ricusazione o obbligo di **astensione** per i giudici - Mancata previsione all'interno della normativa del processo tributario - Questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Non manifesta infondatezza (D.P.R. n. 636/1972, Titolo D.P.R.).

Comm. Trib. Centrale, Sez. IX, 18/3/1994, n. 765 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Commissioni Tributarie - Componenti - **Astensione** e ricusazione - Mancato esercizio dei relativi doveri/poteri - Nullità della decisione - Non sussiste - Motivo di impugnazione - Esclusione - Art. 6, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Accertamento - Accertamento d'Ufficio - Induttivo - Percentuali di ricarico - Ricorso alla media ponderata - Necessità - Artt. 39 e 40, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Riferimenti bibliografici

SCARSELLI G., *La consulta detta le nuove regole sull'incompatibilità del giudice nel processo civile*, in «*Foro it.*», 1999, I, 3441 e seguenti; COLLELUORI R., **Astensione** e ricusazione dei componenti la commissione tributaria, in «*Ascotributi*», n. 5/1998, inserto, pagg. 42 e seguenti; CONSOLO C., *Il giudice civile cautelare*

non diviene in via generale incompatibile a statuire sul merito secondo la Consulta, in «Giur. it.», 1998, pagg. 410 e seguenti; GLENDI C., *Sulle «incompatibilità» dei giudici tributari «liberi professionisti»*, in «Corr. Trib.», n. 37/1998; SCARSELLI G., *Terzietà del giudice e Corte Costituzionale*, in «Foro it.», 1998, I, 1006 e seguenti; TURCHI A., *Astensione e ricusazione dei componenti delle Commissioni tributarie*, in «Giurisprudenza sistematica di diritto» tributario diretta da F. Tesauro, Torino, 1998, pagg. 95 e seguenti; MICCINESI M., *Astensione*, in «Il nuovo processo tributario. Commentario», Milano, 1997, pagg. 58 e seguenti; RIVELLO P. P., *Sui rapporti tra l'incompatibilità e l'astensione o la ricusazione di un giudice*, in «Giur. Cost.», 1997, pagg. 3360 e seguenti; RIVELLO P. P., *Tre concomitanti pronunce di inammissibilità della Corte Costituzionale: l'astensione e la ricusazione come alternative all'incompatibilità*, in «Giur. Cost.», 1997, pagg. 2882 e seguenti; SIRACUSANO A., *Osservazioni sulla pretesa incompatibilità del giudice della «cautela» rispetto al «merito»*, in «Giust. civ.», 1997, I, pagg. 2001 e seguenti; GLENDI C., *Astensione e ricusazione dei nuovi giudici tributari*, in «Corr. Trib.», 1996, pagg. 3677 e seguenti; PARLATO A., *Considerazioni minime sul nuovo processo tributario*, in «Rassegna Tributaria» n. 5/1996, pagg. 1053 e seguenti; VILLANI M., *I provvedimenti del giudice tributario: le ordinanze*, in «Corr. Trib.», n. 37/1996, pagg. 2859 e seguenti; BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, pagg. 44 e seguenti; TESAURO F., *Processo tributario*, in «Digesto disc. priv.», Sez. comm., Torino, 1994; D'AYALA VALVA F., *Judex suspectus e mezzi di tutela nel processo tributario*, in «Dir. Prat. trib.», n. 3/1993, II, pagg. 451 e seguenti; D'AYALA VALVA F., *La rimessione della causa per irregolare costituzione del Collegio*, in «Riv. Dir. Trib.», n. 4/1993.

Prassi

C.M. n. 39/E/1998/15159 in data 4/2/1998 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «il fisco» n. 9/1998, pag. 3182).

L'art. 31, L. 27 dicembre 1997, n. 449, recante «Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica», ha apportato alcune modifiche al regime delle incompatibilità dei giudici delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali previsto dagli artt. 8 e 43, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. In particolare il comma 2 ha sostituito la lettera i) dell'art. 8, comma 1, citato decreto legislativo, stabilendo che non possono essere componenti delle Commissioni Tributarie «coloro che esercitano in qualsiasi forma la consulenza tributaria, ovvero l'assistenza o la rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario». Tale previsione è operante dal 1° gennaio 1998 stante l'espressa statuizione recata dall'art. 65, predetta L. n. 449/1997. Pertanto, in considerazione dell'ampliamento delle ipotesi di incompatibilità a coloro i quali esercitano in qualsiasi forma la «consulenza tributaria», si richiama l'attenzione di codesti Uffici sulla necessità di individuare tempestivamente eventuali situazioni d'incompatibilità dei giudici tributari che dovessero sussistere anche dopo l'entrata in vigore della nuova di-

sposizione. Le situazioni comunque individuate, anche sulla base degli elementi acquisiti nel corso dell'attività di controllo fiscale, saranno prontamente segnalate, a cura delle Direzioni regionali delle entrate, al Presidente della Commissione Tributaria competente e, se diverso, al Presidente della Commissione Tributaria Regionale, tenuto conto delle funzioni di vigilanza al medesimo attribuite dall'art. 15, citato D.Lgs. n. 545, nonché al Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria. Si evidenzia come nei casi di sentenza pronunciata da un organo giudicante irregolarmente costituito a causa della incompatibilità di uno dei componenti, la pronuncia sia affetta da nullità assoluta rilevabile d'ufficio nel giudizio di impugnazione. Conseguentemente, qualora dagli elementi in possesso degli Uffici risulti che giudici tributari svolgano attività di consulenza tributaria, l'incompatibilità andrà prontamente eccepita e le eventuali sentenze dovranno essere oggetto di tempestiva impugnazione (art. 158, codice di procedura civile e art. 59, comma 1, lettera *d*), D.Lgs. n. 546/1992). Con effetto dal 1° aprile 1998, l'art. 31, comma 3, L. n. 449 del 1997 ha, inoltre, soppresso le parole «, anche in deroga all'art. 8, comma 1, lettera *d*),» nell'art. 43, comma 4, primo periodo, citato D.Lgs. n. 545. In forza di tale previsione, a decorrere dalla suddetta data, non potranno più fare parte delle Commissioni Tributarie Provinciali e regionali i dipendenti dell'Amministrazione finanziaria che prestano servizio presso gli uffici del Dipartimento delle entrate e del Dipartimento del territorio già componenti delle soppresse Commissioni Tributarie di primo e secondo grado. Le Direzioni regionali in indirizzo provvederanno alla tempestiva ricognizione delle situazioni riconducibili alla nuova ipotesi di incompatibilità dandone comunicazione, per le conseguenti iniziative, al Presidente della Commissione Tributaria interessata e, se diverso, al Presidente della Commissione Tributaria Regionale, nonché al Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria. Resta inteso, naturalmente, che anche in tale ipotesi valgono le considerazioni sopra formulate a proposito delle conseguenze processuali derivanti dall'illegittima composizione dei collegi giudicanti.

C.M. n. 291/E-II-3-5011 in data 18 dicembre 1996 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «*il fisco*» n. 48/1996, pag. 11594).

Contenzioso tributario - Nuova disciplina - Modifiche - Innovazioni introdotte dal D.L. 8 agosto 1996, n. 437 - Istruzioni e chiarimenti.

C.M. n. 98/E-II-3-1011 in data 23 aprile 1996 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «*il fisco*» n. 18/1996, pag. 4526).

Contenzioso tributario - Nuova disciplina - Istruzioni.

R.M. n. 283/E/II-3-1025 in data 15 dicembre 1995 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «*il fisco*» n. 2/1996, pag. 502).

Tra le cause di incompatibilità con la carica di componente di Commissione Tributaria di primo grado (art. 5, D.P.R. n. 636/1972), non è indicata l'appartenenza ad alcuna categoria di persone investite di funzione pubblica assimilabile a quella del difensore civico. Restano, comunque, applicabili gli istituti dell'astensione, sia obbligatoria che facoltativa, e della ricusazione dei giudici per le ipotesi di conflitto o di gravi ragioni di convenienza che dovessero presentarsi nel concreto esercizio delle rispettive funzioni.

3. LA CONSULTA SUL DIVIETO DI PROVA TESTIMONIALE.

Sent. n. 18 in data 21 gennaio 2000 (emessa il 12 gennaio 2000) della Corte Cost. - Pres. Vassalli, Red. Marini

Processo tributario - Prova testimoniale - Questione di legittimità costituzionale - Manifesta infondatezza - Art. 7, commi 1 e 4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Artt. 3, 24 e 53 della Costituzione

Accertamento - Accertamento con adesione del contribuente per anni pregressi - Questione di legittimità costituzionale - Inammissibilità - Artt. 2-bis, comma 2, e 3 del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito nella L. 30 novembre 1994, n. 656 - Artt. 3 e 27 della Costituzione.

Massime - È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1 e 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sollevata, in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione, nella parte in cui esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario.

È inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2-bis, comma 2, e 3 del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, nella L. 30 novembre 1994, n. 656, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 27 della Costituzione, nella parte in cui non prevedono che le cause di inammissibilità del concordato di massa ivi contemplate vengano meno quando il procedimento penale a carico del contribuente interessato venga archiviato oppure si definisca con sentenza di proscioglimento o di assoluzione.

Fatto - 1. - La Commissione tributaria provinciale di Chieti, con ordinanza emessa il 17 aprile 1998, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) e, in riferimento agli artt. 3 e 27 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale degli artt. 2-bis, comma 2, e 3 del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 (Disposizioni urgenti in materia fiscale), convertito, con modificazioni, nella legge 30 novembre 1994, n. 656.

1.1. - Affermata pregiudizialmente la giurisdizione del giudice tributario nella controversia *de qua* - avente ad oggetto l'impugnativa proposta da un contribuente avverso il provvedimento con il quale l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Vasto aveva annullato una propria precedente proposta di accertamento con adesione per l'anno d'imposta 1991 e tutti gli atti a questa conseguenti - la Commissione ritenente deduce, in ordine alla rilevanza della prima questione, che ai fini della decisione è necessario accertare in fatto se, alla data di perfezionamento dell'accertamento con adesione, l'ufficio fosse o meno già a conoscenza di quei fatti penalmente rilevanti - costituenti, ai sensi degli artt. 2-bis, comma 2, e 3 del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, cause ostative dell'accertamento con adesione per gli anni

pregressi (c.d. concordato di massa) - in considerazione dei quali risulta adottato il provvedimento di annullamento dell'accertamento stesso impugnato dal contribuente. La prova testimoniale si renderebbe indispensabile in quanto, pur essendovi prova documentale della data di ricezione della nota da cui emergerebbe la notizia di reato, sull'amministrazione finanziaria graverebbe l'onere di dimostrare altresì la data in cui la nota stessa sarebbe stata esaminata e valutata nella sua rilevanza penale da un proprio funzionario.

L'ammissione di tale mezzo istruttorio è peraltro preclusa dall'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, che espressamente esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario.

Della legittimità costituzionale di detta norma il rimettente dubita, in riferimento, in primo luogo, ai parametri di cui agli artt. 3 e 24 della Costituzione. Il divieto di prova testimoniale determinerebbe infatti, nel giudizio *a quo*, una ingiustificata disparità di trattamento tra le parti, «essendo inibito all'intimato di addurre l'unico mezzo istruttorio con cui provare la suindicata circostanza», e comprometterebbe quindi il diritto di difesa dell'amministrazione finanziaria, «per essere la stessa impossibilitata a dimostrare la causa ostativa del concordato di massa».

Sotto un diverso e consequenziale profilo risulterebbe altresì violato il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., in quanto dalla suddetta inibizione istruttorie discenderebbe l'inevitabile soccombenza dell'amministrazione, con conseguente diminuzione del gettito tributario.

1.2. - Gli artt. 2-bis, comma 2, e 3 del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, sarebbero invece in contrasto con gli artt. 3 e 27 della Costituzione nella parte in cui non prevedono «che le cause di inammissibilità del concordato di massa ivi contemplate vengano meno quando il procedimento penale a carico del contribuente interessato (per i reati di cui agli artt. da 1 a 4 del D.L. 429/82 conv. in L. 516/82) - già pendente ovvero promosso a seguito (a) della denuncia di cui al primo periodo del co. 2 cit. oppure (b) della presentazione del rapporto da parte della Guardia di Finanza di cui al secondo periodo, prima proposizione, della norma stessa - venga archiviato oppure si definisca con sentenza di proscioglimento o di assoluzione».

Rileva a tale riguardo la Commissione rimettente che il soggetto sottoposto a procedimento penale, in veste di indagato o di imputato, gode, *ex art. 27*, secondo comma, Cost. della presunzione di innocenza «sino alla condanna definitiva» e che pertanto la mera assunzione della suddetta qualità di indagato o imputato «non può definitivamente precludergli la fruizione della definizione agevolata del rapporto d'imposta prevista dalla suindicata normativa fiscale», qualora ad essa non consegua una sentenza irrevocabile di condanna.

Ne discenderebbe, diversamente, una ingiustificata disparità di trattamento tra i contribuenti ingiustamente assoggettati a procedimento penale e successivamente assolti ed i contribuenti non sottoposti affatto a procedimento penale.

2. - È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per la declaratoria di inammissibilità o comunque di non fondatezza delle questioni.

2.1. - Circa la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, la parte pubblica ne eccepisce preliminarmente l'irrelevanza, in quanto nel giudizio *a quo* non vi sarebbe stata una rituale richiesta di prova testimoniale, *ex art.* 244 del codice di procedura civile, ma la mera sollecitazione all'«audizione» di persona edotta dei fatti da dimostrare.

La questione stessa, ad avviso dell'Avvocatura, sarebbe comunque infondata nel merito, in riferimento a tutti i parametri evocati. La norma denunciata, infatti, non contrasterebbe con il principio di eguaglianza, non alterando la «parità delle armi» tra le parti del processo; non sarebbe lesiva del diritto di difesa, poiché - secondo l'insegnamento della stessa Corte - «il solo fatto dell'esclusione di un mezzo di prova come quello della testimonianza non costituisce di per sé violazione del diritto di difesa»; non potrebbe ritenersi infine in contrasto con il principio della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., riguardando tale principio la disciplina sostanziale del sistema tributario e non la disciplina del processo.

2.2. - Anche la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2-bis, comma 2, e 3 del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, sarebbe - ad avviso dell'Avvocatura - priva di rilevanza nel giudizio *a quo*, non essendovi traccia di una archiviazione del procedimento penale o di una sua definizione con sentenza di proscioglimento o di assoluzione.

La questione stessa sarebbe, comunque, infondata nel merito, in relazione ad entrambi i parametri evocati. Rileva, infatti, l'Avvocatura che la presunzione di non colpevolezza di cui all'art. 27 Cost. «è ordinata a subordinare l'attuazione della pretesa punitiva statale alla pronuncia della condanna definitiva: ed in questo senso attiene allo svolgimento del processo ed agli effetti della sentenza penale», cosicché non può assumere alcun rilievo in riferimento ad una disciplina che preveda - a tutt'altri fini - le condizioni per l'ammissione ad un determinato regime di favore, accordato in deroga alla disciplina ordinaria.

Eventuali disparità di trattamento conseguenti «alla maggiore o minore ponderatezza di valutazioni degli organi inquirenti» non potrebbero d'altro canto in alcun caso ascrivere a vizio di legittimità della norma, in relazione all'art. 3 Cost.

3. - Si è costituita in giudizio la E... di D.F.M. & C. s.n.c., ricorrente nel giudizio *a quo*, concludendo, in via principale, per la declaratoria di inammissibilità di entrambe le questioni; in via subordinata, per il rigetto della questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale degli artt. 2-bis, comma 2, e 3 del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564.

3.1. - Secondo la parte privata, entrambe le questioni sono irrilevanti nel giudizio *a quo*: la prima, in quanto già risulterebbe dagli atti che, alla data di perfezionamento del concordato con adesione, l'ufficio non era a conoscenza di alcun elemento di rilevanza penale e dunque non vi sarebbe nessuna necessità di espletare una prova testimoniale sul punto; la seconda, perché - in conseguenza della suddetta circostanza - il ricorso da essa proposto non potrà che essere accolto, restando perciò priva di rilievo ogni ulteriore considerazione connessa all'esito del procedimento penale.

3.2. - Nel merito, la parte privata ritiene che l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario sia in linea con la natura del processo stesso, in quanto processo sul rapporto tributario, ed altresì in armonia con i principi costituzionali.

Poiché, infatti, «il rapporto tributario è cristallizzato nel provvedimento conclusivo del procedimento che ha condotto a quel determinato accertamento», ne discenderebbe «che non possono trovare ingresso nel processo tributario fatti e circostanze che non siano quelli già considerati nell'ambito del procedimento amministrativo e che siano desumibili dai singoli atti amministrativi formativi di quel determinato provvedimento impositivo». Il bisogno di acquisire una prova testimoniale a sostegno dell'atto di accertamento starebbe d'altro canto ad indicare, di per sé, che l'atto stesso è stato emesso dall'amministrazione in difetto di prova certa dei fatti sui quali esso si fonda.

3.3. - La medesima parte privata ritiene invece, sia pure in via subordinata, che il dubbio di legittimità costituzionale degli artt. 2-bis, comma 2, e 3 del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, sia fondato, per le considerazioni tutte esposte nell'ordinanza di rimessione.

4. - La Commissione tributaria provinciale di Torino, con ordinanza emessa il 4 maggio 1998, ha a sua volta sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.

4.1. - La Commissione rimettente, circa la rilevanza della questione, deduce che nel giudizio *a quo* - avente ad oggetto il ricorso proposto da un contribuente avverso un avviso di accertamento emesso dal Comune di Torino per imposta di pubblicità relativa all'anno 1995 - è controversa esclusivamente la circostanza di fatto rappresentata dalla data di rimozione dell'insegna pubblicitaria cui l'imposta si riferisce. Ai fini della decisione occorrerebbe pertanto consentire, così come richiesto dal ricorrente, prove testimoniali sul punto, che risultano tuttavia precluse dall'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Ritiene al riguardo il rimettente che il divieto di prova testimoniale nel processo tributario risulti, nel caso di specie, lesivo sia del principio di uguaglianza sia del diritto di difesa, in quanto l'attività difensiva del contribuente risulta limitata dall'impossibilità giuridica di apportare elementi probatori su circostanze di fatto rilevanti ai fini del decidere.

5. - Si è costituito in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per la declaratoria di manifesta infondatezza della questione sulla scorta di considerazioni analoghe a quelle svolte nell'altro giudizio.

6. - La Commissione tributaria provinciale di Chieti, con altra ordinanza emessa il 22 gennaio 1999, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1 e 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in riferimento, alternativamente, agli artt. 24 e 53 Cost., ovvero agli artt. 3 e 24 Cost.

6.1. - La Commissione rimettente deduce che, nel giudizio pendente dinanzi ad essa, avente ad oggetto l'impugnativa di un avviso di accertamento emesso dall'Uf-

ficio distrettuale delle imposte dirette di Chieti, i ricorrenti contestano la legittimità dell'accertamento stesso, in quanto fondato su dichiarazioni provenienti da soggetti estranei alla lite tributaria.

Il ricorso sarebbe - ad avviso della Commissione - meritevole di accoglimento, in quanto il divieto di prova testimoniale sancito dall'art. 7, comma 4, del decreto legislativo n. 546 del 1992, dovrebbe necessariamente precludere l'attribuzione di efficacia probatoria a dichiarazioni comunque provenienti da terzi. Il medesimo rimettente rileva tuttavia che la norma risulta in tal modo in contrasto con gli artt. 24 e 53 Cost., «in quanto l'Amministrazione finanziaria, istituzionalmente deputata a salvaguardare il principio della capacità contributiva e sulla quale grava l'onere probatorio di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa tributaria, non può avvalersi delle dichiarazioni di terzi idonee a provare l'evasione fiscale».

Se poi si volesse interpretare la norma stessa nel senso della utilizzabilità in giudizio delle suddette dichiarazioni di terzi, essa contrasterebbe allora con gli artt. 3 e 24 Cost., in quanto il contribuente non potrebbe, dal canto suo, addurre prova contraria «a mezzo di altre dichiarazioni scritte di soggetti estranei alla lite, eventualmente asseverate» e quando - come nella specie hanno fatto i ricorrenti - producesse in giudizio simili dichiarazioni, il giudicante non potrebbe comunque tenerne alcun conto.

7. - E' intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per la declaratoria di infondatezza della questione sotto entrambi i profili ed in relazione a tutti i parametri evocati.

In aggiunta alle considerazioni già svolte negli atti di intervento relativi agli altri due procedimenti, l'Avvocatura osserva che «le dichiarazioni raccolte e verbalizzate nel corso della indagine tributaria non hanno la valenza propria della prova testimoniale, dovendo alle stesse riconoscersi piuttosto la rilevanza e l'efficacia di «informazioni» destinate a costituire dimostrazione non già immediata bensì, ed in concorso con altre risultanze ispettive, indiretta e logica dei fatti fiscalmente notevoli, epperò da apprezzarsi - secondo le regole proprie della prova presuntiva - con prudente discernimento del giudice».

Diritto - 1. - La Commissione tributaria provinciale di Chieti, con entrambe le ordinanze, e la Commissione tributaria provinciale di Torino sollevano in via esclusiva o concorrente - e sia pure sotto profili diversi e con riferimento a parametri non del tutto coincidenti - questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario.

In ragione della parziale identità dell'oggetto i tre giudizi vanno dunque riuniti per essere decisi con unica sentenza.

2. - La questione sollevata, in termini sostanzialmente analoghi, dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti, con l'ordinanza del 17 aprile 1998, e dalla Com-

missione tributaria provinciale di Torino fa riferimento ai parametri di cui agli artt. 3 e 24 della Costituzione. Ad avviso dei rimettenti, infatti, l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario determinerebbe la lesione del principio di eguaglianza, e la conseguente violazione del diritto di difesa, in danno di quella tra le parti del processo che si venga a trovare nella necessità di avvalersi della prova testimoniale per dimostrare un fatto rilevante ai fini della decisione, non suscettibile di essere diversamente provato.

La Commissione tributaria di Chieti, con l'ordinanza di cui sopra, evoca altresì il parametro di cui all'art. 53 Cost., in quanto l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di avvalersi anche della prova testimoniale nel processo tributario, impedendo od ostacolando la prova delle pretese dell'Amministrazione, comporterebbe al tempo stesso una riduzione del gettito fiscale ed una lesione del principio di capacità contributiva.

La medesima Commissione tributaria, con la successiva ordinanza del 22 gennaio 1999, ha inoltre sollevato questione di legittimità costituzionale dei commi 1 e 4 del citato art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992, con riferimento ancora ai parametri di cui agli artt. 24 e 53 Cost. ma sotto un profilo diverso. Assume infatti la Commissione rimettente che la norma denunciata, escludendo l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, precluderebbe di conseguenza l'utilizzazione nel processo stesso - pena la violazione del principio di eguaglianza e del diritto di difesa del contribuente - delle dichiarazioni di terzi raccolte dalla Amministrazione Finanziaria nella fase procedimentale, così violando ancora una volta il diritto di difesa della stessa amministrazione nonché, per i riflessi sostanziali, il principio di capacità contributiva.

3. - Con riferimento alla questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti con l'ordinanza del 17 aprile 1998 vanno preliminarmente esaminate le eccezioni di inammissibilità avanzate dall'Avvocatura generale dello Stato e dalla parte privata.

L'Avvocatura dello Stato deduce il difetto di rilevanza della questione in quanto, nel giudizio *a quo*, non vi sarebbe stata una rituale richiesta di prova testimoniale, ma una mera sollecitazione all'«audizione», da parte della Commissione, di persona informata dei fatti. La parte privata, dal canto suo, assume che la prova testimoniale in questione sarebbe comunque inammissibile, essendovi già in atti prova documentale della non veridicità del fatto che si vorrebbe dimostrare.

Entrambe le eccezioni vanno disattese essendo basate su circostanze di fatto - e precisamente sulla mancanza di una rituale richiesta di prova testimoniale e sulla sufficienza della prova documentale in atti - delle quali l'accertamento e la valutazione spettano al giudice rimettente (*ex plurimis*, sentenze n. 28 del 1996 e n. 268 del 1994).

4. - Nel merito, le questioni non sono fondate.

In riferimento al parametro di cui all'art. 3 della Costituzione va anzitutto escluso che il divieto di prova testimoniale, essendo formulato in termini generali ed astratti, possa collidere con il principio di «parità delle armi» che, secondo la costan-

te giurisprudenza di questa Corte, rappresenta l'espressione in campo processuale del principio di eguaglianza evocato dal rimettente (*ex multis*, sentenza n. 253 del 1994).

L'affermazione della incostituzionalità del divieto della prova testimoniale risulta peraltro infondata anche sotto il diverso profilo della comparazione con altri sistemi processuali evocato in base alla considerazione che, mentre in altri procedimenti giurisdizionali (civile, penale) la parte può normalmente ricorrere a prove testimoniali, il divieto assoluto della prova testimoniale sarebbe lesivo del principio di eguaglianza e del generale canone di ragionevolezza non essendo in alcun modo giustificabile tale previsione normativa a seconda del tipo di contenzioso instaurato.

In contrario, è possibile osservare che, come ricordato dalla stessa Commissione tributaria provinciale di Torino, nella giurisprudenza di questa Corte già si rinviene l'affermazione secondo la quale «non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo».

Rilevandosi conseguentemente che i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi «sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di configurazione del processo e dalle situazioni sostanziali dedotte in giudizio (...), anche in relazione all'epoca della disciplina e alle tradizioni storiche di ciascun procedimento ...» (sentenza n. 82 del 1996).

Ed è proprio muovendo da tale premessa che il divieto della prova testimoniale trova, nella specie, una sua non irragionevole giustificazione da un lato nella «spiccata specificità» del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, «correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio» (sentenza n. 53 del 1998), dall'altro nella circostanza, pur essa sottolineata dalla giurisprudenza di questa Corte e dalla dottrina, che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale (sentenza n. 141 del 1998).

Sotto un diverso e concorrente aspetto, la stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente mal si concilia con la prova testimoniale. Considerazione questa che, mentre vale a spiegare come, prima dell'introduzione del divieto di prova testimoniale, l'utilizzo di tale mezzo di prova sia stato, nel processo tributario, del tutto marginale, costituisce ulteriore conferma della non irragionevolezza della scelta operata dal legislatore con l'introduzione del divieto.

Sicché, e conclusivamente sul punto, va dichiarata l'infondatezza della censura di violazione dell'art. 3 della Costituzione sotto entrambi i profili evocati.

Del pari insussistente è la asserita violazione del parametro di cui all'art. 24 della Costituzione. Questa Corte ha infatti ripetutamente affermato che l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa, potendo quest'ultimo, ai fini della formazione del convincimento del giudice, essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti (sentenza n. 128 del 1972; ordinanze n. 6 del 1991, n. 76 del 1989 e n. 506 del 1987).

Né le ordinanze di rimessione prospettano, in relazione al suddetto parametro,

argomenti che possano indurre a modificare il citato indirizzo, limitandosi le stesse a motivare la denunciata incostituzionalità del divieto di prova testimoniale attraverso una asserita impossibilità della parte di fornire *aliunde*, nel giudizio in corso, la prova di una specifica circostanza di fatto.

Impossibilità che, quand'anche esistente, non potrebbe di per sé ascriversi a vizio di legittimità costituzionale della norma, essendo conseguenza necessitata della scelta, come si è detto discrezionale, del legislatore riguardo all'ammissibilità ed ai limiti dei singoli mezzi di prova. Scelta del resto presente anche nel processo civile, in relazione a determinati fatti o rapporti la cui prova può essere fornita solamente per iscritto (si vedano ad esempio, *ex multis*, gli artt. 1659, 1846, 1888, 1919 del codice civile).

Deve, infine, escludersi la lesione nella specie del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (evocato dalla sola Commissione tributaria provinciale di Chieti), riguardando esso, come costantemente affermato da questa Corte, la disciplina sostanziale dei tributi e non la disciplina del processo (sentenza n. 120 del 1992, ordinanze n. 114 del 1999, n. 322 del 1992, n. 108 del 1990).

5. - La limitazione probatoria stabilita dall'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non comporta poi - diversamente da quanto la Commissione tributaria provinciale di Chieti mostra di ritenere nell'ordinanza del 22 gennaio 1999 - l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale.

Va infatti considerato che le dichiarazioni di cui si tratta - rese al di fuori e prima del processo - sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio. La norma denunciata non può perciò essere interpretata nel senso di ricomprendere nella sua previsione anche l'inammissibilità di tali dichiarazioni.

La possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non può avvalersi, per contestarne l'efficacia probatoria, della prova testimoniale, non è d'altro canto in contrasto né con il principio di eguaglianza né con il diritto di difesa del contribuente medesimo.

Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di «parità delle armi».

Ciò non vuol dire, peraltro, che il contribuente non possa, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dal-

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

6. - La questione di legittimità costituzionale degli artt. 2-bis, comma 2, e 3 del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 (Disposizioni urgenti in materia fiscale), convertito con modificazioni nella legge 30 novembre 1994, n. 656, sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti in riferimento agli artt. 3 e 27 della Costituzione, è invece inammissibile.

La Commissione rimettente dubita infatti della legittimità costituzionale della norma nella parte in cui non prevede che la causa ostantiva del concordato di massa, rappresentata dalla rilevanza penale, relativa a determinati reati, della condotta del contribuente, venga meno in caso di successiva archiviazione del procedimento penale ovvero di definizione dello stesso con sentenza di proscioglimento o di assoluzione.

Nell'ordinanza, tuttavia, non vi è alcuna motivazione sulla rilevanza della questione nel giudizio *a quo* ed anzi dalla comparsa di costituzione della parte privata è agevole desumerne la sicura irrilevanza attuale, essendo ancora in corso il procedimento penale a suo tempo promosso a carico dell'amministratore della società.

P.Q.M. - la Corte Costituzionale riuniti i giudizi,

a) *dichiara* inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2-bis, comma 2, e 3 del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 (Disposizioni urgenti in materia fiscale), convertito, con modificazioni, nella legge 30 novembre 1994, n. 656, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 27 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti con l'ordinanza in epigrafe;

b) *dichiara* non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1 e 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti e dalla Commissione tributaria provinciale di Torino con le ordinanze in epigrafe.

4. ISTANZA PER IL GRATUITO PATROCINIO.

AL PRESIDENTE DELLA COMMISSIONE PER IL GRATUITO
PATROCINIO PRESSO LA COMMISSIONE TRIBUTARIA
PROVINCIALE DI

Richiesta di assistenza tecnica gratuita

Il sottoscritto, residente in,
Via, n. - C.A.P., Cod. fisc.,

PREMESSO

che, in data, l'Ufficio notificava al sottoscritto l'avviso di accertamento n., relativo all'imposta, per il periodo;
che detto atto si appalesava illegittimo ed infondato, in quanto
..... (indicare sommariamente le ragioni a sostegno dell'illegittimità e dell'infondatezza);

che il sottoscritto si trova nelle condizioni soggettive previste dalla norma per richiedere il gratuito patrocinio, non raggiungendo il limite reddituale;

che il sottoscritto è nella impossibilità di sopperire alle spese per assicurarsi l'assistenza tecnica;

tutto ciò premesso,

CHIEDE

di essere ammesso al gratuito patrocinio ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 546/1992.

Si allega: 1) copia dell'atto notificato;

2) (documentazione utile ad attestare lo stato di povertà come previsto dalla legge).

Luogo e data

Firma dell'interessato
e richiedente

Nota: In correlazione all'obbligo dell'assistenza tecnica è stato assicurato ai non abbienti il gratuito patrocinio, previa verifica della sussistenza delle condizioni necessarie per usufruirne. A nostro avviso, deve ritenersi irrilevante ai fini dell'ammissione il valore della lite.

La procedura relativa alla difesa gratuita per i non abbienti è contenuta nel R.D. 30 dicembre 1923, n. 3282.

La richiesta deve essere inoltrata con autonomo atto, il quale, redatto in car-

ta libera, deve essere depositato presso la segreteria della Commissione Tributaria competente. Il Presidente della Commissione per il gratuito patrocinio procede secondo quanto disposto dall'art. 13, D.Lgs. n. 546/1992.

L'ammissione al gratuito patrocinio è condizionata alla sussistenza dello stato di povertà, all'uopo non inteso come nullatenenza, ma come impossibilità di sopperire alle spese di lite, ed al fumus boni iuris, vale a dire alla probabilità, per il richiedente, di un esito vittorioso della lite. Non abiente è la persona che ha un reddito annuo non superiore a lire 10.890.000 (importo suscettibile di aggiornamenti). Il gratuito patrocinio comporta per l'avvocato, in via di principio, l'obbligo di prestare gratuitamente l'opera professionale. Quando, tuttavia, il patrocinio gratuito è a spese dello Stato, l'avvocato riceve un pagamento per le prestazioni professionali svolte in favore del non abiente. Il patrocinio cosiddetto a spese dello Stato è previsto, in linea generale, per il processo penale, anche militare, e le connesse azioni civili. Al gratuito patrocinio hanno diritto tanto i cittadini italiani, quanto gli stranieri o apolidi residenti in Italia.

Dette condizioni devono essere verificate da un'apposita commissione istituita presso ogni Commissione Tributaria Provinciale e Regionale, ovvero, qualora sussistano ragioni di urgenza, dal Presidente, il quale con decreto ammette l'istante all'assistenza gratuita, «salvo sottoporre l'istanza alla commissione nella prima adunanza» (art. 25, R.D. n. 3282/1923). La decisione dell'organo collegiale è revocabile ed inappellabile.

Per i giudizi da trattarsi in sede di legittimità, l'ammissione al gratuito patrocinio è regolata da una Commissione speciale istituita presso la Corte di Cassazione.

Riferimenti giurisprudenziali

Corte Cost., 19/2/1999, n. 33 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Ai non abbienti deve essere riconosciuta la facoltà di farsi assistere a spese dello Stato da un consulente per ogni accertamento tecnico ritenuto necessario, anche se il giudice non abbia richiesto la perizia. Pertanto deve dichiararsi la illegittimità della norma secondo cui i non abbienti possono essere ammessi al gratuito patrocinio per le consulenze tecniche solo qualora il giudice abbia disposto la perizia e non nell'ipotesi di consulenza extraperitale (art. 4, comma 2, prima parte, L. n. 217/1990).

Infatti, privare il non abiente delle prestazioni del consulente di parte significa negargli il diritto di difesa in un aspetto essenziale, soprattutto in relazione alle ipotesi in cui la decisione sulla responsabilità penale dell'imputato comporti lo svolgimento di indagini o l'acquisizione di dati che richiedono specifiche competenze tecnico-scientifiche o artistiche.

Corte Cass., Sez. I, 17/6/1999, n. 5993.

Il provvedimento di ammissione al gratuito patrocinio è suscettibile di modifica o di revoca solo ad istanza della Direzione Regionale delle Entrate, in virtù della

espressa riserva in favore di detto Ufficio contenuta nell'art. 10, L. n. 217/1990. Pertanto deve escludersi qualsiasi legittimazione in tal senso delle parti processuali diverse da quella ammessa al patrocinio dei non abbienti.

Corte Cass., Sez. I, 6/3/1999, n. 1934.

Ai fini della verifica della soglia reddituale per l'ammissione al gratuito patrocinio deve computarsi anche la rendita per inabilità permanente percepita dall'istante, atteso che essa ha funzione surrogatoria del reddito da lavoro cessato per infortunio e costituisce quindi fonte di sostentamento e di introito per chi la percepisce.

Corte Cass., Sez. I, 11/1/1999.

Anche nella fase della esecuzione deve ammettersi il gratuito patrocinio per i non abbienti, nei limiti in cui sia con essa compatibile, in quanto non può negarsi il diritto alla assistenza tecnica in un procedimento giurisdizionale (pronuncia relativa all'art. 15, L. n. 217/1990).

Comm. Trib. Prov. di Macerata, Sez. III, 2/11/1999, n. 262 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Assistenza tecnica - Prestata da geometri - Limiti per materia - Disparità di trattamento nei confronti di altre categorie e rispetto ai rappresentanti degli uffici pubblici - Questione di legittimità costituzionale - Non fondatezza - Artt. 11, commi 2 e 3, e 12, commi 5 e 6, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Art. 3 e 24, Costituzione.

Corte Cass., Sez. I, 10/12/1998.

In tema di gratuito patrocinio, per sostituzione non autorizzata del difensore che «comporta la cessazione degli effetti dell'ammissione al beneficio», deve intendersi la rimozione e sostituzione definitiva del difensore medesimo, non, invece, l'esercizio da parte di quest'ultimo della facoltà di designare un sostituto in caso di proprio impedimento e per tutta la sua durata (art. 4, comma 4, L. 30 luglio 1990 n. 217).

Corte Cass., Sez. I, 29/9/1998.

La sanzione della decadenza dal beneficio del gratuito patrocinio è prevista soltanto per l'ipotesi di sostituzione non autorizzata, da parte dell'interessato, del difensore nominato e non per quella di esercizio, da parte di costui, della facoltà di designare un proprio sostituto processuale direttamente ed esclusivamente riconosciutagli, per la funzione esercitata dall'art. 102, codice di procedura penale, in caso di impedimento e per tutta la durata di questo (fattispecie nella quale è stata ritenuta erronea la decisione di un Tribunale di sorveglianza che aveva dichiarato decaduto l'interessato dal beneficio del gratuito patrocinio, per la sostituzione del difensore non avvenuta a sua iniziativa).

Corte Cass., Sez. VI, 17/4/1998.

Quando con gli ordinari mezzi di prova, ivi comprese le presunzioni semplici di cui all'art. 2729, codice civile, vengono accertati redditi da attività illecite dell'istante, ai fini della ammissione al gratuito patrocinio bisogna tenerne conto per la quan-

tificazione del reddito complessivo e la verifica della soglia massima cui la legge condiziona la fruibilità del beneficio.

Corte Cass., Sez. VI, 26/3/1998.

Quando sia stato emesso provvedimento di ammissione al gratuito patrocinio in relazione a fattispecie di reato per le quali la legge non prevede detto beneficio, il giudice può *ex officio* esercitare il potere di revoca compreso nel più generale potere di autotutela della P.A., anche quando il caso specifico non sia suscettibile nelle ipotesi oggetto di espressa previsione di revoca. Il provvedimento di revoca, peraltro, non è suscettibile di ricorso per cassazione, ma solo di reclamo dinanzi allo stesso giudice che lo ha emesso (pronuncia in relazione agli artt. 10 e 6, comma 4, L. n. 217/1990).

Corte Cass., Sez. VI, 31/10/1997.

Quando ai fini della verifica della soglia reddituale per il gratuito patrocinio la norma richieda di sommare ai redditi dell'istante anche i redditi del coniuge e dei familiari conviventi, deve computarsi il reddito del convivente *more uxorio*, quale componente del nucleo familiare, ancorché non legato da vincolo di sangue con l'interessato (pronuncia sull'art. 3, comma 2, L. n. 217/1990).

Corte Cass., Sez. IV, 16/10/1997.

Ancorché sia estensibile anche alla fase della esecuzione l'istituto del gratuito patrocinio, è necessario all'uopo un nuovo procedimento per la concessione del beneficio, non conservando efficacia il provvedimento di ammissione emesso nel corso del precedente giudizio di merito (pronuncia sull'art. 15, L. n. 217/1990).

Corte Cass., Sez. I, 25/9/1997.

L'autocertificazione dei redditi ai fini della ammissione al gratuito patrocinio deve essere effettuata dai soggetti individuati, con previsione di portata generale, dall'art. 4, L. 4 gennaio 1968, n. 15, mentre deve escludersi che accanto al potere di autenticare la firma della istanza di ammissione il difensore designato, ancorché l'autocertificazione sia contenuta nel medesimo atto, abbia potere di autentica in relazione alla situazione reddituale dell'interessato.

Corte Cass., Sez. III, 15/7/1997.

Il giudice richiesto della ammissione al gratuito patrocinio deve verificare la sussistenza dei presupposti reddituali per la fruizione del beneficio, ma non valutare la attendibilità degli importi dichiarati, con l'autocertificazione, o documentati dall'interessato istante, atteso che ove all'esito delle verifiche proprie degli uffici finanziari competenti la autocertificazione risultasse menzognera, l'interessato ne subirebbe le gravi conseguenze, consistenti nelle sanzioni penali comminate per la falsità e nella revoca del beneficio.

Corte Cass., Sez. VI, 21/2/1997.

Ai fini della verifica della soglia reddituale per l'ammissione al gratuito patrocinio, di cui all'art. 3, L. 30 luglio 1990 n. 217, devono essere portati in diminuzione anche eventuali e documentati oneri deducibili.

Corte Cass., Sez. I, 17/1/1997.

Al fine di individuare la soglia reddituale massima per l'ammissione al gratuito patrocinio, quando la norma preveda scaglioni diversi in relazione alla composizione del nucleo familiare, salvo espressa previsione contraria, non ha alcun rilievo la circostanza che i componenti del nucleo dell'istante non abbiano alcun reddito proprio (pronuncia in relazione all'art. 3, comma 2, L. n. 217/1990).

Corte Cass., Sez. IV, 12/11/1996.

Il potere di revoca del provvedimento di ammissione al patrocinio dei non abbienti, quando si rilevi la assenza dei presupposti per la fruizione del beneficio, può essere legittimamente esercitato, costituendo specificazione della generale potestà di autotutela della P.A..

Corte Cass., Sez. VI, 12/1/1996.

Avverso all'ordinanza di rigetto della domanda di liquidazione del compenso, inoltrata dal difensore del non abbiente è proponibile ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 111, Costituzione, in quanto manca altro specifico mezzo di impugnazione ed in quanto detto provvedimento ha natura giurisdizionale e decisoria.

Corte Cass., 18/6/1991, n. 6858.

Il principio, per cui ciascuna parte del processo è tenuta ad anticipare le spese alle quali dà causa, implica che, quando si tratti di atti non richiesti da alcune delle parti e che il giudice ritenga di dovere espletare di ufficio, l'individuazione di quella, fra le parti medesime, a carico della quale va posto il relativo onere può compiersi in base al criterio dell'interesse che ciascuna di esse ha rispetto a tale espletamento, senza che a siffatto criterio possa essere di ostacolo la circostanza del difetto di mezzi economici del destinatario di detto onere, restando a sua salvaguardia l'utilizzazione del gratuito patrocinio, le cui norme sono espressamente fatte salve dall'art. 90, codice di procedura civile, che sancisce il detto principio.

Riferimenti bibliografici

AMBROSETTI M., *Il ricorso nel diritto tributario*, Padova, 1999, pagg. 233 e seguenti; LOCATELLI G., *I redditi da attività illecita ostacolo al gratuito patrocinio*, in «Dir. pen. e proc.», 1998, pag. 1326; NAPOLITANO F., *L'assistenza tecnica*, in «Giurisprudenza sistematica di diritto tributario» diretta da F. Tesaurò, Torino, 1998, pagg. 231 e seguenti; SCHIAVO F.P., *Le parti e la difesa nel processo tributario*, Ed. Maggioli, 1998; ALEMANNÒ G., *Il gratuito patrocinio nel processo tributario*, in «Corr. Trib.», 1997, n. 6, pag. 419; RUSSO P., *Ignorantia legis non excusat*, in «Riv. Dir. Trib.», 1997, II, pagg. 401 e seguenti; LA MEDICA T., *Il patrocinio innanzi alle Commissioni Tributarie*, in «Boll. Trib.», 1996, pagg. 1497 e seguenti; TROCKER N., *Patrocinio gratuito*, in «Digesto civ.», Torino, 1995, XIII, pagg. 288 e seguenti; CIPRIANI F., *Il patrocinio dei non abbienti in Italia*, in «Foro it.», 1994, V, 83 e seguenti.

Prassi

C.M. n. 79/E/II-3-926 in data 28 marzo 1996 (in «*il fisco*» n. 14/1996, pag. 3672).

Ai non abbienti è assicurata l'assistenza gratuita; al Presidente della Commissione Tributaria spetterà la verifica del possesso delle condizioni richieste (che potranno anche essere autocertificate) a seguito di istanza presentata, a pena di inammissibilità, dai soggetti interessati.

C.M. n. 98/E/II-3-1011 in data 23 aprile 1996 (in «*il fisco*» n. 18/1996, pag. 4526).

La Commissione, ai sensi dell'art. 20, R.D. n. 3282/1923, prima di provvedere alla domanda ne darà avviso alla parte avversa concedendo un termine per una eventuale opposizione. ... Per i giudici - ai quali non spetta alcun compenso - vi è l'obbligo di astenersi dalla funzione giudicante nei processi riguardanti quei soggetti per i quali si è deliberato sul diritto al gratuito patrocinio.

5. VOCE NOTIFICAZIONE, IN ENCICLOPEDIA GIURIDICA, AGG. 2000.

NOTIFICAZIONE

V) DIRITTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. NOZIONE. – 2. LA COMUNICAZIONE. – 3. LA NOTIFICAZIONE; - 3.1. I SOGGETTI; - 3.2. IL PROCEDIMENTO. – 4. FONTI NORMATIVE. – 5. BIBLIOGRAFIA.

1. NOZIONE.

Per notificazione nel diritto tributario si intende il procedimento per mezzo del quale si porta nella sfera di percepibilità del destinatario una dichiarazione, ovvero un documento contenente una dichiarazione (ALLORIO, E., [1], 471).

La notificazione costituisce, così, l'elemento di raccordo tra i soggetti del rapporto tributario, intendendo quest'ultima espressione nel senso più ampio, ovvero comprendente tutti i soggetti attivi e passivi della potestà di imposizione (MICHELLI, G.A., [2], 110).

A seguito della riforma tributaria (I. delega 9 ottobre 1971, n. 825) e della più recente riforma del processo tributario (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), la notificazione degli atti, che per legge devono essere portati a conoscenza del contribuente, è regolata principalmente dagli artt. 16, 17 e 22 del D.Lgs. n° 546/1992, da ultimo citato, dall'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (sull'accertamento delle imposte dirette) e dagli artt. 26 ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni (sulla riscossione). Va ricordato che le notifiche degli atti relativi alle controversie dinanzi alla Commissione Tributaria Centrale, continuano ad essere regolate dalle disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Le norme sopra richiamate, pur nella loro distinta autonomia, non contengono procedimenti antitetici di notificazione degli atti e, di conseguenza, possono essere trattate congiuntamente. La struttura portante della notificazione è regolata dalle norme del codice di procedura civile, alle quali, per espresso richiamo normativo, è indispensabile fare riferimento e che si presuppongono note (facendo rinvio a NOTIFICAZIONE: II) Diritto processuale civile), mettendosi di seguito in rilievo solamente gli elementi originali del Diritto Tributario.

2. LA COMUNICAZIONE.

E' necessario rilevare che nel procedimento di imposizione coesistono due distinti procedimenti, variamente articolati, per mezzo dei quali i soggetti attivi e passivi del rapporto di imposta entrano in contatto. Le norme tributarie prevedono, infatti, accanto alla notificazione, anche la *comunicazione*, la quale, in contrapposizio-

ne alla prima, è un mezzo più breve e indubbiamente meno formale per portare a conoscenza dell'altra parte un fatto rilevante nel procedimento tributario.

L'atto può essere presentato dallo stesso soggetto interessato direttamente al destinatario, oppure trasmesso mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento (art. 65, 2° comma, D.P.R. n. 600/1973).

L'istituto della comunicazione è previsto sia per gli uffici finanziari (art. 41 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637; artt. 5 e 7 D.P.R. 2 novembre 1976, n. 784), sia per i contribuenti, per i quali costituisce per lo più un onere affinché possano realizzarsi certi vantaggi previsti dalla legge (art. 36 D.P.R. n. 600/1973; art. 17, D.Lgs. n. 546/1992). La comunicazione è, altresì, il mezzo normale di trasmissione degli atti tra i diversi uffici, che partecipano al rapporto d'imposta. Questo procedimento è, così, previsto per gli avvisi da inoltrare a cura degli uffici delle imposte al comune di domicilio fiscale del contribuente (art. 44 D.P.R. n. 600/1973) o degli uffici del registro ai comuni nel cui territorio sono situati beni immobili (art. 22, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643), ed in generale per tutte le Pubbliche Amministrazioni, che sono tenute ad informare il Ministero delle Finanze delle somme corrisposte ad imprese commerciali a titolo di contributi assoggettabili a ritenuta d'acconto (D.P.R. 2 novembre 1976, n. 784); in questi casi la trasmissione degli atti avviene tramite la spedizione degli stessi, accompagnati da un elenco in duplice copia, una delle quali datata e sottoscritta viene restituita in segno di ricevuta all'ufficio emittente.

Tra le comunicazioni possono anche ricomprendersi gli inviti a fornire dati, notizie e chiarimenti e le richieste di esibire documenti, in ambedue i casi a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento (art. 51 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), che possono essere fatti dagli uffici I.V.A. e, non, invece, dagli uffici delle imposte dirette, i quali per analoghi adempimenti sono tenuti alla notifica secondo il disposto dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973 (art. 32, 2° comma, D.P.R. n. 600/1973).

La comunicazione di alcuni atti del processo tributario è prevista a cura della segreteria delle commissioni. La segreteria può provvedervi mediante avviso consegnato direttamente alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento; al solo ufficio tributario, le comunicazioni possono essere anche fatte mediante trasmissione di un elenco in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, è restituito alla segreteria. La segreteria, peraltro, può anche richiedere la notifica del suddetto avviso da parte dell'ufficiale giudiziario o del meso comunale nelle forme di cui all'art. 16, 2° comma, D.Lgs. n° 546/1992.

Nell'ambito processuale vanno menzionate per la loro novità la comunicazione del decreto di conciliazione giudiziale, prevista dall'art. 48, 6° comma, D.Lgs. n. 546 cit., dalla cui consegna decorre il termine di venti giorni utile al versamento delle somme dovute, e la comunicazione di uno dei due originali del ricorso per l'ottemperanza del giudicato tributario all'Ufficio del Ministero delle Finanze o dell'ente locale obbligato a provvedere, sempre a cura della segreteria della Commissione, dalla cui consegna decorre un termine di pari durata utile alla trasmissione di osservazioni e documentazione relativa all'eventuale adempimento.

Con la comunicazione la segreteria della commissione dà notizia legale di un

fatto processualmente rilevante per le parti, del quale devono prendere conoscenza per la loro attività successiva. La irregolarità o la intempestività della comunicazione, qualora non venga sanata, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., comporta la violazione del contraddittorio e, conseguentemente, la nullità della sentenza, come nel caso di omessa comunicazione dell'avviso di trattazione, ai sensi dell'art. 31, D.Lgs. n. 546/1992 (cfr., Cass., sez. I, 17/04/1997, n° 3303, in Mass., 1997; Comm. trib. Centr., 14/02/1997, n° 289, in Comm. trib., 1997, I, 114; Comm. trib. Centr., 18/11/1993, n° 3216, in Comm. trib., 1995, I, 567).

3. LA NOTIFICAZIONE.

3.1. - *I soggetti.* La carenza di una coordinazione sistematica, in sede di elaborazione dei vari decreti presidenziali, si rileva nella incertezza nella scelta dei così detti cooperatori della notificazione, ovvero dei soggetti legittimati ad effettuare la notificazione; infatti per un gruppo di decreti presidenziali dei 1972, comprendente l'imposta di registro, sulle successioni e donazioni, le imposte ipotecarie e catastali e l'INVIM, gli atti sono notificati dall'ufficiale giudiziario, da messi speciali o da messi comunali. Per l'I.V.A., invece, ai sensi dell'art. 56 D.P.R. n. 633/1972, e per le imposte dirette, ai sensi dell'art. 60 D.P.R. n. 600/1973, le rettifiche e gli accertamenti sono notificati dai messi speciali o da messi comunali. La notificazione delle cartelle di pagamento viene eseguita, infine, dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario, ovvero, sulla base di una convenzione tra quest'ultimo ed il comune, dai messi comunali o anche dagli agenti della polizia municipale (art. 26, 1° comma, D.P.R. n° 602/1973, così come sostituito dall'art. 12, 1° comma, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46). Al di fuori dei soggetti sopra indicati non è consentito ad altri effettuare la notificazione di tali atti (in particolare, sulle figure degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali e dei messi esattoriali si rinvia a UFFICIALE GIUDIZIARIO: I) Giurisdizione ordinaria e messo).

I messi autorizzati dall'ufficio o messi speciali, già chiamati "servienti" dal regolamento dell'11 luglio 1907, n. 560, sono persone appartenenti all'Amministrazione finanziaria, inquadrati con la qualifica di diuturnisti di terza categoria nell'Amministrazione periferica delle imposte dirette (I. 23 dicembre 1978, n. 853). La competenza territoriale del messo speciale è delimitata dalla circoscrizione dell'ufficio al qual è addetto.

3.2. - *Il procedimento.* - La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita, secondo le norme stabilite dagli artt. 137 ss. del c.p.c., nel domicilio fiscale del contribuente o in quello eletto, salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie. Il 2° comma dell'art. 16, D.Lgs. n. 546/1992, contiene un espresso rinvio alle suddette norme del codice di rito, fatto salvo quanto disposto dal successivo art. 17. Di conseguenza le disposizioni contenute negli artt. 142, 143, 146, 150 e 151 c.p.c. non si applicano. Il messo deve far sottoscrivere al consegnatario l'originale dell'atto o dell'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non l'ha sottoscritto. Quando la notifica del-

l'atto avviene mediante consegna in mani proprie non è richiesta la sottoscrizione dell'originale da parte del consegnatario; la possibilità di omettere la sottoscrizione dell'originale dell'atto notificato è stata ora estesa anche alle persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda dal novellato secondo comma dell'art. 26 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602, ma detta previsione normativa suscita non poche perplessità di ordine costituzionale, in quanto crea un ingiustificato distinguo con la procedura regolata dal c.p.c. ove detta omissione è prevista unicamente nel caso di consegna in mani proprie. La Corte Costituzionale (Corte Cost. 14 giugno 1974, n. 189 e 23 settembre 1998, n. 346), proprio in tema di notificazione di atti dell'Amministrazione finanziaria, ha affermato che, se rientra nella discrezionalità del legislatore la conformazione degli istituti processuali, un limite inderogabile di tale discrezionalità è rappresentato dal diritto di difesa del notificatario; ha, quindi, riconosciuto che le norme, che creavano un irragionevole distinguo tra le procedure previste per l'Amministrazione e quelle generali, risultavano prive di ragionevolezza e, dunque, lesive della possibilità di conoscenza dell'atto da parte del notificatario e del diritto di difesa garantito dall'art. 24, Cost.

A sua volta il messo deve apporre la propria sottoscrizione nella relata di notifica; l'assenza della quale comporta la inesistenza della notificazione e l'inidoneità dell'atto notificato a produrre gli effetti propri (Comm. trib. centr., 17 febbraio 1982, n. 1688, inedita). Peraltro, deve precisarsi che, salvo prova contraria circa la esistenza della richiesta qualifica del notificante, quest'ultimo possa limitarsi ad apporre una sigla (Cass., sez. III, 3 marzo 1998, n. 2327, in Mass. 1998). Quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda del contribuente, l'avviso di deposito, prescritto dall'art. 140 c.p.c., si affigge all'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello dell'affissione.

Le notificazioni degli atti del processo tributario sono ugualmente fatte, secondo le norme dell'art. 137 ss. del c.p.c.; all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale, mediante consegna all'impiegato che ne rilascia ricevuta sulla copia; l'ufficio e l'ente predetti, infine, provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria, nelle forme del codice di rito (art. 16, D.Lgs. n. 546/1992). Le stesse, inoltre, salva consegna in mani proprie, sono eseguite nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza dichiarata dalla parte nel suo primo atto, fino al decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata, alla segreteria della commissione ed alle parti costituite, la variazione (art. 17, 1° comma, D.Lgs. n. 546/1992). Se il domicilio la residenza o la sede non vengono dichiarati, o sugli stessi vi è assoluta incertezza, la notificazione, come la comunicazione degli atti, avviene presso la segreteria.

Le notificazioni degli atti del processo tributario possono, altresì, essere eseguite direttamente, sia dalla segreteria della commissione, che dalle stesse parti del processo, ai sensi dell'art. 16, D.Lgs. n. 546 cit., 1° e 3° comma, mediante plico, senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento. Qualunque comunicazione o notificazione diretta, a mezzo del servizio postale, si considera eseguita alla data di spedizione; mentre dies a quo dei termini che da dette formalità decorrono è la data di ricezione dell'atto (art. 16, 5° comma, D.Lgs. n. 546/1992). La notificazione diretta, a

mezzo posta, è stata introdotta, per il contenzioso tributario, dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739 e comporta una sorta di unificazione tra la procedura della comunicazione e quella della notificazione, con la conseguenza di un progressivo affievolimento delle rispettive note caratteristiche. Il legislatore del d.lvo n. 546, pur introducendo una sorta di equivalenza quanto agli effetti dei tre tipi di notifica degli atti del processo tributario (a mezzo ufficiale giudiziario con la modalità del c.p.c., consegna a mani proprie o spedizione a mezzo posta) ha, tuttavia, previsto per la notifica della sentenza da eseguirsi a cura della parte interessata, l'uso esclusivo della l'ufficiale giudiziario. Conseguenza diretta di questa specifica prescrizione è l'irrelevanza delle restanti previsioni, che se adottate non sono in ogni caso idonee a far decorrere il termine breve di impugnazione della stessa sentenza. Va rilevato ancora l'innovazione prevista proprio per le sentenze (art. 37, 2° comma, D.Lgs. n. 546/1992), ove il dispositivo non è più notificato al contribuente a cura della segreteria della commissione, ma bensì da questa solo comunicato; nello stesso tempo le parti, ai sensi dell'art. 38, 2° comma, D.Lgs. n. 546 cit. e per gli effetti di cui al successivo art. 51, 1° comma, hanno l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti a norma degli artt. 137 ss. c.p.c. Di estrema attualità è il dibattito sulla notifica della sentenza della Commissione Tributaria Regionale, ai fini della decorrenza del termine breve per la proposizione del ricorso per cassazione. Una altalenante giurisprudenza di legittimità aveva contrapposto, essenzialmente, due soluzioni interpretative: la notifica presso l'Avvocatura Generale dello Stato in Roma (Cass. Sez. I, 17 giugno 1998, n. 6034, in Riv. Giur. Trib., 1998, n. 10, 873 ss.), ovvero, presso i singoli Uffici finanziari parti del pregresso grado di giudizio, salva la remota eventualità che gli stessi fossero stati assistiti dall'Avvocatura erariale (Cass. Sez. I, 3 ottobre 1998, n. 9846; id. 28 ottobre 1998, n. 10752, in Banca dati del Corr. Trib., 1999, n. 3, 268; id. 28 aprile 1999, n. 4276). Il problema è stato ora normativamente risolto (art. 21, l. 13 maggio 1999, n. 133), nel senso che tali sentenze devono essere notificate all'Amministrazione finanziaria presso l'ufficio dell'Avvocatura distrettuale dello Stato competente in relazione alla sede dell'Ufficio finanziario parte del grado di giudizio pregresso. La Suprema Corte di Cassazione, quindi, ne ha preso atto con sentenza 29 settembre 1999, n. 10799. Permane, peraltro, qualche perplessità dottrinale, sia in ordine alla razionalità ed opportunità della scelta normativa, non a caso diversa dalle soluzioni prospettate nel precedente contrasto giurisprudenziale, sia in ordine alla stessa possibilità di riconoscere valore interpretativo ad una disposizione che attribuisce all'art. 38, 2° comma, D.Lgs. n. 546/1992, significati ulteriori rispetto al suo contenuto, simulando una interpretazione autentica di norma inesistente, al solo fine di dare ad essa valenza retroattiva (GLENDEI, C., [12], 60).

Alla incertezza giurisprudenziale sulla notifica delle sentenze di secondo grado, peraltro, è seguita una singolare pronuncia della Suprema Corte in punto di legittimatio passiva alla notifica del ricorso in cassazione, individuato nell'Ufficio finanziario parte del giudizio di appello e non costituitosi dinanzi al giudice di legittimità (Cass. Sez. I, 9 febbraio 1999, n. 1094, in Corr. Trib., 1999, n. 19, 1441ss.). Si tratta probabilmente di un episodio, che non può mettere in discussione la interpretazione più accreditata e generalmente seguita, in base alla quale, il ricorso va notificato al

Ministro pro tempore presso l'Avvocatura Generale dello Stato in Roma (LUPI, R., [13], 1441). Successivamente, infatti, la Corte si è espressa in senso contrario (Cass. Sez. I, 25 marzo 1999, n. 2807, in Corr. Trib., 1999, n. 19, 1441ss.), escludendo che i singoli Uffici finanziari abbiano soggettività esterna ai fini del giudizio di cassazione - di cui la notifica del ricorso costituisce il primo passo - e dichiarando, in conseguenza, inammissibile il ricorso ad essi notificato, senza possibilità di rinnovazione della notifica o di integrazione del contraddittorio ex art. 331 c.p.c. Nella specie, tanto l'Amministrazione finanziaria, quanto il singolo ufficio, non si erano costituiti in giudizio tramite l'Avvocatura Generale dello Stato. Più recentemente, poi, per un caso analogo, nel quale, tuttavia, l'Avvocatura si era costituita tempestivamente notificando controricorso e senza nulla eccepire in punto di ritualità dell'atto introduttivo, la Suprema Corte ha dichiarato inesistente la notifica del ricorso all'Ufficio, anziché al Ministero delle finanze, pronunciandone la inammissibilità (Cass. Sez. I, 8 novembre 1999, n. 12315, in Corr. Trib., 2000, n. 1, 58ss.). Il Collegio ha, altresì, precisato che l'omissione della notifica all'unico legittimato passivo non integra una ipotesi di nullità sanabile ai sensi dell'art. 291 c.p.c., bensì una notifica inesistente. La citazione di soggetti diversi da quelli legittimati a contraddire, d'altra parte, non rientra in alcuna delle omissioni o ipotesi di assoluta incertezza sui requisiti di cui all'art. 163, n. 2, c.p.c., sanabili per effetto della costituzione in giudizio del convenuto ai sensi del successivo art. 164, 1° comma, c.p.c.

Con la novella del 20 novembre 1982, n. 890, che ha regolato la notificazione a mezzo posta degli atti giudiziari, è stato disposto che la notificazione degli avvisi e degli altri atti tributari che per legge devono essere notificati al contribuente può eseguirsi anche a mezzo posta a cura degli stessi soggetti autorizzati dalle singole leggi di imposta. Va tenuto conto, a questo proposito, della recente sentenza 23 settembre 1998, n. 346 della Corte Costituzionale ed in particolare della declaratoria di incostituzionalità dell'art. 8, 2° e 3° comma, l. n. 890/1982 cit., nella parte in cui, rispettivamente, non prevedono che delle formalità compiute e del deposito del piego sia data notizia al destinatario con raccomandata con avviso di ricevimento e prevedono, invece, che detto piego, decorsi dieci giorni dal deposito senza che vi sia stato ritiro, venga restituito al mittente.

4. FONTI NORMATIVE.

D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (*Disposizioni sul processo tributario*); D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*); D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*); D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 (*Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo*); D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739 (*Norme integrative e correttive del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, concernente la revisione della disciplina del contenzioso tributario*); I. 20 novembre 1982, n. 890 (*Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari*).

5. BIBLIOGRAFIA.

Per una nozione degli istituti in esame, si vedano: [1] **ALLORIO, E.**, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969; [2] **MICHELI, G.A.**, *Corso di diritto tributario*, VI ed., Torino, 1981.

Una più dettagliata analisi di essi è contenuta in: [3] **d'AYALA VALVA, F.**, *Notificazione*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 735; [4] **DUS, A.**, *Le notificazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, 317; [5] **GLENDI, C.**, *Notificazioni e comunicazioni nel diritto tributario*, in *Boll. trib.*, 1983, 1563 ss.

Di sicura utilità sono le rassegne di giurisprudenza: [6] **ARCIDIACONO, G.**, *La notificazione nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1964, II, 270 ss.; [7] **PODENZANA BONVINO, D.**, *La notificazione degli atti nel procedimento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1974, II, 877 ss.

Per alcune questioni particolari, vedi anche: [8] **d'AYALA VALVA, F.**, *Sulla notifica di un atto di accertamento fiscale, effettuato a mezzo consegna di copia di esso a persona di famiglia*, in *Riv. dir. fin.*, 1972, II, 360 ss.; [9] **FANTOZZI, A.**, *Questioni vecchie e nuove in tema di notifica non in mani proprie degli atti tributari*, in *Giur. cost.*, 1974, 2715 ss.; [10] **MICHELI, G.A.**, *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1975, I, 531 ss.; [11] **d'AYALA VALVA, F.**, *Sulla notificazione di un avviso di accertamento a società, ai sensi dell'art. 140 c.p.c.*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, 133 ss.

Per quanto attiene al dibattito sulla notifica della sentenza di II grado e del ricorso per cassazione: [12] **GLENDI, C.**, *Perduranti incertezze su proposizione e notifica di ricorsi in Cassazione contro l'A.F.*, in *Corr. Trib.*, 2000, n. 1, 58ss; [13] **LUPI, R.**, *Avvocatura e Ufficio tra notifica della sentenza e del ricorso per cassazione*, in *Corr. Trib.*, 1999, n. 19, 1441ss.; [14] **GLENDI, C.**, *Notificazione di sentenze della C.T.R.: contrastante orientamento della Cassazione*, in *Corr. Trib.*, 1999, n. 1, 12ss.; [15] **LUPI, R.**, *Notifica di sentenze di II grado tra Ufficio e Avvocatura di Stato*, in *Corr. Trib.*, 1999, n. 6, 395ss.; [16] **MULEO, S.**, *Sulla necessità della notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali ai fini dell'assolvimento dell'onere di notificazione per far decorrere il termine breve di impugnazione*, in *Boll. Trib.*, 1999, 5ss.

6. LA RELATA DI NOTIFICA

RELATA DI NOTIFICA

Ad istanza come in atti dell'Avv./Dott./Rag., difensore di, io sottoscritto Aiutante Ufficiale Giudiziario, addetto all'ufficio notifiche presso il Tribunale di, ho notificato copia del su esteso atto all'Ufficio, recandomi nella sua sede in Via n., ed ivi consegnandolo in mani di addetto alla ricezione degli atti, in data (Aiutante Ufficiale Giudiziario).

Nota: *La notificazione, ai sensi degli artt. 137 e seguenti, codice di procedura civile, viene eseguita dall'ufficiale giudiziario su istanza di parte. L'ufficiale giudiziario esegue la notificazione mediante consegna al destinatario di copia in carta semplice conforme all'originale in bollo dell'atto da notificarsi.*

L'ufficiale giudiziario certifica l'eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e sottoscritta apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto. Nella relazione, l'ufficiale giudiziario indica la persona alla quale è consegnata la copia e le sue qualità (familiare; addetto alla casa, all'ufficio, all'azienda; ecc.); indica, inoltre, il luogo della consegna, oppure le ricerche fatte, i motivi della mancata consegna e le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario (cfr. art. 148, codice di procedura civile).

Di estrema attualità è il dibattito sulla notifica della sentenza della Commissione Tributaria Regionale, ai fini della decorrenza del termine breve per la proposizione del ricorso per cassazione. Una altalenante giurisprudenza di legittimità aveva contrapposto, essenzialmente, due soluzioni interpretative: la notifica presso l'Avvocatura Generale dello Stato in Roma (Corte Cass., Sez. I, 17 giugno 1998, n. 6034, in «Riv. Giur. Trib.», 1998, n. 10, pagg. 873 e seguenti e in banca dati «il fiscovideo»), ovvero, presso i singoli Uffici finanziari parti del pregresso grado di giudizio, salva la remota eventualità che gli stessi fossero stati assistiti dall'Avvocatura erariale (Corte Cass., Sez. I, 3 ottobre 1998, n. 9846, in banca dati «il fiscovideo»; id. 28 ottobre 1998, n. 10752, in banca dati «il fiscovideo»; id. 28 aprile 1999, n. 4276). Il problema è stato normativamente risolto (art. 21, L. 13 maggio 1999, n. 133), nel senso che tali sentenze devono essere notificate all'Amministrazione finanziaria presso l'ufficio dell'Avvocatura distrettuale dello Stato competente in relazione alla sede dell'Ufficio finanziario parte del grado di giudizio pregresso. La Suprema Corte di Cassazione, quindi, ne ha preso atto con sentenza 29 settembre 1999, n. 10799 (in «il fisco» n. 39/1999, pag. 12562). Permane, peraltro, qualche perplessità dottrinale, sia in ordine alla razionalità ed opportunità della scelta normativa, non a caso diversa dalle soluzioni prospettate nel precedente contrasto giurisprudenziale, sia in ordine alla stessa possibilità di riconoscere valore interpretativo ad una disposizione che attribuisce all'art. 38, comma 2, D.Lgs. n.

546/1992, significati ulteriori rispetto al suo contenuto, simulando una interpretazione autentica di norma inesistente, al solo fine di dare ad essa valenza retroattiva (GLENDI C., Perduranti incertezze su proposizione e notifica di ricorsi in Cassazione contro l'A.F., in «Corr. Trib.», n. 1/2000, pag. 60).

Alla incertezza giurisprudenziale sulla notifica delle sentenze di secondo grado, peraltro, è seguita una isolata pronuncia della Suprema Corte in punto di legittimato passivo alla notifica del ricorso in cassazione, individuato nell'Ufficio finanziario parte del giudizio di appello e non costituitosi dinanzi al giudice di legittimità (Corte Cass., Sez. I, 9 febbraio 1999, n. 1094, in «il fisco» n. 17/1999, pag. 5989 e in «Corr. Trib.», 1999, n. 19, pagg. 1441 e seguenti). Si è trattato, peraltro, di un episodio che non poteva mettere seriamente in discussione la interpretazione più accreditata e generalmente seguita, in base alla quale, il ricorso va notificato al Ministro pro tempore presso l'Avvocatura Generale dello Stato in Roma (LUPI R., Avvocatura e Ufficio tra notifica della sentenza e del ricorso per cassazione, in «Corr. Trib.», n. 19/1999, pag. 1441). Successivamente, infatti, la Corte si è espressa in senso contrario (Corte Cass., Sez. I, 25 marzo 1999, n. 2807, in «il fisco» n. 17/1999, pag. 5989 e in «Corr. Trib.», 1999, n. 19, pagg. 1441 e seguenti), escludendo che i singoli Uffici finanziari abbiano soggettività esterna ai fini del giudizio di cassazione - di cui la notifica del ricorso costituisce il primo passo - e dichiarando, in conseguenza, inammissibile il ricorso ad essi notificato, senza possibilità di rinnovazione della notifica o di integrazione del contraddittorio ex art. 331, codice di procedura civile. Nella specie, tanto l'Amministrazione finanziaria, quanto il singolo ufficio, non si erano costituiti in giudizio tramite l'Avvocatura Generale dello Stato. Più recentemente, poi, per un caso analogo, nel quale, tuttavia, l'Avvocatura si era costituita tempestivamente notificando contro ricorso e senza nulla eccepire in punto di ritualità dell'atto introduttivo, la Suprema Corte ha dichiarato inesistente la notifica del ricorso all'Ufficio, anziché al Ministero delle finanze, pronunciandone la inammissibilità (Corte Cass., Sez. I, 5 novembre 1999, n. 12315, in «il fisco» n. 47/1999, pag. 15000 e in «Corr. Trib.», 2000, n. 1, pagg. 58 e seguenti). Il Collegio ha, altresì, precisato che l'omissione della notifica all'unico legittimato passivo non integra una ipotesi di nullità sanabile ai sensi dell'art. 291, codice di procedura civile, bensì una notifica inesistente. La citazione di soggetti diversi da quelli legittimati a contraddire, d'altra parte, non rientra in alcuna delle omissioni o ipotesi di assoluta incertezza sui requisiti di cui all'art. 163, n. 2), codice di procedura civile, sanabili per effetto della costituzione in giudizio del convenuto ai sensi del successivo art. 164, comma 1, codice di procedura civile.

Riferimenti giurisprudenziali

Corte Cass., Sez. I civ., 29/10/1999, n. 12166 (in banca dati «il fiscovideo»).

Contenzioso - Avviso di trattazione - Comunicazioni - Presso la segreteria della

commissione - Assoluta incertezza del domicilio o della residenza - Necessità - Mera difficoltà superabile con l'ordinaria diligenza - Illegittimità - Artt. 16 e 17, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

- Artt. 137 e seguenti, codice di procedura civile.

Comm. Trib. Reg. di Venezia, 6/7/1999, Ordinanza (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Processo tributario - Comunicazioni e notificazioni a mezzo posta - Perfezionamento - Alla data di spedizione e non di ricezione dell'atto - Art. 16, comma 5, D.Lgs. n. 546/1992 - Disparità di trattamento rispetto alle notificazioni a mezzo posta nel processo civile e in quello amministrativo - Contrasto con artt. 3, 24 e 76, Costituzione, in relazione ai principi direttivi posti dalla legge delega [L. n. 413/1991, art. 30, lettera g)] - Questione di legittimità costituzionale - Non manifestamente infondata - Art. 16, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Comm. Trib. Reg. di Potenza, Sez. I, 2/3/1999, n. 27 (in «*il fisco*» n. 33/1999, pag. pag. 11074).

Contenzioso - Legittimazione passiva - Concessionario della riscossione

- È il solo legittimato tutte le volte che si controverte di errori da esso commessi nella redazione dell'atto della riscossione - Notifica del ricorso al solo ufficio finanziario - Inammissibilità del ricorso - Costituzione in giudizio del Concessionario *ex art.* 23, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Raggiungimento dello scopo *ex art.* 156, comma 3, codice di procedura civile

- Validità del ricorso

Riscossione - Iscrizione nei ruoli straordinari di imposte per le quali esiste fondato pericolo per la riscossione - Sentenza dichiarativa di fallimento - Rilevanza della situazione *ex ante* - Art. 11, ultimo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 Riscossione - Imposte dovute in base ad accertamenti non definitivi - Iscrizione nei ruoli straordinari - Divieto di iscrizione di crediti diversi dal tributo in senso proprio - Carattere eccezionale dell'art. 11, ultimo comma, D.P.R. n. 602/1973.

Corte Cass., Sez. I, 28/10/1998, n. 10752 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

La mancata indicazione, nella relata di notifica dell'ufficiale giudiziario, della persona ad istanza della quale viene eseguita la notificazione della sentenza o l'uso di formule stereotipate assai diffuse nella pratica (come la formula «a richiesta come in atti»), non determinano nullità della notifica e non escludono quindi l'idoneità a far decorrere il termine breve d'impugnazione, nel caso in cui nell'atto notificato siano presenti elementi che consentano l'individuazione della parte a richiesta della quale la notifica è stata eseguita (Corte Cass. n. 5169/1994; n. 140/1995 e n. 1781/1995).

Corte Cass., Sez. I, 6/5/1998, n. 4540.

Nella ipotesi di notificazione al portiere eseguita ai sensi dell'art. 139, codice di procedura civile, la prova documentale, fornita dal destinatario dell'atto, della assenza di portiere nello stabile impone al soggetto notificante di provarne, invece, la esistenza e la presenza al momento della ricezione dell'atto medesimo, atteso che i rapporti (di parentela o) di dipendenza indicati nell'art. 139, codice di procedura civile

al fine di garantire l'effettività della ricezione dell'atto da parte del destinatario fanno riferimento a condizioni obiettive ed effettive che, poste in dubbio, debbono formare oggetto di concreto e puntuale accertamento, con relativo onere probatorio incombente sul notificante, soprattutto se (come nella specie) non risulti menzione, nella relata di notifica, della ricerca degli altri soggetti abilitati a ricevere l'atto ai sensi del citato art. 139, e senza che la validità della notifica a persona qualificata come portiere (e della quale sia contestata la qualifica o la stessa esistenza) possa legittimamente ricondursi al successivo invio della raccomandata al destinatario, attenendo tale incombente alla mera perfezione della fattispecie, e non alla sua validità.

Corte Cass., Sez. I civ., 4/2/1998, n. 1125 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Registro - Avviso di accertamento - Notificazione - Ex art. 140, codice di procedura civile - Omessa menzione nella relata di notifica dell'avviso di deposito all'abitazione del destinatario - Nullità - Sussiste - Art. 49, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 - Art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Art. 52, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

Corte Cass., Sez. lav., 23/1/1998, n. 642.

La notificazione alle persone giuridiche si realizza, secondo l'ipotesi di cui all'art. 145, codice di procedura civile, mediante la consegna dell'atto a una persona fisica legata alla persona giuridica da un rapporto qualificato che non deve essere necessariamente di prestazione lavorativa, essendo sufficiente che derivi da un incarico, non necessariamente conferito in maniera formale, di ricevere le notificazioni per conto della persona giuridica (nella specie, la notificazione nei confronti di un comune era stata eseguita presso la casa comunale a mano della moglie del custode con alloggio nella casa stessa, la quale però nella relata era stata qualificata come custode dipendente incaricata della ricezione; il giudice d'appello aveva ritenuto nulla tale notificazione, risultando da certificazione del comune l'assenza di un rapporto di dipendenza del soggetto consegnatario della copia; la Suprema Corte ha annullato l'impugnata sentenza di merito, sulla base del riportato principio e del rilievo che non era stata vinta la presunzione derivante dalla relata di notifica di esistenza di un incarico di ricevimento delle notificazioni conferito alla persona in questione, presunzione che trovava conferma nella peculiarità della situazione relativa alla assegnazione di alloggio anche per i familiari del custode e nella tempestiva registrazione dell'atto nel registro protocollo del comune).

Corte Cass., Sez. II, 1/12/1997, n. 12126.

La mancata indicazione nella relazione di notifica dell'ufficiale giudiziario della persona ad istanza della quale viene eseguita la notificazione della sentenza non determina nullità della notifica stessa (e non esclude quindi l'idoneità a far decorrere il termine breve di impugnazione) nel caso in cui dall'atto notificato sia possibile desumere le generalità del soggetto che l'ha richiesta.

Corte Cass., Sez. VI, 27/10/1997.

L'attestazione dell'ufficiale giudiziario, nella relata di notifica, del rapporto di convivenza fra il destinatario della medesima e il consegnatario dell'atto prevale sulle risultanze, eventualmente discordanti, delle certificazioni anagrafiche e, in ogni ca-

so, è compatibile anche con la veridicità delle medesime, in considerazione della non coincidenza concettuale tra «convivenza» e «coabitazione» e del possibile carattere solo temporaneo della prima.

Corte Cass., Sez. I civ., 25/9/1997, n. 9416 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Revocazione - Per omessa o errata valutazione delle risultanze della relata di notifica - Ammissibilità - Non sussiste.

Corte Cass., Sez. I, 26/8/1997, n. 8000.

L'omessa riproduzione della relazione di notifica nella copia consegnata al destinatario, in mancanza di contestazioni circa la ricezione dell'atto o la ricezione in giorno diverso da quello indicato nell'originale, costituisce mera irregolarità che non pregiudica la validità dell'atto processuale.

Corte Cass., Sez. III, 26/7/1997, n. 7011.

La mancata trascrizione, nella copia notificata del ricorso incidentale per cassazione, della procura speciale al difensore, scritta in calce o a margine dell'originale e priva di data, determina l'inammissibilità di detto ricorso, quando nella copia notificata facciano difetto elementi univoci e sicuri idonei ad evidenziare l'anteriorità del conferimento del mandato rispetto alla notificazione dell'atto, a tal fine non essendo sufficiente la semplice menzione nella copia stessa del rilascio della procura, in particolare quando questa non rechi la data di sottoscrizione, né, con riguardo a ricorso incidentale proposto da un comune, la circostanza che nella relata di notifica dell'ufficiale giudiziario, si attesti, con formula di rito, che essa è effettuata «ad istanza del sindaco come in epigrafe rappresentato e domiciliato».

Corte Cass., Sez. III, 18/7/1997, n. 6643.

Per la validità della notifica di un atto non è necessario che la relata dell'ufficiale giudiziario sia interamente olografa (art. 148, codice di procedura civile), ma che egli attesti, mediante la sua sottoscrizione, l'attività compiuta, e in particolare a chi e dove ha consegnato la copia dell'atto da notificare.

Corte Cass., Sez. lav., 5/7/1997, n. 6075.

La decorrenza (rispetto alla notifica della sentenza) del termine (breve) di cui all'art. 325, ultimo comma, codice di procedura civile - la cui violazione è causa d'inammissibilità del ricorso per cassazione rilevabile anche d'ufficio - non è esclusa né dal fatto che la sentenza notificata sia munita di formula esecutiva né dal fatto che la notifica sia stata eseguita solo ad uno dei procuratori della parte destinataria né, infine, dal fatto che nella relata di notifica non sia indicato (nella specie, per l'adozione della formula «ad istanza di chi in atti») il soggetto richiedente la notifica stessa, ove questi possa sicuramente identificarsi alla stregua della copia della sentenza notificata (rilasciata, nella specie, al procuratore della controparte, considerato, perciò autore dell'istanza di notifica).

Corte Cass., Sez. I civ., 5/7/1997, n. 6051 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Invim - Accertamento di maggior valore di un immobile oggetto di donazione - Notificazione nel domicilio fiscale del contribuente, risultante dall'atto - Necessità -

Notificazione ad un familiare capace e convivente - Relata di notifica - Indicazione del luogo della notifica - Omissione - Nullità della notifica - Dichiarazione - Condizioni - Art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Corte Cass., Sez. I, 4/6/1997, n. 4981.

La notificazione di un atto, effettuata ai sensi dell'art. 140, codice di procedura civile (che, per la sua effettuazione, richiede il deposito della copia dell'atto nella casa del comune, l'affissione dell'avviso del deposito alla porta dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e la spedizione della raccomandata), non può considerarsi perfezionata quando l'ufficiale giudiziario non dia atto, nella relata, dell'avvenuta affissione dell'avviso di deposito.

Comm. Trib. Centrale, 4/9/1997, n. 4268.

È invalida la notificazione di un'ingiunzione di pagamento nelle mani del portiere dello stabile del contribuente, qualora dalla relata di notifica non risulti che il messo notificatore abbia effettuato le ricerche delle persone indicate nell'art. 139, codice di procedura civile, prioritariamente legittimate a ricevere l'atto in assenza del destinatario (altre persone di famiglia o addette alla casa).

Comm. Trib. Centrale, 18/2/1997, n. 433.

È invalida la notificazione dell'avviso di accertamento eseguita nelle forme previste dall'art. 60, lettera e) D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, vale a dire nelle forme stabilite per le ipotesi che nel comune nel quale deve essere eseguita la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario, qualora manchi nella relata di notifica ogni indicazione delle ricerche e verifiche eventualmente compiute tali da legittimare il ricorso all'adozione del rito di cui al predetto art. 60, lettera e), D.P.R. n. 600.

Comm. Trib. Centrale, Sez. XII, 17/2/1997, n. 373 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Accertamento - Avviso di accertamento - Notificazione - Irreperibilità del destinatario - Notificazione *ex art.* 140, codice di procedura civile - Obbligo di adempiere tassativamente a tutte le formalità prescritte - Sussiste - Mancata indicazione nella relata di tutte le ricerche eseguite - Nullità - Sussiste.

Consiglio di Stato, ad. plen., 3/7/1997, n. 11.

L'appello consegnato, con la formula «scade oggi» e la data, all'ufficio notifiche, che lo abbia così accettato, anche se notificato solo il giorno successivo, è idoneo a rimettere in termini l'appellante (nella specie, la notificazione doveva essere eseguita presso la segreteria del Tar, dove si era domiciliato il ricorrente in primo grado, e l'ufficiale giudiziario vi si era recato dopo la chiusura dell'ufficio al pubblico, ma entro l'orario di servizio del personale).

Comm. Trib. Reg. di Venezia, Sez. III, 3/1/1997, n. 114 (in «*il fisco*» n. 41/1997, pag. 12083).

La notificazione di un solo atto a più parti deve ritenersi giuridicamente inesistente, verificandosi incertezza assoluta circa l'identità della parte contro la quale l'im-

pugnazione è diretta; ne consegue che l'eventuale costituzione di tutte le parti fa sorgere un rapporto processuale con effetti *ex nunc* e che, se la costituzione è avvenuta dopo la scadenza del termine per proporre l'impugnazione, non vale a rimuovere la decadenza già verificatasi, determinando l'inammissibilità dell'impugnazione stessa.

Comm. Trib. Prov. di Ravenna, Sez. III, 22/10/1997, n. 655 (in «*il fisco*» n. 2/2000, pag. 497).

La notificazione dell'avviso impugnato, effettuata ai sensi dell'art. 140, codice di procedura civile, si perfeziona, per il destinatario, al momento della compiuta giacenza, ovvero, se antecedente, al momento in cui l'atto viene materialmente ritirato. In quest'ultimo caso, pertanto, solo dal ritiro decorre il termine di decadenza per la proposizione del ricorso dinanzi alle Commissioni Tributarie.

Corte Cass., Sez. III, 5/12/1996.

L'ufficiale giudiziario deve indicare nella relata di notifica il luogo della consegna della copia e le generalità della persona alla quale è stata consegnata la copia, a pena di nullità della notificazione.

Corte Cass., Sez. I, 4/9/1996, n. 8071.

La notificazione eseguita a norma dell'art. 140, codice di procedura civile è nulla allorché dalla relata di notifica non risulti l'avvenuta affissione, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, dell'avviso di deposito di una copia dell'atto nella casa comunale; e la nullità non può essere superata attraverso una successiva attestazione dell'ufficiale giudiziario, che confermi l'esecuzione di tale formalità.

Corte Cass., Sez. II, 11/4/1996, n. 3403.

La relata di notifica fa fede fino a querela di falso per l'attività svolta dall'Ufficiale Giudiziario ivi descritta ed in generale per i fatti che egli abbia attestato come avvenuti in sua presenza, nonché per le dichiarazioni dallo stesso ricevute e trascritte; mentre in ordine alla veridicità del contenuto di dette dichiarazioni, come delle informazioni ed indicazioni assunte o ricevute dall'Ufficiale procedente è possibile offrire la prova contraria.

Corte Cass., Sez. I civ., 9/4/1996, n. 3263 (in «*il fisco*» n. 26/1996, pag. 6332).

Contenzioso - Notificazione - In genere - Omessa indicazione del luogo di consegna nella relata - Si presume avvenuta nel luogo indicato nell'atto stesso - Nullità - Non si verifica (D.Lgs. n. 546/1992, art. 17; D.P.R. n. 636/1972, art. 32; D.P.R. n. 600/1973, art. 60).

Consiglio di Stato, Sez. IV, 4/9/1996, n. 1009.

L'efficacia probatoria che l'art. 2700, codice civile riconosce all'atto pubblico sino a querela di falso, riguarda la provenienza del documento del pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché le dichiarazioni e gli altri fatti che il pubblico ufficiale dichiara avvenuto in sua presenza, ma non si estende al contenuto sostanziale delle dichiarazioni, che può essere contestato anche senza ricorrere alla querela di falso (nella specie, la relata di notifica del ricorso in appello dava atto della dichiarazione resa all'ufficiale giudiziario circa la corrispondenza dell'abitazione al luogo di residenza del destinatario della notifica).

Corte dei conti, Sez. giur. Reg. Basilicata, 24/7/1996, n. 86.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 138, codice di procedura civile, deve ritenersi regolarmente notificato l'atto che il destinatario abbia rifiutato di ricevere, a nulla rilevando che l'ufficiale giudiziario abbia tecnicamente affermato di non aver effettuato la notifica stessa.

Corte Cass., Sez. I civ., 7/4/1994, n. 3294 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Notificazione di avviso di accertamento - Inosservanza di uno dei requisiti previsti dall'art. 140, codice di procedura civile - Nullità sanabile dell'atto - Ricorso del contribuente volto ad eccepire la nullità della notifica - Sanatoria dell'irregolarità con effetto *ex tunc* ex art. 156, codice di procedura civile - Sussiste (D.P.R. n. 600/1973, art. 60).

Comm. Trib. Centrale, Sez. II, 4/11/1993, n. 3016 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Accertamento - Notificazione - Con il rito degli irreperibili - È consentita unicamente dopo l'esito negativo delle prescritte ricerche - Art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Corte Cass., Sez. I civ., 20/10/1993, n. 10378 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Notificazione - Data - Difformità tra l'originale e la copia consegnata al contribuente - Prevale questa (D.P.R. n. 636/1972, art. 32; D.Lgs. n. 546/1992, art. 16).

Comm. Trib. di I grado di Roma, Sez. I, 17/12/1993, n. 5800 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Ricorso - Copia del ricorso - Omessa spedizione all'ufficio - Lesione del contraddittorio - Sanabilità successiva - Ammissibilità (D.P.R. n. 636/1972, artt. 17 e 22).

Comm. Trib. di II grado di Trieste, Sez. I, 6/11/1992, n. 149 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Imposte dirette - Avviso di accertamento - Notificazione ex art. 140, codice di procedura civile - Relata di notifica - Omessa indicazione nella relata della ricerca del destinatario e dei consegnatari - Inesistenza giuridica della notifica - Sussiste - D.P.R. n. 600/1973, art. 60.

Corte Cass., Sez. I civ., 19/2/1992, n. 2060 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Notificazione - Nullità della notificazione - Per omessa indicazione nella relata del luogo di notifica - Non sussiste Contenzioso - Notificazione - Nullità della notificazione - Per mancanza del rapporto di convivenza nel consegnatario - Non sussiste (D.P.R. n. 636/1972, art. 32).

Comm. Trib. Centrale, Sez. VIII, 14/10/1991, n. 6841 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Appello - Notificazione - Esecuzione - Impossibilità presso domicilio indicato nel ricorso - Deposito presso segreteria Commissione Tributaria - Legittimità - Sussiste (D.P.R. n. 636/1972, art. 32-bis).

Corte App. di Roma, 11/12/1989, n. 2603 (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Accertamento - Avviso di accertamento - Notifica - Consegna a persona di cui all'art. 139, codice di procedura civile - Mancata indicazione nella relata del luogo di consegna - Nullità - Sussiste Accertamento - Avviso di accertamento - Onere della prova - Spetta all'Amministrazione (R.D. n. 639/1910, art. 2; D.P.R. n. 636/1972, art. 20).

Riferimenti bibliografici

BELLINI C., *Calcolo del termine per l'impugnazione dell'atto in caso di notifica ex art. 140 del codice di procedura civile*, in «*il fisco*» n. 2/2000, pagg. 431 e seguenti; D'AYALA VALVA F., *Voce Notifica (dir. Tributario)*, in «Enciclopedia giuridica», aggiornamento, 2000; BARTOLUCCI M., *Brevi note sulla notifica degli atti impositivi al contribuente*, in «Rassegna Tributaria» n. 5/1999, pagg. 1539 e seguenti; BELLINI L.-DE CESARE A., *Gli adempimenti necessari per la validità della notifica effettuata ai sensi dell'art. 140 del codice di procedura civile. Notifiche e nozione di domicilio fiscale*, in «*il fisco*» n. 32/1999, pagg. 10657 e seguenti; GASTALDELLO A.-TOMMASELLI M., *Il «consegnatario» delle notifiche degli atti finanziari sostanziali*, in «*Corr. Trib.*», n. 41/1999, pagg. 3078 e seguenti; CHINDEMI D., *La notificazione degli atti e delle sentenze nel processo tributario*, in «*Comm. trib.*», 1998, IV, pagg. 43 e seguenti; CUPPONE F., *Impugnazione della cartella esattoriale per vizio di notifica e sanatoria della nullità ex art. 156 del codice di procedura civile*, in «*il fisco*» n. 43/1998, pagg. 13976 e seguenti; GLENDI C., *Notifica del ricorso mediante consegna diretta al concessionario del servizio di riscossione*, in «*Riv. Giur. Trib.*», 1998, pagg. 137 e seguenti; IPPOLITO S., *I soggetti legittimati alle notificazioni tributarie: stato giuridico e responsabilità connesse all'azione di notifica - Il giudizio di responsabilità*, in «*il fisco*» n. 44/1998, pagg. 14393 e seguenti; MAIO P., *Procedimento e notifica a controparte della sentenza favorevole*, in «*il fisco*» n. 18/1998, pagg. 5792 e seguenti; TROVATO S., *Gli effetti della mancata notificazione della sentenza della commissione tributaria regionale al domiciliatario ex lege*, in «*il fisco*» n. 43/1998, pagg. 13946 e seguenti; BRUZZONE M., *Il luogo delle comunicazioni e delle notificazioni degli atti del processo tributario*, in «*Riv. Giur. Trib.*», 1997, pagg. 933 e seguenti; DE LUCIA A.-DI GIACOMO E., *La notifica dell'avviso di accertamento è nulla se non si osserva la disciplina dell'art. 140 del codice di procedura civile*, in «*il fisco*» n. 29/1997, pagg. 8195 e seguenti; MARINI G.-PATRIZI G., *La notifica degli atti dell'Amministrazione finanziaria e le sue problematiche*, in «*il fisco*» n. 3/1997, pagg. 631 e seguenti; ZAMPETTI M.S., *Brevi cenni ad alcune problematiche in ordine alla notifica di atti tributari*, in «Rassegna Tributaria», 1997, pagg. 209 e seguenti; BRUZZONE M., *Comunicazioni di atti processuali a destinatari irreperibili*, in «*Riv. Giur. Trib.*», 1996, pagg. 659 e seguenti; BRUZZONE M., *L'irreperibilità nella notifica di atti a persone giuridiche*, in «*Riv. Giur. Trib.*», 1996, pagg. 872 e seguenti; CHINDEMI D., *Sulla difformità della data risultante dall'originale della relata di notifica rispetto a quella indicata nella copia notificata*, in «*Nuova giur. civ.*», 1996, I, pagg. 237 e seguenti; ZAMPETTI M.S.,

Brevi note in tema di notifica a contribuente defunto, in «Rassegna Tributaria», 1996, pagg. 1440 e seguenti; D'AYALA VALVA F., *Sulla notifica degli atti a cura della parte nel processo tributario*, in «Riv. Dir. Trib.», n. 2/1993, II, pagg. 150 e seguenti; GLENDI C., *Notificazioni e comunicazioni nel diritto tributario*, in «Boll. Trib.», 1983, pagg. 1563 e seguenti; D'AYALA VALVA F., *Sulla notificazione di un avviso di accertamento a società, ai sensi dell'art. 140 codice di procedura civile*, in «Riv. Dir. Fin.», 1982, II, pagg. 133 e seguenti; DUS A., *Le notificazioni fiscali*, in «Dir. Prat. trib.», 1979, pag. 317; D'AYALA VALVA F., *Notificazione*, in «Enc. dir.», XX-VIII, Milano, 1978, pag. 735; FANTOZZI A., *Questioni vecchie e nuove in tema di notifica non in mani proprie degli atti tributari*, in «Giur. Cost.», 1974, pagg. 2715 e seguenti; D'AYALA VALVA F., *Sulla notifica di un atto di accertamento fiscale, effettuato a mezzo consegna di copia di esso a persona di famiglia*, in «Riv. Dir. Fin.», 1972, II, pagg. 360 e seguenti.

Per quanto attiene al dibattito sulla notifica della sentenza di secondo grado e del ricorso per cassazione, cfr.: GLENDI C., *Perduranti incertezze su proposizione e notifica di ricorsi in Cassazione contro l'A.F.*, in «Corr. Trib.», 2000, n. 1, pagg. 58 e seguenti; VILLANI M., *Per un «Giusto» Processo Tributario*, Lecce, 2000, pagg. 55 e seguenti; GLENDI C., *Notificazione di sentenze della C.T.R.: contrastante orientamento della Cassazione*, in «Corr. Trib.», 1999, n. 1, pagg. 12 e seguenti; LUNELLI R., *Luogo di notificazione delle sentenze del giudice tributario d'appello*, in «il fisco» n. 17/1999, pagg. 5850 e seguenti; LUPI R., *Avvocatura e Ufficio tra notifica della sentenza e del ricorso per cassazione*, in «Corr. Trib.», 1999, n. 19, pagg. 1441 e seguenti; LUPI R., *Notifica di sentenze di II grado tra Ufficio e Avvocatura di Stato*, in «Corr. Trib.», 1999, n. 6, pagg. 395 e seguenti; MULEO S., *Sulla necessità della notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali ai fini dell'assolvimento dell'onere di notificazione per far decorrere il termine breve di impugnazione*, in «Boll. Trib.», 1999, pagg. 5 e seguenti; MANZON E., *Sentenza d'appello favorevole al contribuente e decorrenza del termine breve per l'impugnazione nella recente evoluzione della giurisprudenza della Cassazione*, in «Riv. Dir. Trib.», 1998, II, pagg. 904 e seguenti.

Prassi

C.M. n. 16/E/99/214296 del 27 gennaio 2000 Dir. risc. (in «il fisco» n. 6/2000, pag. 1709).

Nei casi in cui destinatario di un atto (avviso di accertamento, richiesta istruttoria, ecc.) sia un soggetto non residente nel territorio dello Stato, l'ufficio operativo che ha emanato l'atto stesso, contestualmente alla notifica ai sensi dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973, da effettuarsi sempre all'interno dei confini nazionali e che garantisce, comunque, sotto il profilo giuridico il perfezionamento della notifica, deve, altresì, darne comunicazione al destinatario medesimo all'indirizzo del Paese estero di residenza, con avviso da inoltrare per posta ordinaria. Ovviamente, purché l'indirizzo estero sia reperibile attraverso l'Aire o sulla base di altre informazioni in possesso

dell'ufficio. Tale procedura, già anticipata nella prassi dal Dip. Entrate, tende a rendere più tempestiva la conoscenza effettiva dell'atto, ritualmente notificato in territorio italiano, da parte del destinatario. Resta fermo, peraltro, che tale comunicazione ha soltanto finalità informative ed è, quindi, assolutamente priva degli effetti legali che discendono, invece, esclusivamente dal compimento delle formalità previste dall'art. 60, D.P.R. n. 600/1973. Anche per le cartelle di pagamento, di qualunque natura sia il credito iscritto a ruolo, la notifica a soggetti residenti all'estero va eseguita in Italia presso il domicilio fiscale del contribuente, come individuato dagli artt. 58 e 59, D.P.R. n. 600/1973. Perciò il competente concessionario della riscossione, se conosce l'indirizzo del debitore, provvederà, subito dopo aver eseguito la notifica, ad inviargli la relativa comunicazione, con le modalità sopra illustrate a proposito degli atti tributari emanati dagli uffici del Dipartimento.

R.M. n. 135/E-II-3-817 in data 30 maggio 1997 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «*il fisco*» n. 24/1997, pag. 6814).

Contenzioso tributario - Commissioni tributarie - Trattazione della controversia - Comunicazione da parte delle segreterie degli avvisi di trattazione e dei dispositivi delle sentenze - Modalità.

C.M. n. 291/E-II-3-5011 in data 18 dicembre 1996 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «*il fisco*» n. 48/1996, pag. 11594).

Contenzioso tributario - Nuova disciplina - Modifiche - Innovazioni introdotte dal D.L. 8 agosto 1996, n. 437 - Istruzioni e chiarimenti.

7. LA FORMAZIONE DEL FASCICOLO DI PARTE.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI

Indice del fascicolo

della società nel giudizio contro l'Ufficio
cio

- 1) Originale o copia del ricorso;
- 2) Fotocopia della ricevuta di spedizione postale(*se il ricorso è stato spedito per posta*);
- 3) Copia dell'atto impugnato;
- 4) Altri documenti.

Luogo e data

Firma del difensore
(Avv./Dott./Rag. ...)

Data, firma e timbro del Segretario

Nota: *Al momento della costituzione in giudizio, ai sensi dell'art. 22, D.Lgs. 546/1992, il ricorrente deve depositare, presso la Segreteria della Commissione Tributaria adita, il fascicolo di parte, che dovrà essere custodito in un'unica cartella col fascicolo dell'Ufficio contenente tutti gli atti del processo. Il fascicolo di parte, ai sensi degli artt. 72 e seguenti delle disp. att., codice di procedura civile, deve contenere l'originale del ricorso notificato a norma degli artt. 137 e seguenti, codice di procedura civile ovvero, copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. Nel caso di notifica a mezzo consegna diretta all'ufficio del Ministero delle Finanze o all'Ente locale, l'impiegato addetto alla ricezione ne rilascia ricevuta sulla copia. Il ricorso e i documenti devono essere inseriti in sezioni separate del fascicolo di parte. Sulla copertina del fascicolo di parte debbono essere iscritti i dati identificativi delle parti e l'oggetto della controversia. Il Segretario, dopo aver controllato la regolarità - anche fiscale - degli atti e dei documenti contenuti nel fascicolo di parte, sottoscrive l'indice del fascicolo ogni volta che viene inserito in esso un atto o un*

documento. Gli atti ed i documenti inseriti nel fascicolo, devono essere muniti di un numero progressivo corrispondente a quello risultante dall'indice ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 36 disp. att., codice di procedura civile.

Riferimenti giurisprudenziali

Comm. Trib. Centrale, Sez. VII, 16/6/1998, n. 3387 (in banca dati «il fiscovideo»). Contenzioso - Ricorso - Deposito presso la Segreteria - Contestazione della data apposta sull'atto - Querela di falso - Proposizione - Necessità - Sussiste - Art. 17, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Art. 22, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Comm. Trib. Prov. di Salerno, Sez. XVIII, 23/10/1998, Ordinanza n. 136 (in banca dati «il fiscovideo»).* Processo tributario - Ricorso - Contro l'iscrizione a ruolo del Centro di Servizio - Presentazione della copia alla Commissione Tributaria - Spedizione a mezzo servizio postale - Ammissibilità - Non sussiste - Art. 17, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Art. 22, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Comm. Trib. Prov. di Bari, Sez. XXIV, 3/6/1998, n. 27 (in banca dati «il fiscovideo»).* Contenzioso - Termine per la costituzione in giudizio - Perentorio per il ricorrente - Meramente ordinatorio per l'ufficio - Questione di legittimità costituzionale - Violazione del principio di uguaglianza - Manifesta infondatezza - Artt. 22 e 23, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Art. 3, Costituzione *Comm. Trib. Prov. di Livorno, Sez. I, 19/5/1998, n. 128 (in banca dati «il fiscovideo»).* Processo tributario - Procedimento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale - Costituzione in giudizio del ricorrente - Invio degli atti mediante il servizio postale - Inammissibilità - Sussiste - Ricorso - Inammissibilità - Sussiste Processo tributario - Del giudice tributario. Astensione - Del presidente che ha pronunciato decreto di inammissibilità del ricorso - Necessità - Non sussiste - Artt. 6 e 22, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Comm. Trib. Prov. di Venezia, Sez. II, 17/2/1998, Ordinanza n. 7 (in «Rassegna Tributaria» n. 5/1998, pag. 1343).* Contenzioso - Sospensione giurisdizionale dell'atto - Ruolo emesso dal Centro di Servizio - Istanza depositata prima che siano trascorsi sei mesi dalla spedizione - Ammissibilità - Costituzione del rapporto processuale - Necessità del deposito di altra copia del ricorso nei termini precisati dall'art. 10, D.P.R. n. 787/1980 - Art. 47, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Art. 36-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 *Comm. Trib. Prov. di Livorno, Sez. V, 16/1/1998, n. 403 (in banca dati «il fiscovideo»).* Processo tributario - Commissione Tributaria Provinciale - Costituzione in giudizio del ricorrente - Invio atti mediante il servizio postale - Inammissibilità - Sussiste - Ricorso - Inammissibilità - Sussiste - Art. 22, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Comm. Trib. Prov. di Pisa, Sez. I, 31/12/1997, n. 442 (in banca dati «il fiscovideo»).* *Comm. Trib. Reg. di Roma, Sez. VIII, 3/3/1997, n. 97080014 (in banca dati «il fiscovideo»).* Contenzioso - Costituzione in giudizio - Da parte degli eredi rinun-

zianti - Non comporta un'accettazione tacita dell'eredità Successioni - Rinuncia all'eredità - Tutela del creditore (nella specie l'Amministrazione finanziaria) - Necessità di esercitare l'azione prevista dall'art. 524, codice civile - Sussiste - Art. 22, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Comm. Trib. Reg. di Bari, 4/2/1997, n. 3*. A far data dal 1° gennaio 1997, la costituzione in giudizio del ricorrente, mediante deposito del fascicolo di parte, e la costituzione in giudizio della parte resistente, esigono il deposito contestuale in triplice copia ed in carta semplice di ogni atto e documento pertinenti, mentre, in relazione ai ricorsi già depositati a quella data, entro il termine di cui all'art. 32, D.Lgs. n. 546/1992, per il deposito di documenti e memorie, dovrà provvedersi al deposito sempre in triplice copia ed in carta semplice, del ricorso, della sentenza impugnata, dell'atto di costituzione in giudizio e di ogni altro documento. La costituzione del ricorrente ex art. 22, D.Lgs. n. 546/1992 deve avvenire con la consegna *brevi manu* alla Segreteria della Commissione dell'originale del ricorso (notificato, spedito o consegnato alla controparte) e dei relativi allegati e non per il tramite del servizio postale. Il reclamo proposto contro il decreto presidenziale che ha dichiarato inammissibile il ricorso, perché non seguito da tempestiva e rituale costituzione del ricorrente in giudizio, dev'essere, quindi, rigettato, con la conferma del provvedimento impugnato e la dichiarata estinzione del processo. *Comm. Trib. Prov. di Bolzano, Sez. VI, 13/12/1997, n. 107* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Processo tributario - Ricorrente - Costituzione in giudizio - Fotocopia della ricevuta di deposito del ricorso rilasciata dall'ufficio - Deposito nella Segreteria della Commissione - Necessità - Sussiste - Art. 22, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Comm. Trib. Reg. Friuli-Venezia Giulia, 14/11/1996*. Il presidente di sezione della Commissione Tributaria, su istanza del difensore della parte, ai sensi degli artt. 184-bis e 294, codice di procedura civile, può concedere la rimessione in termini del richiedente, al fine della costituzione in giudizio, differendo contestualmente la prima udienza già fissata per la trattazione. *Corte Cass., Sez. III, 13/1/1994, n. 295*. La sottoscrizione dell'indice del fascicolo da parte del cancelliere è richiesta per l'attestazione della regolarità della esibizione degli atti e dei documenti che la parte vi inserisce nonché della data dell'esibizione, avendo lo scopo precipuo di mettere i documenti esibiti a disposizione della controparte in modo che la stessa possa compiutamente esercitare il diritto di difesa; pertanto, in mancanza di contestazioni sulla esibizione o sui documenti, l'omissione della sottoscrizione dell'indice del fascicolo di parte da parte del cancelliere costituisce mera irregolarità formale, del tutto irrilevante. *Corte Cass., Sez. II, 29/4/1993, n. 5077*. L'omesso esame di un documento riconducibile al vizio di omessa motivazione su di un punto decisivo della controversia presuppone che esso sia stato ritualmente prodotto in giudizio e cioè che il documento sia posto nella reale disponibilità dell'ufficio, per essere inserito nel fascicolo di parte con l'adempimento delle formalità previste dall'art. 74, disp. att., codice di procedura civile, al fine di essere utilizzato come fonte di prova da parte del

giudice (nella specie, il documento era stato incluso nell'indice del fascicolo di parte, peraltro non sottoscritto dal cancelliere ai sensi dell'art. 74 citato).

Riferimenti bibliografici

GLENDI C., *Modi e termini per la costituzione del ricorrente e dell'ufficio nel nuovo processo tributario*, in «Riv. Giur. Trib.», 1998, n. 6, pagg. 552 e seguenti; AMATUCCI A., *Inammissibilità del ricorso per vizi nella costituzione del ricorrente*, in «Corr. Trib.», 1996, pag. 2995; MARINUCCI G., *Alcune osservazioni sul regime del bollo nel processo tributario*, in «il fisco» n. 22/1996, pagg. 5544 e seguenti; NAPOLITANO F., *Obbligo di nomina del difensore e costituzione in giudizio delle parti*, in «Corr. Trib.», 1996, pag. 1545.

Prassi

C.M. n. 291/E-II-3-5011 in data 18 dicembre 1996 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «il fisco» n. 48/1996, pag. 11594). Contenzioso tributario - Nuova disciplina - Modifiche - Innovazioni introdotte dal D.L. 8 agosto 1996, n. 437 - Istruzioni e chiarimenti

8. LA SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE.

REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI
SEZIONE ...

Riunita con l'intervento dei Signori:

- 1) Presidente
- 2) Componente-relatore
- 3) Componente

in camera di consiglio ha emesso la seguente sentenza, su ricorso avente il n.
di Ruolo Generale, proposto dalla società, difesa dall'Av-
v./Dott./Rag. ed elettivamente domiciliata presso il suo
studio in., nei confronti: dell'Ufficio

(Oggetto della domanda, svolgimento del processo e motivi della decisione)

P.Q.M.

Il Collegio, definitivamente pronunciando, Condanna
..... alle spese di giudizio, liquidate nella misura di lire
Così deciso in, il

L'Estensore
depositata in segreteria in data

Il Presidente
Firma del segretario

Nota: *Il Collegio giudicante subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio. Ad essa possono partecipare soltanto i Giudici che hanno assistito alla discussione. Il Collegio, sotto la direzione del Presidente, decide gradatamente le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio e, quindi, il merito della causa. La decisione è presa a maggioranza di voti. Il primo a votare è il relatore, quindi l'altro giudice, ed infine il Presidente. Chiusa la votazione, il Presidente scrive e sottoscrive il dispositivo. La motivazione è quindi stesa dal Relatore, a meno che il Presidente non creda di stenderla egli stesso o affidarla all'altro giudice.*

Riferimenti giurisprudenziali

Corte Cass., Sez. I civ., 27/10/1999, n. 12070 (in banca dati «il fiscovideo»).
Contenzioso - Spese di giudizio - Compensazione - Esistenza di «giusti motivi» - Valutazione discrezionale - Si sottrae al giudizio di legittimità - Art. 15, comma 1,

D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Art. 92, codice di procedura civile *Corte Cass., Sez. I civ., 15/9/1999, n. 9825* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Processo tributario - Contenuto della sentenza - Motivazione - Rinvio alle argomentazioni svolte in altra sentenza dello stesso organo - Questioni nelle due sentenze legate tra loro da vincolo di consequenzialità necessaria - Legittimità - Sussiste - Art. 36, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Corte Cass., Sez. lav., 18/8/1999, n. 8710*. La sottoscrizione della sentenza da parte di un magistrato collocato a riposo successivamente alla deliberazione non costituisce motivo di nullità ai sensi dell'art. 161, codice di procedura civile, dovendosi altresì escludere, in tale ipotesi, la configurabilità di una pronuncia emessa a *non iudice*. *Corte Cass., Sez. I, 7/7/1999, n. 7055*. La sottoscrizione di una sentenza emessa da un organo collegiale ad opera di un magistrato che non componeva il collegio giudicante, in luogo del magistrato che ne faceva parte e che avrebbe dovuto sottoscriverla, integra l'ipotesi della mancanza della sottoscrizione della sentenza da parte del giudice disciplinata dall'art. 161, comma 2, codice di procedura civile; il difetto di detta sottoscrizione, se rilevato nel giudizio di cassazione, comporta la dichiarazione di nullità della sentenza ed il rinvio della causa ai sensi degli artt. 354, comma 1, 360, n. 4), e 383, ultimo comma, codice di procedura civile al medesimo giudice che ha emesso la sentenza carente di sottoscrizione, il quale viene investito del potere-dovere di riesaminare il merito della causa stessa e non può limitarsi alla mera rinnovazione della sentenza. *Corte Cass., Sez. I, 29/5/1999, n. 5250*. La sottoscrizione della sentenza da parte del presidente, anche come relatore, non seguita da quella di altro membro del collegio come estensore equivale alla sottoscrizione del presidente anche come estensore, in quanto nella normalità dei casi la motivazione è stesa dal medesimo relatore ai sensi dell'art. 276, codice di procedura civile. *Corte Cass., Sez. I, 24/5/1999, n. 5038* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Non può trovare ingresso, nel presente giudizio, la questione, posta dalla società controricorrente, del valore probatorio nel processo tributario delle dichiarazioni contrastanti con le risultanze della documentazione contabile rese da terzi alla polizia tributaria, trattandosi di questioni che non hanno riscontro nella motivazione della sentenza impugnata. Va ricordato, al riguardo, che la parte totalmente vittoriosa non può, al pari del ricorrente, prospettare nel giudizio di Cassazione questioni nuove che non siano state sottoposte all'esame del giudice di merito, ma può solo riproporre, attraverso lo strumento imprescindibile del ricorso incidentale condizionato, le eccezioni sulle quali il giudice di merito si sia pronunciato in senso ad essa sfavorevole ovvero non si sia pronunciato perché assorbite. *Corte Cass., Sez. I, 21/4/1999, n. 3931*. In tema di sottoscrizione di sentenze, la parte che, in presenza di una firma illeggibile, intenda superare la presunzione di appartenenza della medesima al magistrato indicato come presidente del collegio nell'intestazione del provvedimento non può limitarsi a rilevare la esistenza di un qualsivoglia impedimento del presidente stesso con riferimento alla data del deposito della sentenza in cancelleria, ma deve fornire la prova di un impedimento tale da consentire di escludere con certezza l'appartenenza della firma illeggibile a quel magistrato (decesso, o altro impedimento fisico verificatosi in epoca immediatamente successiva alla deliberazione della decisione, idoneo ad escludere, per la sua portata, la materiale possibilità della sottoscrizione della sentenza fino al

momento del suo deposito in cancelleria); non è, pertanto, idonea ad integrare gli estremi della prova predetta la deduzione che l'originale della sentenza risulti pervenuto in cancelleria in una data in cui il presidente del collegio era sottoposto alla misura cautelare della sospensione dalle funzioni, poiché il deposito in cancelleria e la conseguente pubblicazione del provvedimento non costituiscono circostanze idonee ad escludere in via assoluta la possibilità di una anteriore sottoscrizione da parte del presidente sospeso (al quale non è, del resto, attribuito istituzionalmente il compito di provvedere al deposito della sentenza). **Corte Cass., Sez. V, 11/3/1999**. In tema di nullità della sentenza per omessa sottoscrizione da parte del giudice che l'ha emessa, poiché la nullità di un atto rende invalidi gli atti consecutivi che da quello dipendano, ma non anche quelli antecedenti, l'effetto concreto dell'annullamento della sentenza è costituito dalla necessità della rimozione dell'atto nullo, con conseguente regressione del procedimento allo stato e grado in cui si è verificata la nullità, la quale potrà essere sanata dallo stesso giudice che ad essa ha dato luogo (nella fattispecie, la Corte ha annullato con rinvio al medesimo giudice che, con la omessa sottoscrizione della sentenza-documento, aveva causato la nullità dedotta dal ricorrente). **Corte Cass., Sez. I civ., 11/1/1999, n. 166** (in banca dati «*il fiscovideo*»). Processo tributario - Ricorso - Socio di società di fatto - Avverso il maggior reddito accertato a suo carico in conseguenza di accertamento di maggior reddito a carico della società - Ammissibilità - Sussiste Processo tributario - Sentenza - Motivazione - Fondata sulla constatazione che la controversia in esame comporta la identica conclusione di altra decisa dallo stesso giudice - Legittimità - Sussiste - Artt. 14, 18, 36, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546 **Corte Cass., Sez. I civ., 7/1/1999, n. 46** (in banca dati «*il fiscovideo*»). Riscossione - Versamento diretto - Acconto d'imposta - Rimborso - Richiesta - Termine - Decorrenza - Dal versamento del saldo Processo tributario - Sentenza - Motivazione - Rimborso - Diritto - Mancata prova da parte del contribuente - Desumibilità del diritto dalla mancata contestazione della documentazione di causa, da parte dell'ufficio - Non sussiste - Difetto di motivazione - Sussiste - Art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, 602 - Art. 36, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 **Comm. Trib. Reg. Basilicata, Sez. I, 23/6/1999, n. 179**. Dei motivi innanzi riassunti carattere preliminare e prioritario va riconosciuto al secondo motivo con il quale, sotto il profilo del difetto di motivazione della sentenza impugnata, se ne denuncia, in sostanza, la nullità ai sensi dell'art. 132, n. 4), codice di procedura civile. Il mezzo è infondato. Occorre, in proposito, ricordare che ai sensi dell'art. 132, comma 2, n. 4), codice di procedura civile e dell'art. 118, disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, i cui principi debbono ritenere implicitamente richiamati dall'art. 36, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 per effetto del rinvio alle norme del codice di procedura civile effettuato dall'art. 30, legge delega sulla riforma del contenzioso tributario 30 dicembre 1991, n. 413, la motivazione della sentenza, quale requisito imprescindibile ai fini di consentire il controllo del procedimento logico-critico seguito dal giudice per giungere alla decisione finale, non richiede che quegli debba valutare singolarmente tutte le risultanze processuali e confutare tutte le ragioni prospettate dalle parti, essendo sufficiente, invece, che egli, a tale scopo, dopo di aver valutato le une e le altre nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il proprio convinci-

mento, dovendosi, in tal modo ritenere implicitamente disattesi tutti gli altri rilievi e circostanze che, quantunque non menzionati specificamente, si rivelano logicamente incompatibili con la decisione adottata (Corte Cass. 25 maggio 1995, n. 5748). Ne consegue che la carenza o la difettosità della motivazione possono riverberarsi sulla validità della sentenza solo quanto la rendano inidonea al raggiungimento del suo scopo pratico (art. 156, comma 2, codice di procedura civile), impedendo, cioè, di individuare con sufficiente certezza gli elementi di fatto o presupposti nella decisione delle varie questioni. A codesti requisiti ha sufficientemente corrisposto la sentenza impugnata la quale, per escludere la illegittimità dell'accertamento per coefficienti presuntivi effettuato dall'Ufficio, si è richiamato, per un verso, al potere delegato in materia di coefficienti al Presidente del Consiglio dei Ministri (erroneamente si parla, in proposito, di Ministero delle Finanze) dal D.L. 2 marzo 1989, n. 69 ed alla natura di presunzioni legali semplici suscettibili di prova contraria, cui dà luogo il decreto presidenziale emesso in attuazione del decreto-legge sopraindicato e, dall'altro, per escludere la operatività, nella specie, della previsione esentativa dalla imposta Ilor, di cui all'art. 115, lettera *e-bis*), D.P.R. n. 917/1986, ha osservato che nessuna dimostrazione era stata data - nella specie - che la forza-lavoro impiegata dal ricorrente nella sua impresa si fosse attestata su di un numero non superiore alle tre unità. Com'è facile osservare, le ragioni che sorreggono la sentenza impugnata possono anche apparire non condivisibili nel loro contenuto di merito e possono anche meritare un giudizio di disapprovazione sul piano della interpretazione logico-critica ma non possono sicuramente dare adito alla sanzione di nullità della sentenza per mancanza di motivazione, dato che, gli elementi che ne sono stati posti a base sono sicuramente idonei a dar ragione del procedimento logico critico seguito dai primi giudici nella formazione del proprio convincimento. **Comm. Trib. Reg. Basilicata, Sez. I, 31/5/1999, n. 99** (in banca dati «*il fiscovideo*»). La motivazione della sentenza è un requisito imprescindibile ai fini di consentire il controllo del procedimento logico-giuridico seguito dal giudice per giungere alla decisione finale. A tale fine, non è richiesta la valutazione singola di tutte le risultanze processuali e la confutazione di tutte le ragioni prospettate dalle parti, essendo sufficiente, a tale scopo, dopo avere valutato le une e le altre nel loro complesso, l'indicazione degli elementi sui quali il giudice intende fondare il proprio convincimento, dovendosi, in tal modo, ritenere implicitamente disattesi tutti gli altri rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, si rivelano logicamente incompatibili con la decisione adottata. Si rileva, inoltre, che il giudice tributario, investito del sindacato di legittimità di un accertamento tributario, può e deve verificare la sussistenza o meno dei presupposti idonei a legittimare il potere esercitato in concreto dall'Amministrazione, valutando, a tale fine, le circostanze di fatto prospettate dalle parti, nonché gli elementi di prova dalle stesse offerti. Tuttavia, il giudice non può assolutamente spingere il proprio esame sino al punto di sostituire il metodo di accertamento seguito in concreto dall'Ufficio con uno di tipo diverso, in quanto, così operando, il giudice tributario verrebbe inammissibilmente ad esercitare un potere - quello appunto di accertamento - che non gli appartiene, ma che è di esclusiva spettanza dell'Amministrazione attiva. **Corte Cass., Sez. I civ., 21/10/1998, n. 10410** (in banca dati «*il fiscovideo*»). Processo tri-

butario - Contenuto della sentenza - Motivazione - Rinvio alle argomentazioni svolte in altra sentenza dello stesso organo - Questioni nelle due sentenze legate tra loro da vincolo di consequenzialità necessaria - Legittimità - Sussiste - Art. 36, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Qualora il medesimo organo si trovi a pronunciare contestualmente più decisioni in cui siano affrontate questioni legate fra loro con un vincolo di consequenzialità necessaria, è consentito che la motivazione di una decisione consista in un rinvio alle argomentazioni svolte nell'altra. In tale caso, non si ha tanto la motivazione di una sentenza *per relationem*, cioè mediante rinvio agli argomenti contenuti in altra sentenza, ma piuttosto la constatazione che la decisione in un certo senso di una delle controversie comporta necessariamente identica conclusione per l'altra. Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Regionale del Friuli-Venezia Giulia, rilevato che con altra sentenza aveva dichiarata illegittima la rettifica del reddito di una società di fatto per un determinato periodo d'imposta, per gli stessi motivi aveva dichiarato illegittima la rettifica del reddito di partecipazione societaria di un socio della stessa per lo stesso periodo d'imposta, osservando di non potere che consequenzialmente uniformarsi all'esito della vertenza principale, essendo l'accertamento nei confronti del socio un effetto automatico della rettifica del reddito complessivo dichiarato, ai fini Ilor, dalla società. In senso conforme si vedano le sentenze della Corte di Cassazione 10 luglio 1991, n. 7654, in tema di ricchezza mobile (in «Corr. Trib.» n. 36/1991, pag. 2710) e 1° aprile 1992, n. 3923, in tema di conseguenze della prima decisione sull'imponibile del medesimo contribuente ai fini dell'imposta complementare (ivi n. 43/1992, pag. 3109). **Corte Cass., Sez. lav., 21/5/1998, n. 5100.** La sottoscrizione della sentenza da parte di un giudice estraneo al collegio giudicante è equiparabile alla omessa sottoscrizione e pertanto comporta la nullità insanabile della sentenza stessa a norma degli art. 132 e 161, codice di procedura civile; a tale nullità, ove rilevata nel giudizio di cassazione, consegue, anche nel rito del lavoro, la rimessione della causa allo stesso giudice perché riesamini il merito nella pienezza dei suoi poteri decisorii, senza limitarsi alla rinnovazione della redazione della sentenza sulla base del dispositivo, ancorché letto in udienza come nel rito del lavoro, atteso che, a norma dell'art. 162, codice di procedura civile, la nullità si estende anche al momento deliberativo, momento che, a seguito del deposito della sentenza, ha perso ogni autonomia. **Corte Cass., Sez. I, 4/5/1998, n. 4403.** Gli artt. 353 e 354, codice di procedura civile sulla rimessione della causa al primo giudice, integrano disposizioni eccezionali, rispetto al principio generale secondo cui la nullità della sentenza appellabile si traduce in motivo di impugnazione e non dispensa il giudice di appello dalla trattazione e dalla decisione nel merito, e - quindi - sono suscettibili di interpretazione estensiva ma non anche di applicazione analogica all'infuori dei casi espressamente e tassativamente elencati; d'altronde, le regole in tema di astensione e di ricasazione del giudice ed i provvedimenti che ne facciano applicazione, riguardando la composizione del collegio per una determinata controversia nell'ambito dello stesso ufficio, non toccano la sussistenza della *potestas iudicandi* del singolo magistrato (la quale deriva dalla sua appartenenza all'ordine giudiziario ed all'organo munito di giurisdizione e competenza), ma attengono ai presupposti per l'esercizio in concreto delle relative funzioni; da ciò consegue che la partecipazione al collegio di

un giudice in precedenza autorizzato ad astenersi per una certa causa, se infirma la sentenza in essa resa, non legittima l'applicazione dei predetti artt. 353 e 354, perché implica un vizio che non è contemplato dalle norme medesime e che non è assimilabile a quelli del difetto di giurisdizione per irregolare costituzione dell'organo giudicante, ovvero del difetto di sottoscrizione della sentenza, essendo queste ultime ipotesi caratterizzate dall'inesistenza dell'atto decisorio, per effetto della provenienza da un soggetto privo di attribuzioni giurisdizionali, o per effetto della non riferibilità ad un soggetto munito delle attribuzioni stesse. **Corte Cass., Sez. I, 9/3/1998, n. 2582.** L'omessa sottoscrizione della sentenza collegiale da parte di uno dei magistrati tenuti alla sottoscrizione a norma dell'art. 132, codice di procedura civile determina la nullità insanabile della sentenza medesima, restando esclusa l'applicabilità del procedimento di correzione degli errori materiali e la possibilità di distinguere tra omissione intenzionale o involontaria, cioè provocata da errore o dimenticanza (nella fattispecie la sentenza, pur dando atto che essa veniva sottoscritta dall'estensore e dal consigliere anziano per il decesso del presidente intervenuto dopo la deliberazione, recava in calce la firma del solo estensore). **Comm. Trib. Centrale, Sez. XXIII, 18/11/1998, n. 5734** (in «*il fisco*» n. 6/1999, pag. 1850). Contenzioso - Decisione - Contrasto tra motivazione e dispositivo - Prevalenza del dispositivo - Si verifica - Ricorso contro la motivazione - Mancanza di interesse - Inammissibilità - Artt. 20, 23 e 37, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 **Comm. Trib. Centrale, Sez. XI, 21/1/1998, n. 201.** L'obbligo di motivare le decisioni delle Commissioni Tributarie [art. 37, n. 2), D.P.R. n. 636/1972 e art. 111, Costituzione] è soddisfatto qualora il giudice affronti i problemi giuridici prospettati dalle parti ed esponga in modo adeguato ed autonomo, ancorché sintetico, le ragioni in fatto ed in diritto che giustificano la decisione adottata; pertanto, è sufficientemente motivata la decisione di secondo grado che, sia pure in modo conciso, ma adeguato e coerente, indichi gli elementi di fatto (valore dei cali e dei deperimenti subiti dalle merci, sconti e prezzi di vendita) su cui è fondata l'estimazione espressa in dispositivo e svolga diffuse e ben precisate argomentazioni in senso contrario alle richieste della parte privata. **Comm. Trib. Centrale, Sez. XXI, 16/1/1998, n. 103** (in banca dati «*il fiscovideo*»). L'inammissibilità, l'irricevibilità e tutte le altre eccezioni pregiudiziali che investono il ricorso sono rilevabili d'ufficio in qualunque stadio del processo; pertanto, non è viziata da extrapetizione la decisione di secondo grado che conferma l'irricevibilità del ricorso già decisa in primo grado, anche se tale eccezione risulta riproposta in una memoria difensiva e non con appello incidentale. **Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, 19/5/1998, n. 61** (in banca dati «*il fiscovideo*»). In caso di un giudizio di ottemperanza per l'esecuzione di una sentenza delle Commissioni Tributarie (nella specie, sentenza passata in giudicato emessa dalla Commissione di primo grado), proposto davanti ad un organo incompetente (nella specie, Commissione Tributaria Regionale), il ricorso per ottemperanza deve essere dichiarato inammissibile. **Comm. Trib. Reg. di Firenze, Sez. I, 19/3/1998, Ordinanza** (in «*Rassegna Tributaria*» n. 3/1998, pag. 824). Nel processo tributario non è applicabile l'art. 283, codice di procedura civile, che attribuisce al giudice di appello il potere di sospendere l'efficacia esecutiva della sentenza impugnata. **Comm. Trib. Reg. di Roma, Sez. V, 23/2/1998** (in «*il fisco*» n. 16/1998, pag. 5159). L'Am-

ministrazione finanziaria ha il potere-dovere di provvedere all'istanza del contribuente che solleciti l'esercizio dell'autotutela, malgrado questo sia destinatario di una sentenza passata in giudicato sul medesimo oggetto, motivandone l'accoglimento o il rigetto non meramente formali. **Comm. Trib. Prov. di Bologna, Sez. XV, 10/10/1998, n. 1238** (in «*il fisco*» n.3/1999, pag. 888). Sanzioni amministrative - Disposizioni generali - Ipoteca e sequestro conservativo - Procedura - Autonomia - Applicabilità delle regole del processo tributario - Svolgimento in camera di consiglio sentite le parti - Ammissibilità dell'integrazione probatoria - Inscindibilità del dispositivo dalla motivazione - Artt. 7, 35, 36, 37 e 47, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Artt. 22 e 29, comma 1, lettera a), D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 - Artt. 26 e seguenti, L. 7 gennaio 1929, n. 4 - Art. 669-bis, codice di procedura civile Sanzioni amministrative - Disposizioni generali - Ipoteca e sequestro conservativo - Presupposti - *Fumus boni iuris* - *Periculum in mora* - Valutazione - Artt. 22 e 29, comma 1, lettera a), D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 - Artt. 26 e seguenti, L. 7 gennaio 1929, n. 4 - Art. 669-bis, codice di procedura civile **Comm. Trib. di I grado di Bolzano, Sez. VI, 14/3/1998, n. 7** (in banca dati «*il fiscovideo*»). Le sentenze di primo grado non sono soggette a revocazione ordinaria ai sensi dell'art. 395, nn. 4) e 5), codice di procedura civile, in quanto per tali vizi è proponibile l'appello. Difatti, l'art. 64, D.Lgs. n. 546/1992 testualmente recita: «Contro le sentenze delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugate è ammessa la revocazione ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile». Dalla interpretazione letterale e logica della norma, risulta inconfutabilmente, anzitutto, che le sentenze di cui si denuncia un errore di fatto, prima della scadenza dell'anno dal deposito, aumentato del termine di sospensione di legge, vanno appellate e non impugate per revocatoria, alla quale, perciò, sono soggette solo le sentenze date in grado di appello ed ultimamente anche, in sede di ricorso, in Cassazione, non più impugnabili o non impugate. I ricorrenti, hanno impugnato per revocazione, a termini dell'art. 395, n. 4), la sentenza n. 34 depositata il 27 settembre 1996 e soggetta ancora ad appello. Ma vi è di più, i ricorrenti hanno proposto ricorso per revocazione avverso la sentenza n. 34 di questa Commissione, dichiaratamente a termini dell'art. 395, n. 4), codice di procedura civile, indicando come motivo in fatto, l'errata interpretazione degli artt. 46 e 48, D.P.R. n. 131/1986. Questo Collegio, con la giurisprudenza consolidata, ritiene che l'errore di fatto riparabile attraverso il rimedio della revocazione, deve consistere in una mera svista di carattere materiale, che abbia indotto il giudice a supporre esistente un fatto di cui non si ha alcun elemento probatorio, oppure inesistente un fatto indiscutibilmente accertato esistente. Non può, pertanto, ritenersi errore di fatto quello che si sostanzia pretesamente in un'erronea interpretazione di una norma giuridica dovuta a deficiente o incongruo esame, come denunciato dai ricorrenti, del suo contenuto, risolvendosi tale giudizio tutt'al più in un vizio del procedimento esecutivo che non dà luogo a denuncia per revocazione e che è invece riparabile mediante gli ordinari mezzi di impugnazione (cfr. Corte Cass. civ., Sez. lav. 16 giugno 1990, n. 6060; Corte Cass. civ., Sez. I, 16 febbraio 1990, n. 8241). Perciò, anche per questo motivo il ricorso è inammissibile. In senso conforme, la giurisprudenza della Corte di cassazione, in sintonia

con quanto affermato dai giudici tributari di Bolzano, afferma che non può considerarsi errore di fatto una erronea interpretazione di un'impugnazione (Corte Cass, Sez. lav., 16 giugno 1990, n. 6060, in «I Quattro Codici della Riforma Tributaria», Cd-rom, IPSOA; Cass, Sez. I, 6 febbraio 1990, n. 8241). Anche secondo la giurisprudenza della Commissione Tributaria Centrale, l'errore di fatto per cui è possibile ricorrere per revocazione non può essere confuso con l'errore di interpretazione di una norma di legge: «invero, non può ravvisarsi errore di fatto, ai fini della revocazione di una decisione, allorché il giudice abbia proceduto ad erronea valutazione o interpretazione delle risultanze processuali» (così Comm. Trib. Centrale 27 settembre 1985, n. 873; in senso conforme Comm. Trib. Centrale 9 giugno 1982, n. 3075; Comm. Trib. Centrale 9 febbraio 1980, n. 1672, in «Corr. Trib.» n. 39/1980, pag. 1861; Comm. Trib. Centrale 10 marzo 1980, n. 2944). **Comm. Trib. Prov. di Pisa, Sez. VI, 4/3/1998, n. 26** (in banca dati «*il fiscovideo*»). In presenza di una obbligazione solidale, la parte che non ha impugnato l'avviso di liquidazione ha diritto di opporre all'Amministrazione finanziaria il giudicato riduttivo del valore ottenuto dal coobbligato solidale, anche qualora si tratti di una sentenza di «mero rito», che non abbia deciso la controversia. **Comm. Trib. Prov. di Salerno, Sez. II, 24/2/1998, n. 36** (in banca dati «*il fiscovideo*»). Processo tributario - Esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie - Giudizio di ottemperanza - Per le decisioni delle soppresse Commissioni Tributarie - Ammissibilità - Sussiste - Art. 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 Processo tributario - Esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie - Esame, oltre che del dispositivo, anche della motivazione della sentenza - Necessità - Sussiste - Art. 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 **Comm. Trib. Prov. di Padova, 13/2/1998, Ordinanza** (in «*il fisco*» n. 26/1998, pag. 8772). Nel caso di rigetto del ricorso, l'immediata liberazione della garanzia prestata dal contribuente, alla quale era subordinata la sospensione dell'atto, comporterebbe l'impossibilità per il creditore di giovare di questa cautela; la Commissione può disporre che la garanzia conservi la sua efficacia oltre la data di pubblicazione della sentenza, per dar modo al creditore di predisporre le opportune iniziative. **Comm. Trib. Prov. di Pisa, Sez. I, 6/2/1998, n. 482**. La dichiarazione di contumacia della parte non costituita sembra avere una funzionalità anche nel processo tributario sotto il profilo della pubblicità da dare ad alcuni atti del processo, ed in particolare alla sentenza. **Corte Cass., Sez. I civ., 7/8/1997, n. 7289** (in banca dati «*il fiscovideo*»). Contenzioso - Gravami avverso le decisioni delle Commissioni tributarie - Termine annuale di decadenza *ex art. 327*, codice di procedura civile - Applicabilità - Disciplina dell'impugnazione da parte del contumace involontario *ex comma 2 dell'art. 327*, codice di procedura civile - Applicabilità - Mancata comunicazione da parte del ricorrente alla commissione delle variazioni di residenza o domicilio intervenute in corso di causa - Notifica degli atti presso la segreteria della Commissione - Legittimità - Art. 32-*bis*, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 **Corte Cass., Sez. I civ., 9/6/1997, n. 5105** (in banca dati «*il fiscovideo*»). Contenzioso - Revocazione - Errore di calcolo del termine per ricorrere - In decisione di primo grado passata in giudicato - Ammissibilità - Non sussiste - Art. 41, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Art. 64, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 **Comm. Trib. Reg. Veneto, 23/4/1996**. È inammissibile l'istanza di sospensione proposta in sede di gravame di sentenza di primo grado contro l'inti-

mazione di pagamento della Concessionaria alla riscossione in quanto non compatibile con i poteri di cui è investita la Commissione Tributaria Regionale, dai quali il legislatore ha inteso escludere la tutela cautelare, prevista in primo grado *ex art. 47, D.Lgs. n. 546 del 1992*; improponibilità dell'azione anche in via analogica con le norme processual-civilistiche. **Comm. Trib. Prov. di Novara, Sez. III, 10/6/1996, Ordinanza n. 1** (in banca dati «*il fiscovideo*»). Nel caso di controversia riguardante la legittimità di un avviso di irrogazione di sanzioni non può configurarsi l'evenienza di un danno «grave ed irreparabile», in quanto la vigente normativa tributaria prevede l'iscrizione a ruolo delle sanzioni soltanto dopo una sentenza non più impugnabile o impugnabile solo con ricorso per cassazione. **Corte Cass., Sez. III, 17/2/1994, n. 1521**. Il presidente del collegio che aggiunge la qualifica di estensore alla sua sottoscrizione della sentenza attesta, sino a querela di falso, che la sentenza è stata da lui estesa; pertanto, in mancanza di querela non può eccepirsi la nullità della sentenza per omessa sottoscrizione del relatore senza menzione dell'impedimento deducendo che lo stesso relatore, e non il presidente, aveva effettivamente steso la motivazione (nella specie, la Cassazione ha ritenuto irrilevante la circostanza dell'apposizione in calce alla sentenza da parte del cancelliere di postilla da cui risultava la malattia del giudice relatore e la nomina, con provvedimento anteriore di soli due giorni al deposito della sentenza, del presidente a estensore).

Riferimenti bibliografici

CHIZZINI A., *La Cassazione sulla motivazione della sentenza per relationem e un breve obiter dictum sul litisconsorzio*, in «Riv. Giur. Trib.» n. 3/1999, pagg. 190 e seguenti; GLENDI C., *Le novità in discussione per il processo tributario*, in «Corr. Trib.», n. 37/1999, pagg. 2802 e seguenti; PACE F., *Il contenuto della sentenza nella nuova disciplina del processo tributario*, in «Corr. Trib.», n. 34/1999, pagg. 2555 e seguenti; PORCARO G., *Processo tributario - Poteri delle commissioni. Limiti alla cognizione del giudice tributario*, in «Corr. Trib.», n. 9/1999, pagg. 637 e seguenti; GUARNIERI G., *Note sulla pubblicazione della sentenza nel processo tributario*, in «Riv. Giur. Trib.», 1997, pagg. 535 e seguenti; CUPPONE F., *Quando il dispositivo può essere comunicato alle parti?*, in «*il fisco*» n. 10/1997, pagg. 2676 e seguenti; D'AYALA VALVA F., *Esecuzione del giudicato tributario e le misure cautelari nel contenzioso con l'Amministrazione finanziaria*, in atti del Convegno «La riforma del processo amministrativo», tenuto ad Avellino il 14 novembre 1998; CANTILLO M., *Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia esecutiva delle sentenze dei giudici tributari*, in «Rassegna Tributaria», n. 3/1998, pagg. 824 e seguenti.

Prassi

C.M. n. 98/E-II-3-1011 in data 23 aprile 1996 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «*il fisco*» n. 18/1996, pag 4526). Contenzioso tributario - Nuova disciplina - Istruzioni.

9. IL RICORSO PER OTTEMPERANZA AL GIUDICATO TRIBUTARIO.

AL PRESIDENTE DELLA COMMISSIONE TRIBUTARI
PROVINCIALE DI

Ricorso per giudizio di ottemperanza

Per: la Soc.

nel giudizio contro: l'Ufficio

La Soc..... (Cod. fisc.), con sede in ...
....., alla Via, n.,
C.A.P., nella persona del proprio legale rappresentante, Sig.,
difesa dal Avv./Dott./Rag., per delega a margine del presente
atto, ed elettivamente domiciliata presso il suo studio in, Via
....., n., C.A.P.,

PREMESSO

che, con sentenza n. della Commissione Tributaria Provinciale
di, sezione n., e depositata il, in accogli-
mento integrale del ricorso proposto dalla società, veniva condan-
nato l'Ufficio alla restituzione della somma di £.,
oltre agli interessi come per legge;

che la sentenza è stata notificata all'Ufficio in data

che la stessa è divenuta definitiva per mancata impugnazione;

che è decorso il termine previsto dal comma 2 dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992;

che l'Ufficio è stato ritualmente messo in mora con atto notificato a mezzo Uf-
ficiale Giudiziario il

che l'Ufficio non ha rimborsato le somme oggetto della richiamata sentenza;

tutto ciò premesso, la società, per il tramite del sottoscritto difensore,

CHIEDE

ai sensi dell'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992, l'ottemperanza del giudicato, con l'emanazione dei conseguenti provvedimenti fino all'integrale rimborso delle somme dovute, con gli interessi come per legge, e la condanna dell'Ufficio alle spese del presente giudizio.

- Si deposita: 1) presente ricorso in doppio originale;
2) copia autentica della sentenza n. notificata il con
copia;
3) atto di messa in mora notificato il

Luogo e data

Firma del difensore
(Avv./Dott./Rag. ...)

Nota: *La parte che ha ottenuto la condanna definitiva dell'Ufficio o dell'ente locale al rimborso di somme, può richiedere l'esecuzione forzata della sentenza di condanna secondo quanto disposto dal codice di procedura civile. In alternativa può richiedere l'ottemperanza degli obblighi derivanti dalla sentenza alla stessa Commissione che ha emesso il provvedimento divenuto definitivo. In questo caso deve proporre ricorso, indirizzato al Presidente della Commissione, da depositare in doppio originale, in bollo da £ 20.000, alla segreteria della Commissione. La segreteria provvede a comunicare il ricorso all'ufficio, nei cui confronti viene richiesto il giudizio di ottemperanza, ed il Presidente fissa il giorno per la trattazione non oltre novanta giorni dal deposito. Dell'udienza viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima; le parti possono partecipare all'udienza senza dover presentare alcuna ulteriore istanza di discussione. Il collegio adotta con sentenza tutti i provvedimenti necessari per l'ottemperanza. Contro la sentenza è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.*

Riferimenti giurisprudenziali

Corte Cass., Sez. I, 8/9/1999, n. 9519 (in banca dati «il fiscovideo»). Il condebitore solidale di imposta può giovare, ai sensi dell'art. 1306, comma 2, codice civile, del giudicato favorevole formatosi, in ordine all'accertamento dell'imponibile, tra l'Amministrazione finanziaria e altro condebitore, al fine di opporsi alla pretesa di pagamento dell'imposta sulla base di maggior valore, ma non anche al fine di ottenere la ripetizione di quanto da lui già pagato. *Corte Cass., Sez. I civ., 19/1/1999, n. 247 (in banca dati «il fiscovideo»).* Imposte e tasse - Procedimento esecutivo - Nei confronti della Pubblica Amministrazione - Entrate tributarie - Pignorabilità - Sussiste - Artt. 69 e 70, D.Lgs. n. 546/1992 *Comm. Trib. Prov. di Pesaro, Sez. II, 14/5/1999, n. 94.* A tal fine, secondo le previsioni dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992, il giudice tributario può, ove ne ricorrano i presupposti, adottare un provvedimento *ad hoc* sostitutivo della predetta sentenza, ovvero nominare un commissario *ad acta*, i cui oneri graveranno solidalmente sull'Amministrazione inadempiente e sul funzionario responsabile, ferma comunque la possibilità in presenza di una per-

sistente inottemperanza, che il giudice dell'ottemperanza disponga la trasmissione degli atti alla Procura della Corte dei Conti per l'accertamento di eventuali responsabilità amministrative, nonché al Procuratore della Repubblica per l'accertamento di responsabilità penali, qualora sussistono gli estremi del reato di cui all'art. 328, codice penale. *T.A.R. Campania, 27/1/1999, n. 237*. Dopo l'entrata in vigore dell'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992 (1° aprile 1996), il giudizio per l'ottemperanza dell'amministrazione alle sentenze delle Commissioni Tributarie può essere proposto solo davanti a queste, e non più al giudice amministrativo. *Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, 1/6/1998, n. 192* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Processo tributario - Esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie - Giudizio di ottemperanza - *Ex art. 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Applicabilità alle decisioni delle sopresse Commissioni Tributarie di I e secondo grado - Art. 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, 19/5/1998, n. 61* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Presupposto indefettibile per azionare un giudizio di ottemperanza è un giudicato rimasto inadempito; quindi, l'espressione «sentenza» resa nell'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992 non è, di per sé, ostativa al giudizio di ottemperanza, perché tale espressione serve a comprendere tutti i provvedimenti giurisdizionali suscettibili a costituire cosa giudicata (anche se per avventura denominati in altro modo), tra cui vanno pacificamente annoverate le «decisioni» delle pregresse Commissioni Tributarie; pertanto, dopo il 1° aprile 1996, possono essere iniziati, ai sensi dell'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992, giudizi di ottemperanza anche se relativi a giudicati costituiti dalle vecchie Commissioni di primo e secondo grado. In virtù del combinato disposto dell'art. 70, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 384, codice di procedura civile, la Commissione Tributaria Regionale è competente a decidere, oltre che giudizi di ottemperanza a propri giudicati, anche quelli riguardanti sentenze in materia tributaria della cassazione; pertanto, la Commissione Regionale non è competente in merito all'ottemperanza di una decisione emessa dalla Commissione Tributaria di primo grado passata in giudicato per omessa impugnazione; competente in merito è la Commissione Tributaria Provinciale. Con la conseguenza che trattandosi di ricorso per ottemperanza al giudicato tributario proposto davanti ad un organo incompetente quale, nella specie, la Commissione Tributaria Regionale, va dichiarata la inammissibilità. *Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, 18/5/1998, n. 162* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Processo tributario - Esecuzione delle sentenze delle comunicazioni tributarie - Giudizio di ottemperanza - Mancata messa in mora dell'Ufficio - Inammissibilità - Sussiste - Art. 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Comm. Trib. Reg. di Venezia, Sez. I, 20/1/1998, n. 193* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Ritiene infatti la sezione che il giudizio di ottemperanza introdotto nel nuovo processo tributario con l'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, è esperibile solo nei confronti delle sentenze passate in giudicato emesse dalle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, vale a dire dagli organi istituiti con il D.Lgs. 31/12/1992, n. 545. Ciò emerge con evidenza dal tenore testuale della norma anzidetta, la quale attribuisce la competenza alla Commissione Provinciale qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata ed alla Commissione Regionale in ogni altro caso. Lo conferma inoltre il comma 6 che prevede che il ricorso è assegnato alla sezione che ha pronunciato la

sentenza ed il fatto che si menzionino sentenze e non decisioni. Ma le ragioni che confortano la tesi circa l'applicazione limitata dell'art. 70 non sono solo di ordine letterale. Il giudizio di ottemperanza costituisce infatti una novità sostanziale introdotta nel nuovo regime del processo tributario e rappresenta, al pari di altre innovazioni procedurali e sostanziali, uno strumento strettamente correlato ai poteri attribuiti alle nuove Commissioni Tributarie, tra cui, in particolare ed esplicitamente, il potere di condanna dell'Ufficio al rimborso (art. 69), a fronte del più generico potere di cui all'art. 20, comma 4, D.P.R. n. 636/1972. Ne è riprova il fatto che l'art. 70 (giudizio di ottemperanza) è collocato al capo 4, intitolato esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie ed è espressamente riferito, come tutte le norme dello stesso capo alle sentenze delle nuove Commissioni Tributarie. Se il legislatore avesse inteso introdurre un'azione di esecuzione del giudicato comunque e in qualunque tempo formatosi, non solo non avrebbe dovuto riferirsi alle sentenze delle Commissioni Regionali e Provinciali ma avrebbe dovuto espressamente attribuire a queste ultime, con norma transitoria, il potere di eseguire anche il giudicato formatosi sul contenzioso pregresso. Il fatto che il giudizio di ottemperanza sia attribuito alla stessa commissione che ha pronunciato la sentenza dimostra d'altra parte che esso è stato inteso come una fase processuale complementare e di attuazione della pronuncia resa dal nuovo giudice e non come una procedura applicabile anche alle cause decise dalle Commissioni Tributarie soppresse. I giudizi definiti con decisioni delle Commissioni di primo e di secondo grado, ove ancora ineseguite, andranno pertanto attuate con i rimedi del pregresso sistema. Né vale obiettare che l'esclusione dell'azione di ottemperanza per le decisioni *ante* riforma risulterebbe poco armonica con la *ratio* dell'art. 70, in quanto si tradurrebbe in un differimento della piena esplicazione dei poteri delle Commissioni Tributarie, perché al contrario è evidente come il legislatore con tale norma non abbia inteso introdurre un'*actio iudicati* riferita anche alle pronunce pregresse, bensì delineare per il futuro (e quindi a partire dalle cause decise dai nuovi organi di giustizia tributaria) un giudizio diverso e dotato di maggiori strumenti anche nella fase di attuazione delle sentenze. L'estensione del nuovo giudizio di ottemperanza al giudicato formatosi sulle decisioni delle cessate Commissioni Tributarie, d'altra parte, più che imprimere una positiva accelerazione alla piena esplicazione dei poteri delle Commissioni Tributarie, produrrebbe un effetto certamente non irrilevante sul piano pratico, vale a dire di proiettare all'indietro, virtualmente di un decennio, l'effetto della riforma, dal momento che per tutte le decisioni emesse in base al previgente ordinamento per le quali non sia spirato il termine di prescrizione decennale dell'*actio iudicati*, potrebbero essere intraprese le corrispondenti azioni di ottemperanza davanti ai nuovi giudici tributari con imprevedibili risultati sul nuovo assetto della giustizia tributaria che già sconta notevoli innovazioni ed una estensione delle materie oggetto di giurisdizione. *Comm. Trib. Prov. di Livorno, Sez. I, 3/4/1998, n. 75* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Il giudizio di ottemperanza è messo a disposizione della parte alla quale la decisione del giudice tributario, passata in giudicato, ha riconosciuto un diritto non attuabile nelle forme dell'espropriazione forzata e del pignoramento previste dal codice di procedura civile. Tale istituto è utilizzabile solo per le fattispecie in cui il comporta-

mento ottemperante dell'Ufficio del Ministero delle Finanze o dell'ente locale non si esaurisca con un semplice esborso di cassa, ma necessiti di adempimenti insuscettibili di pagamento. *Comm. Trib. Prov. di Milano, Sez. XXVII, 16/3/1998, n. 370* (in banca dati «*il fiscovideo*»). È ammissibile il giudizio di ottemperanza, quando il principio di diritto in tema di imputazione di pagamento degli interessi, ritenuto applicabile dai giudici di primo grado per il rimborso di crediti di imposta, non è stato correttamente attuato, a causa di un errore di calcolo degli interessi stessi. Invero, l'ottemperanza al giudicato di questa Commissione 14-28 dicembre 1996 (che ha ritenuto applicabile l'art. 1194, codice civile ai rimborsi di imposte effettuati dall'Amministrazione finanziaria) è richiesta - nella presente sede - per la non completa attuazione dei rimborsi, ritenuti insufficienti nella parte già eseguita per effetto della menzionata decisione. In realtà, ha osservato correttamente la ricorrente, l'applicazione del principio di diritto in tema di imputazione dei versamenti non appare essere stato compiutamente attuato per errore compiuto nelle singole decorrenze, soprattutto con riferimento alla imputazione degli interessi secondo i punti *a)* (1985) *b)* (1986) *c)* (1986) *Ilor d)* (1987); ne consegue che il giudicato già reso il 14-28 dicembre 1996 deve essere attuato secondo i seguenti computi ... *omissis* ... *Comm. Trib. Prov. di Salerno, Sez. II, 24/2/1998, n. 36* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Va disattesa in primo luogo la eccezione preliminare dell'Ufficio circa la inammissibilità di detto ricorso innanzi a questa Commissione Tributaria Provinciale riguardo a decisione emessa dalla ex Commissione Tributaria di primo grado di Salerno, per presunta violazione dell'art. 70 sopracitato, in quanto, mancando una disposizione di carattere transitorio onde distinguere l'ottemperanza delle decisioni, delle previgenti Commissioni Tributarie da quelle delle nuove Commissioni, non vi è di dubbio il fatto che, con la entrata in vigore del predetto decreto, il legislatore abbia immediatamente trasposto il relativo giudizio nel vigente processo tributario, sottraendola alla giurisdizione del giudice amministrativo di legittimità. E ciò senza alcun rilevante effetto, per il carattere dispositivo della norma, nel caso di assegnazione del ricorso ad una Sezione diversa da quella che ha emesso la decisione soggetta ad esecuzione. In tal senso ha avuto già occasione di pronunciarsi il TAR per la Lombardia con le sentenze 891 del 12 maggio 1997 e 1854 del 24 ottobre 1997. Per quanto riguarda l'oggetto del ricorso, osserva la Commissione che la parte dispositiva della decisione di cui si chiede la ottemperanza appare in verità poco articolata, limitandosi questa ad un generico annullamento dell'iscrizione a ruolo, che non riflette del tutto la motivazione ed il procedimento logico-giuridico di cui il giudice tributario di primo grado si è servito per pervenire alle sue conclusioni, sicché appare netta la sensazione che nella fattispecie egli *plus dixit quam voluit*. D'altra parte lo stesso art. 70, D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce al comma 7 che nel giudizio di ottemperanza oltre che del dispositivo della sentenza occorre tener conto anche della relativa motivazione e ciò perché, essendo il giudizio di ottemperanza finalizzato a conformare l'azione amministrativa al giudicato, occorre interpretare l'esatto comando in questo contenuto, soprattutto quando essa non abbia i caratteri e la precisione della sentenza civile. *Comm. Trib. Prov. di Pisa, Sez. I, 6/2/1998, n. 483*. L'ottemperanza ha per oggetto gli obblighi espressamente sanciti dalla sentenza passata in giudica-

to. Pertanto, il presente giudizio non ha rilievo autonomo; esso, piuttosto, risulta strettamente connesso con il giudizio principale, di cui costituisce uno sviluppo eventuale. È una *species* del più vasto *genus* dei giudizi di esecuzione. La giurisdizione del giudice tributario è da intendersi come esclusiva di merito. Esclusiva, perché la competenza viene data in via esclusiva, in presenza dei necessari presupposti che sono il giudicato e l'inottemperanza dell'ufficio. È una giurisdizione di merito in quanto l'indagine del giudice si fa particolarmente pregnante fino a coinvolgere l'esame dell'intera attività amministrativa e fino a consentire l'esercizio di poteri sostitutivi. È infine, necessariamente, un giudizio di esecuzione, in quanto preordinato ad un'attività di sostituzione della Pubblica Amministrazione, proprio per dare una completa esecuzione al giudicato. Si tratta di un giudizio che non dà luogo ad una nuova vicenda processuale, ma costituisce piuttosto un'integrazione ed il compimento della sentenza. Si tratta di realizzare, sul piano della effettività, un giudicato che ha già regolato i rapporti controversi tra le parti. Oggetto del giudizio è, oltre alla individuazione dei presupposti formali per l'instaurazione dello stesso, ed in particolare il verificarsi del giudicato, anche l'indagine di tutti gli oggetti legalmente inclusi nel giudicato stesso e che risultano indispensabili per il ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente, il cui interesse legittimo o il cui diritto era stato conculcato o soppresso. Spetta al giudice dell'ottemperanza l'indagine sui contenuti della sentenza da ottemperare, tenendo conto sia della motivazione che del contenuto. Nel caso di specie, per ottemperanza si intende la piena esecuzione e la completa soddisfazione dell'interessata, non già la mera intenzione dell'Amministrazione di adeguarsi alla sentenza. Il presente ricorso per ottemperanza va, quindi, accolto, in presenza dei requisiti formali e sostanziali previsti dalla legge, intendendosi per questi ultimi la mancata esecuzione della sentenza di cui si chiede l'ottemperanza. Questo Collegio assegna, pertanto, all'Ufficio il termine di giorni ..., decorrenti dalla notificazione o comunicazione della presente sentenza per ottemperare alla sentenza n. ..., rimborsando la ricorrente degli importi dovuti. In carenza, nomina fin d'ora un commissario *ad acta*, nella persona del dr. M., il quale interverrà su semplice dichiarazione della parte ricorrente, nel caso in cui sia trascorso infruttuosamente il termine di quaranta giorni assegnato all'Ufficio per ottemperare. La sostituzione del presente collegio con il commissario *ad acta* non si caratterizza tanto per l'aspetto negativo dell'esautoramento degli organi amministrativi inottemperanti, quanto per l'aspetto positivo del conferimento al commissario stesso di tutti i poteri necessari e sufficienti per assolvere in via autonoma ai compiti affidatigli. Esso si configura, pertanto, come un organo straordinario dell'Amministrazione solo in senso oggettivo. È, infatti, uno strumento di imputazione all'Amministrazione sostituita di determinate fattispecie. In altri termini, esso va configurato come un centro di competenze esterno all'Amministrazione, ma che opera con atti imputabili all'Amministrazione. Dal punto di vista soggettivo egli rimane pur sempre estraneo all'Amministrazione ed esprime una volontà che non promana dall'Amministrazione. Dal punto di vista funzionale, infine, il commissario *ad acta* si configura come organo ausiliare del giudice dell'ottemperanza. I poteri del commissario sono quelli stabiliti dal collegio all'atto del conferimento; pertanto, egli non potrà interpretare la

presente decisione, ma provvedere ad assicurarne l'esecuzione. La sua attività è finalizzata unicamente all'esecuzione del giudicato, che costituisce il solo interesse pubblico di cui è portatore. *Corte Cass., Sez. I, 22/8/1997, n. 7864* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Varie - Procedimento esecutivo - Nei confronti della Pubblica Amministrazione - Denaro - Pignorabilità - Sussiste - Condizioni - Artt. 69 e 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Comm. Trib. Reg. di Bari, Sez. IV, 22/3/1997, n. 1* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Nell'inosservanza dell'Amministrazione a conformarsi al giudicato, spetta a questa Commissione emettere gli atti necessari, ivi compresi quelli tipici previsti dai procedimenti disciplinati dalle norme di contabilità pubblica per adempiere le obbligazioni pecuniarie, onde addivenire all'emissione del mandato di pagamento, trattandosi peraltro di atto dovuto e con carattere vincolato. A tal fine, va, comunque, considerato che, l'accertata persistente inottemperanza dell'Amministrazione risulta in qualche modo attenuata dalla nota da questa inviata, con la quale si comunicava che al rimborso del tributo si sarebbe proceduto in occasione del primo accredito di fondi sul relativo capitolo di spesa dell'esercizio finanziario in corso. In tale situazione, per ragioni di opportunità ispirate a non turbare l'ordinario assetto degli organi amministrativi e le loro complesse attività, si reputa opportuna la prefissione di un termine per l'adempimento, come ultimo tentativo per consentire all'Amministrazione di autoassoggettarsi al giudicato, procedendosi contestualmente alla nomina di un commissario, al quale, scaduto senza esito quel termine (chiaramente perentorio), si trasferiranno automaticamente i poteri limitati all'esatto adempimento del giudicato, con conseguente assoggettamento dell'Amministrazione a quanto da quegli disposto. Passando alla determinazione concreta di quelle modalità, si ritiene di fissare in giorni 60 (sessanta) il termine concesso all'Amministrazione per adempiere, delegando, in caso di scadenza inutile di quel termine, il dott. M.L.S., componente di questa Commissione, a compiere nel termine di giorni quindici (di natura ordinatoria) ogni attività sostitutiva fino all'emanazione del mandato di pagamento. Per quanto riguarda il compenso da liquidare al suddetto commissario, sembrerebbe, secondo interpretazione letterale, che lo stesso venga determinato contestualmente alla nomina (art. 7: «Il collegio... può delegare un proprio componente... e determina il compenso a lui spettante»); sennonché, appare più corretto ed opportuno che a questa liquidazione si proceda successivamente all'espletamento dell'incarico, per meglio valutare entità del lavoro svolto e spese effettivamente sopportate. All'accoglimento del ricorso consegue la condanna dell'Amministrazione soccombente al pagamento delle spese, liquidate come in dispositivo. Va comunque osservato che dette spese sono state congruamente ridotte, soprattutto perché il difensore, che ha assistito la parte ricorrente nelle altre fasi giurisdizionali, ha presentato due ricorsi pressoché identici, trattati nella stessa udienza, richiedendo tutti i diritti per due volte (pur essendovi stato un solo accesso presso gli uffici, etc.), con doppie richieste di rimborso viaggi e pernottamenti (l'udienza si è conclusa in dieci minuti!). *Comm. Trib. Reg. di Genova, Sez. XI, 8/2/1997* (in «*il fisco*» n. 25/1997, pag. 7158). La mancata emanazione del decreto interministeriale previsto nell'art. 18, comma 3, ultimo periodo, D.Lgs. n. 504/1992 - che, in materia di Ici 1993, ha il compito di stabilire «le modalità per l'effettuazione dei rimborsi spettan-

ti ai contribuenti» - non determina la sospensione dei termini per la presentazione dell'istanza di rimborso dell'Ici 1993 indebitamente pagata; ciò in quanto la suddetta riserva di regolamentazione investe i rapporti tra le diverse strutture della P.A. e le modalità per l'effettuazione dei rimborsi spettanti ai contribuenti, e non può che assumere rilevanza esclusivamente in fase esecutiva o in un eventuale giudizio di ottemperanza; non certo con riferimento all'esercizio del diritto di ripetizione. *Comm. Trib. Prov. di Pisa, Sez. III, 30/6/1997, n. 121* (in «Rassegna Tributaria» n. 2/1998, pag. 583). Il giudizio di ottemperanza è ammissibile anche qualora la decisione di condanna sia stata pronunciata prima dell'entrata in vigore del nuovo processo tributario; il procedimento trova applicazione anche con riferimento a pronunce che condannano l'Amministrazione al pagamento di somme di denaro e, in presenza di crediti omogenei, il giudice può dare attuazione al giudicato pronunciandone la compensazione. *Comm. Trib. Prov. di Trieste, Sez. IV, 22/4/1997, n. 307* (in «il fisco» n. 47/1997, pag. 14084). Il giudizio di ottemperanza, previsto in materia tributaria dall'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992, è un giudizio *sui generis* con caratteristiche prevalentemente esecutive e solo in via eventuale di cognizione, che si proietta nella realizzazione concreta di una sentenza passata in giudicato da eseguire, e quindi non costituisce una nuova vicenda processuale ma piuttosto un'integrazione ed un compimento della sentenza stessa; oggetto di tale giudizio è, oltre all'individuazione dei suoi presupposti formali, anche l'indagine sugli effetti del giudicato che risultano indispensabili per il ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente, anche in ordine alle spese di causa che siano state liquidate a suo favore; decorso il termine stabilito dal giudice tributario, il commissario *ad acta*, che pure rimane estraneo all'Amministrazione, opera per la realizzazione del giudicato sotto il controllo diretto del giudice stesso che ha potere di sostituzione, e provvede a tutti gli adempimenti necessari (ivi compresi eventuali storni da altri capitoli di spesa o modificazioni delle relative poste) per la liquidazione della somma che forma oggetto del giudicato. *Comm. Trib. Prov. di Firenze, 4/4/1997*. Non è ammissibile davanti alle «nuove» Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali il giudizio di ottemperanza previsto dall'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992 per l'esecuzione di decisioni passate in giudicato, pronunciate dalle «vecchie» Commissioni Tributarie, per le quali resta salva la possibilità di un'impugnativa davanti al competente TAR. *T.A.R. Lombardia, 12/5/1997, n. 891*. Introducendo nel giudizio tributario il giudizio di ottemperanza, il legislatore delegato, tenuto conto dell'evoluzione giurisprudenziale, ha sostanzialmente trasposto nel D.Lgs. n. 546/1992 il modello procedurale configurato per il giudice amministrativo dagli artt. 90 e 91, R.D. n. 642/1907; conseguentemente anche per le «decisioni» emesse anteriormente al 1° aprile 1996, nel vigore della precedente normativa processuale, l'ottemperanza alle pronunzie del giudice tributario va richiesta allo stesso giudice tributario competente ai sensi dell'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992; il giudice amministrativo di legittimità è ormai incompetente a disporre l'ottemperanza delle decisioni tributarie, siano esse qualificate come «decisioni» o come «sentenze». *Tribunale di Milano, Sez. III, 27/11/1995, n. 10544* (in banca dati «il fiscovideo»). Procedimento esecutivo - Nei confronti della pubblica amministrazione - Denaro - Pignorabilità - Sussiste - Limiti - Artt. 69 e 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti bibliografici

NICASTRO G., *Giudizio di ottemperanza nel processo tributario: esperibilità, limiti e modalità*, in «Riv. Dir. Trib.» n. 2/2000, I, pag. 255; CAPOLUPO S., *Contenzioso tributario. Giudizio di ottemperanza. Ancora molti i punti controversi*, in «il fisco» n. 21/1999, pagg. 6962 e seguenti; MARINUCCI G., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in «il fisco» n. 9/1999, pagg. 3024 e seguenti; TROVATO S., *Brevi note sul giudice competente a decidere per l'ottemperanza alle decisioni emesse dalla Commissione Tributaria Centrale*, in «il fisco» n. 41/1999, pagg. 12926 e seguenti; ABBATE C.-LACQUANITI D., *Quando è il fisco a dover rispondere (l'esecuzione delle sentenze)*, in «Tributi», 1998, pagg. 167 e seguenti; BELLÈ B., *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in «Riv. Dir. Trib.», 1998, II, pagg. 219 e seguenti; COLLELUORI R., *Il giudizio di ottemperanza, un altro processo*, in «Ascotributi», ins., n. 12/1998, pagg. 90 e seguenti; D'AYALA VALVA F., *Esecuzione del giudicato tributario e le misure cautelari nel contenzioso con l'Amministrazione finanziaria*, in Atti del Convegno «La riforma del processo amministrativo», tenuto ad Avellino il 14 novembre 1998; DE GREGORIO M.G., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in «Rassegna Tributaria», 1998, pagg. 53 e seguenti; GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza e questioni di competenza*, in «Riv. Giur. Trib.», 1998, pagg. 814 e seguenti; MIFSUD A., *Alcune recenti decisioni del Tar della Campania e della Lombardia in materia di ottemperanza delle sentenze pronunciate dal giudice tributario*, in «il fisco» n. 23/1998, pagg. 7627 e seguenti; ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in «Boll. Trib.», 1997, pag. 187; CLARICH M., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in «Dir. Prat. trib.», 1997, I, pag. 65; GLENDI C., *Prime sentenze nei giudizi di ottemperanza davanti alle Commissioni Tributarie*, in «Riv. Giur. Trib.», 1997, pag. 1136; GRAZIOSI B., *Giudizio di ottemperanza ed esecuzione delle sentenze di primo grado*, in «Dir. Proc. Amm.», 1997, pag. 450; SASSANI B., *Dal controllo del potere all'attuazione del rapporto - Ottemperanza amministrativa e tutela civile esecutiva*, Milano, 1997; SCIULLO G., *Il comportamento dell'amministrazione nell'ottemperanza*, in «Dir. Proc. Amm.», 1997, pag. 64; TROVATO S., *Esecutorietà degli atti di imposizione: riscossione frazionata del tributo in pendenza del processo e tutela cautelare*, in «il fisco» n. 37/1997, pagg. 10989 e seguenti; D'ERAMO D., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario: uno strumento decisivo nelle mani del contribuente?*, in «Tributi», 1996, pag. 591; FERRAÙ G., *Controversie definite al 1° aprile 1996: applicabilità del giudizio di ottemperanza*, in «Corr. Trib.», 1996, n. 17-bis, pag. 1438; GRASSI E., *L'esecuzione del giudicato nel nuovo processo tributario*, in «Dir. Prat. trib.», 1996, I, pagg. 1878 e seguenti; SARDI N.-NEGRI R., *L'esecuzione del giudicato delle Commissioni Tributarie a favore del contribuente*, in «il fisco» n. 27/1996, pag. 6398; BASILICA F.-AMATO S.L., *Osservazioni sull'ammissibilità dell'opposizione di terzo nel giudizio di ottemperanza*, in «Rass. Avv. Stato», 1995, I, pag. 420; DE LEONARDIS P., *L'ottemperanza nell'amministrazione - Tra imparzialità e commissario ad acta*, Torino, 1995; BELLÈ B., *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, in

«Dir. Prat. trib.», 1994, II, pagg. 288 e seguenti; BUSCEMA A., *Profili teorici e pratici del giudizio di ottemperanza*, in «*il fisco*» n. 17/1994, pag. 4214; ALLEGRETTI N., *L'esecuzione delle sentenze nel nuovo processo tributario*, in «*il fisco*» n. 47/1993, pag. 11789; CAPUTO D., *Il giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in «*il fisco*» n. 47/1993, pag. 11816; SERVIDIO S., *Il giudizio di ottemperanza nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, in «*Riv. Dir. Trib.*», 1993, n. 12, I, pag. 1345.

Prassi

C.M. n. 224/E-II-3-158421 in data 30 novembre 1999 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «*il fisco*» n. 47/1999, pag. 14986). Contenzioso tributario - Esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie - Rimborso di tributi risultati indebiti a seguito di sentenza di Commissione Tributaria - Art. 68, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Ambito di applicazione - Istruzioni. *C.M. n. 291/E-II-3-5011 in data 18 dicembre 1996 Dir. AA.GG. e cont. trib.* (in «*il fisco*» n. 48/1996, pag. 11594). Contenzioso tributario - Nuova disciplina - Modifiche - Innovazioni introdotte dal D.L. 8 agosto 1996, n. 437 - Istruzioni e chiarimenti *C.M. n. 98/E-II-3-1011 in data 23 aprile 1996 Dir. AA.GG. e cont. trib.* (in «*il fisco*» n. 18/1996, pag. 4526). Contenzioso tributario - Nuova disciplina - Istruzioni.

10. SENTENZA NEL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA.

REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI
SEZIONE

Riunita con l'intervento dei Signori:

- 1) Presidente
- 2) Componente-relatore
- 3) Componente

in camera di consiglio ha emesso la seguente sentenza su ricorso avente il n. ...
..... di Ruolo Generale, proposto dalla società, difesa dal-
l'Avv./Dott./Rag. ed elettivamente domiciliata presso il suo studio
in., nei confronti: dell'Ufficio

(Oggetto della domanda, svolgimento del processo e motivi della decisione)

CONSIDERATO IN FATTO

Con istanza del, la società chiedeva il rimborso di somme indebitamente versate per, relativamente al periodo Silente l'Ufficio finanziario adito, ricorreva avverso al diniego tacito, dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di, la quale, (*indicare sommariamente la motivazione della sentenza*), accoglieva il ricorso, con sentenza del, n. In particolare, (*precisare gli adempimenti cui è stato condannato l'Ufficio ed, ove la Commissione abbia quantificato le somme dovute, elencare analiticamente i relativi importi*).

In data, la predetta società notificava all'Ufficio a mezzo Ufficiale Giudiziario copia della sentenza e questa non risulta essere stata impugnata come da formula esecutiva apposta dalla segreteria competente. Con successivo atto notificato il, intimava allo stesso Ufficio di provvedere al pagamento delle somme dovute nel termine di trenta giorni.

Con atto, depositato in doppio originale il, la società ricorre per l'ottemperanza del giudicato, producendo copia autentica della sentenza notificata in forma esecutiva ed originale dell'atto di intimazione e messa in mora.

In data, l'Ufficio ha restituito a questa Commissione la lettera di comunicazione dell'originale del ricorso, attestandone con timbro la ricezione ed allegando proprie osservazioni.

IN DIRITTO

Il ricorso per ottemperanza merita accoglimento.

Osserva il Collegio che sussistono tutti i presupposti richiesti dalla norma per la proposizione del giudizio di ottemperanza, come risulta dalla documentazione in atti.

L'Amministrazione finanziaria ritualmente intimata e messa in mora con atto notificato il e puntualmente depositato in una con il ricorso, ha lasciato inutilmente decorrere il termine utile all'ottemperanza al giudicato tributario ed, a tutt'oggi, non risulta aver adempiuto.

Nelle proprie osservazioni, versate in atti il, lo stesso Ufficio, inoltre, non comunica se è stato effettuato il rimborso della sorte e degli interessi dovuti, limitandosi ad affermare di aver interessato l'Ufficio competente a dar seguito alla richiesta del contribuente.

Visto quanto disposto ai commi 5 e 6 dell'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992, e preso atto della perdurante ed ingiustificata inerzia dell'Ufficio, il Collegio, attesa la impossibilità di un ulteriore differimento dell'obbligo di adempimento al giudicato da parte dell'Amministrazione finanziaria, senza svuotare di ogni contenuto sostanziale il giudicato stesso resosi da tempo definitivo, deve adottare i provvedimenti di cui al comma 7 dell'art. 70, D.Lgs. citato, ed impartire le seguenti prescrizioni, cui l'Amministrazione finanziaria dovrà attenersi, in esecuzione della sentenza n. della Commissione Tributaria Regionale del ... e della presente sentenza.

La Commissione pertanto, ritenuta l'opportunità, nomina COMMISSARIO, per i necessari e conseguenti provvedimenti attuativi, il Dott., dell'Ufficio, Via, n., Località (Prov.), attribuendogli tutti i poteri previsti dall'art. 70, comma 7, D.Lgs. n. 546/1992. Quest'ultimo, senza indugio, si recherà presso l'Ufficio competente, per compiere, nel termine di giorni 120 dalla comunicazione della presente sentenza, tutti gli atti necessari per la esecuzione della stessa ed il pagamento della somma di £., con gli interessi, per ognuno dei semestri interi, escluso il primo, compresi tra la data dei versamenti e la data dell'effettivo rimborso. A questo scopo l'Ufficio, nella persona del funzionario responsabile, che verrà indicato dal Direttore, o in mancanza, lo stesso Direttore, dovrà fornire prontamente al Commissario delegato tutta la collaborazione necessaria che gli verrà richiesta per adempiere al mandato ricevuto. Il Commissario delegato dovrà puntualmente relazionare alla Commissione della attività svolta al fine di ottenere il pagamento delle somme dovute dall'Amministrazione finanziaria e della collaborazione offerta dall'Ufficio. Le spese per il compenso del Commissario, previste dal comma 7 dell'art. 70 citato, verranno prontamente liquidate, ai sensi della L. 8 luglio 1980, n. 309, a carico dell'Amministrazione finanziaria. Determina a favore del Commissario la somma di £., quale acconto che verrà prelevato insieme alle somme dovute all'istante.

Ritenuto che l'Amministrazione finanziaria non ha in alcuna maniera motivato la propria inerzia dopo la rituale messa in mora e constatata la rilevanza dell'inadempimento derivante dal mancato tempestivo versamento delle somme che risultano dovute fin dal a seguito della definitività della sentenza della Commissione Tributaria Regionale n. e la evidente inosservanza dei principi che regolano il rimborso d'Ufficio delle somme dovute in base a decisione definitiva delle Commissioni Tributarie, la Commissione condanna, *ex art. 15*, D.Lgs. n. 546/1992, l'Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudi-

zio per complessive £., che dovranno essere versate contestualmente alla sorte ed agli interessi, trattandosi di un unico debito a carico della stessa Amministrazione finanziaria, soccombente e non ottemperante nei termini di legge agli obblighi derivanti dal giudicato. Gli stessi interessi, che devono essere corrisposti, possono essere qualificati, relativamente a quelli maturati e maturandi dopo la definitività della sentenza e la successiva messa in mora, come danno erariale, ripetibili da parte degli organi contabili di controllo, a carico di chi li ha causati con la mancata tempestiva osservanza del giudicato.

La Commissione, ritenuta l'opportunità, manda alla segreteria di trasmettere al Commissario delegato copia della sentenza, unitamente a copia degli atti presenti nel fascicolo di Ufficio, per un più puntuale adempimento del mandato.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e nomina il Dott. commissario *ad acta* per gli adempimenti di cui in motivazione.

Luogo e data

Il Presidente
(.....)

Il Relatore
(.....)

Firma del segretario

Nota: *Qualora la Commissione rilevi la ritualità e fondatezza della domanda può nominare un commissario ad acta per gli adempimenti resi necessari per l'ottemperanza al giudicato. Contestualmente condanna l'Amministrazione finanziaria alle spese di questo giudizio. Le spese del Commissario sono a carico dell'Ufficio inadempiente.*

Riferimenti giurisprudenziali

Corte Cass., Sez. I civ., 14/12/1999, n. 14009 (in banca dati «*il fiscovideo*»). Irpef - Ritenute alla fonte - Rimborso - Rivalutazione monetaria - Applicabilità - Non sussiste - Art. 44, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. *Corte Cass., Sez. I civ., 15/9/1999, n. 9825* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Processo tributario - Contenuto della sentenza - Motivazione - Rinvio alle argomentazioni svolte in altra sentenza dello stesso organo - Questioni nelle due sentenze legate tra loro da vincolo di consequenzialità necessaria - Legittimità - Sussiste - Art. 36, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Corte Cass., Sez. I civ., 8/9/1999, n. 9519* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Registro - Soggetti passivi - Solidarietà - Sentenza favorevole definitiva ottenuta da uno

dei coobbligati - Opponibilità da parte del condebitore per la ripetizione dell'indebitato - Non sussiste - Art. 55, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 - Art. 57, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. *Corte Cass., Sez. I civ., 3/9/1999, n. 9287* (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Contenzioso - Legittimazione - Passiva - Nei giudizi contro il silenzio-rifiuto su istanza di rimborso di imposte dirette - Esclusiva dell'Intendenza di Finanza - Sussiste - Art. 15, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Artt. 37 e 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - Art. 18, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. *Corte Cass., Sez. I civ., 3/9/1999, n. 9273* (in «*il fisco*», n. 2/2000, pag. 495). Il contribuente può conseguire, sotto condizione di verifica positiva dei presupposti configurati dall'art. 1238, codice civile e nei limiti consentiti da tale disposizione, la condanna dell'Amministrazione al pagamento degli interessi anatocistici per il ritardato rimborso di un credito Iva, senza che l'applicabilità dell'istituto dell'anatocismo trovi ostacolo nel disposto dell'art. 38-bis, D.P.R. n. 633/1972, né, in linea generale, nelle disposizioni che regolano il rimborso delle imposte pagate in eccedenza rispetto al dovuto o nelle particolari caratteristiche strutturali del processo tributario. *Corte Cass., Sez. I civ., 12/6/1999, n. 5802* (in «*il fisco*» n. 4/2000, pag. 1011). L'azione del contribuente per il rimborso dell'Ici indebitamente versata non è preclusa dalla mancata emanazione dei decreti ministeriali di cui all'art. 18, commi 3 e 4, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 in quanto tale disposizione non riguarda le condizioni per l'insorgenza del diritto al rimborso e per la sua tutela in sede giurisdizionale, non potendo le norme di legge sulla ripetibilità del versamento indebito e sull'impugnabilità del silenzio-rifiuto subire limitazione o deroga per effetto dell'inerzia dell'Amministrazione debitrice nel disciplinare le proprie attività esecutive. *Corte Cass., Sez. I civ., 11/1/1999, n. 166* (in banca dati «*il fiscovideo*»).

Processo tributario - Ricorso - Socio di società di fatto - Avverso il maggior reddito accertato a suo carico in conseguenza di accertamento di maggior reddito a carico della società - Ammissibilità - Sussiste Processo tributario - Sentenza - Motivazione - Fondata sulla constatazione che la controversia in esame comporta la identica conclusione di altra decisa dallo stesso giudice - Legittimità - Sussiste - Artt. 14, 18, 36, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Comm. Trib. Reg. Basilicata, Sez. I, 23/6/1999, n. 179*. Dei motivi innanzi riassunti carattere preliminare e prioritario va riconosciuto al secondo motivo con il quale, sotto il profilo del difetto di motivazione della sentenza impugnata, se ne denuncia, in sostanza, la nullità ai sensi dell'art. 132, n. 4), codice di procedura civile. Il mezzo è infondato. Occorre, in proposito, ricordare che ai sensi dell'art. 132, comma 2, n. 4), codice di procedura civile e dell'art. 118, disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, i cui *principia* debbonsi ritenere implicitamente richiamati dall'art. 36, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 per effetto del rinvio alle norme del codice di procedura civile effettuato dall'art. 30 della Legge Delega sulla Riforma del contenzioso Tributario 30 dicembre 1991, n. 413, la motivazione della sentenza, quale requisito imprescindibile ai fini di consentire il controllo del procedimento logico-critico seguito dal giudice per giungere alla decisione finale, non richiede che quegli debba valutare singolarmente tutte le risultanze processuali e confutare tutte le ragioni prospettate dalle parti, essendo sufficiente, invece, che egli, a tale scopo, dopo di aver valutato le une e le altre nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il proprio convincimento,

dovendosi, in tal modo ritenere implicitamente disattesi tutti gli altri rilievi e circostanze che, quantunque non menzionati specificamente, si rivelano logicamente incompatibili con la decisione adottata (Corte Cass. 25 maggio 1995, n. 5748). Ne consegue che la carenza o la difettosità della motivazione possono riverberarsi sulla validità della sentenza solo quanto la rendano inidonea al raggiungimento del suo scopo pratico (art. 156, comma 2, codice di procedura civile), impedendo, cioè, di individuare con sufficiente certezza gli elementi di fatto o presupposti nella decisione delle varie questioni. A codesti requisiti ha sufficientemente corrisposto la sentenza impugnata la quale, per escludere la illegittimità dell'accertamento per coefficienti presuntivi effettuato dall'Ufficio, si è richiamato, per un verso, al potere delegato in materia di coefficienti al Presidente del Consiglio dei Ministri (erroneamente si parla, in proposito, di Ministero delle Finanze) dal D.L. 2 marzo 1989, n. 69 ed alla natura di presunzioni legali semplici suscettibili di prova contraria, cui dà luogo il decreto presidenziale emesso in attuazione del decreto-legge sopraindicato e, dall'altro, per escludere la operatività, nella specie, della previsione esentativa dalla imposta Ilor, di cui all'art. 115, lettere *e-bis*), D.P.R. n. 917/1986, ha osservato che nessuna dimostrazione era stata data - nella specie - che la forza-lavoro - impiegata dal ricorrente nella sua impresa si fosse attestata su di un numero non superiore alle tre unità. Com'è facile osservare, le ragioni che sorreggono la sentenza impugnata possono anche apparire non condivisibili nel loro contenuto di merito e possono anche meritare un giudizio di disapprovazione sul piano della interpretazione logico-critica ma non possono sicuramente dare adito alla sanzione di nullità della sentenza per mancanza di motivazione, dato che, gli elementi che ne sono stati posti a base sono sicuramente idonei a dar ragione del procedimento logico critico seguito dai primi giudici nella formazione del proprio convincimento. *Comm. Trib. Reg. Basilicata, Sez. I, 31/5/1999, n. 99* (in banca dati «*il fiscovideo*»). La motivazione della sentenza è un requisito imprescindibile ai fini di consentire il controllo del procedimento logico-giuridico seguito dal giudice per giungere alla decisione finale. A tale fine, non è richiesta la valutazione singola di tutte le risultanze processuali e la confutazione di tutte le ragioni prospettate dalle parti, essendo sufficiente, a tale scopo, dopo avere valutato le une e le altre nel loro complesso, l'indicazione degli elementi sui quali il giudice intende fondare il proprio convincimento, dovendosi, in tal modo, ritenere implicitamente disattesi tutti gli altri rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, si rivelano logicamente incompatibili con la decisione adottata. Si rileva, inoltre, che il giudice tributario, investito del sindacato di legittimità di un accertamento tributario, può e deve verificare la sussistenza o meno dei presupposti idonei a legittimare il potere esercitato in concreto dall'Amministrazione, valutando, a tale fine, le circostanze di fatto prospettate dalle parti, nonché gli elementi di prova dalle stesse offerti. Tuttavia, il giudice non può assolutamente spingere il proprio esame sino al punto di sostituire il metodo di accertamento seguito in concreto dall'Ufficio con uno di tipo diverso, in quanto, così operando, il giudice tributario verrebbe inammissibilmente ad esercitare un potere - quello appunto di accertamento - che non gli appartiene, ma che di esclusiva spettanza dell'Amministrazione attiva. *Comm. Trib. Prov. di Pesaro, Sez. II, 14/5/1999, n. 94*. A tal fine, secondo le previsioni del-

l'art. 70, D.Lgs. n. 546 del 1992, il giudice tributario può, ove ne ricorrano i presupposti, adottare un provvedimento *ad hoc* sostitutivo della predetta sentenza, ovvero nominare un commissario *ad acta*, i cui oneri graveranno solidalmente sull'Amministrazione inadempiente e sul funzionario responsabile, ferma comunque la possibilità in presenza di una persistente inottemperanza, che il giudice dell'ottemperanza disponga la trasmissione degli atti alla Procura della Corte dei Conti per l'accertamento di eventuali responsabilità amministrative, nonché al Procuratore della Repubblica per l'accertamento di responsabilità penali, qualora sussistono gli estremi del reato di cui all'art. 328, codice penale. *Corte Cass., Sez. I civ., 21/10/1998, n. 10410* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Processo tributario - Contenuto della sentenza - Motivazione - Rinvio alle argomentazioni svolte in altra sentenza dello stesso organo - Questioni nelle due sentenze legate tra loro da vincolo di consequenzialità necessaria - Legittimità - Sussiste - Art. 36, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Qualora il medesimo organo si trovi a pronunciare contestualmente più decisioni in cui siano affrontate questioni legate fra loro con un vincolo di consequenzialità necessaria, è consentito che la motivazione di una decisione consista in un rinvio alle argomentazioni svolte nell'altra. In tale caso, non si ha tanto la motivazione di una sentenza *per relationem*, cioè mediante rinvio agli argomenti contenuti in altra sentenza, ma piuttosto la constatazione che la decisione in un certo senso di una delle controversie comporta necessariamente identica conclusione per l'altra. Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Regionale del Friuli-Venezia Giulia, rilevato che con altra sentenza aveva dichiarato illegittima la rettifica del reddito di una società di fatto per un determinato periodo d'imposta, per gli stessi motivi aveva dichiarato illegittima la rettifica del reddito di partecipazione societaria di un socio della stessa per lo stesso periodo d'imposta, osservando di non potere che consequenzialmente uniformarsi all'esito della vertenza principale, essendo l'accertamento nei confronti del socio un effetto automatico della rettifica del reddito complessivo dichiarato, ai fini Ilor, dalla società. In senso conforme si vedano le sentenze della Corte di Cassazione 10 luglio 1991, n. 7654, in tema di ricchezza mobile (in «*Corr. Trib.*» n. 36/1991, pag. 2710) e 1° aprile 1992, n. 3923, in tema di conseguenze della prima decisione sull'imponibile del medesimo contribuente ai fini dell'imposta complementare (ivi n. 43/1992, pag. 3109). *Corte Cass., Sez. I, 4/5/1998, n. 4403*. Gli art. 353 e 354, codice di procedura civile sulla rimessione della causa al primo giudice, integrano disposizioni eccezionali, rispetto al principio generale secondo cui la nullità della sentenza appellabile si traduce in motivo di impugnazione e non dispensa il giudice di appello dalla trattazione e dalla decisione nel merito, e - quindi - sono suscettibili di interpretazione estensiva ma non anche di applicazione analogica all'infuori dei casi espressamente e tassativamente elencati; d'altronde, le regole in tema di astensione e di ricsuazione del giudice ed i provvedimenti che ne facciano applicazione, riguardando la composizione del collegio per una determinata controversia nell'ambito dello stesso ufficio, non toccano la sussistenza della *potestas iudicandi* del singolo magistrato (la quale deriva dalla sua appartenenza all'ordine giudiziario ed all'organo munito di giurisdizione e competenza), ma attengono ai presupposti per l'esercizio in concreto delle relative funzioni; da ciò consegue che la partecipazione al collegio di un giudice in pre-

cedenza autorizzato ad astenersi per una certa causa, se infirma la sentenza in essa resa, non legittima l'applicazione dei predetti artt. 353 e 354, perché implica un vizio che non è contemplato dalle norme medesime e che non è assimilabile a quelli del difetto di giurisdizione per irregolare costituzione dell'organo giudicante, ovvero del difetto di sottoscrizione della sentenza, essendo queste ultime ipotesi caratterizzate dall'inesistenza dell'atto decisorio, per effetto della provenienza da un soggetto privo di attribuzioni giurisdizionali, o per effetto della non riferibilità ad un soggetto munito delle attribuzioni stesse. *Corte Cass., Sez. I, 9/3/1998, n. 2582*. L'omessa sottoscrizione della sentenza collegiale da parte di uno dei magistrati tenuti alla sottoscrizione a norma dell'art. 132, codice di procedura civile determina la nullità insanabile della sentenza medesima, restando esclusa l'applicabilità del procedimento di correzione degli errori materiali e la possibilità di distinguere tra omissione intenzionale o involontaria, cioè provocata da errore o dimenticanza (nella fattispecie la sentenza, pur dando atto che essa veniva sottoscritta dall'estensore e dal consigliere anziano per il decesso del presidente intervenuto dopo la deliberazione, recava in calce la firma del solo estensore). *Comm. Trib. Centrale, Sez. XXIII, 18/11/1998, n. 5734* (in «*il fisco*» n. 6/1999, pag. 1850). Contenzioso - Decisione - Contrasto tra motivazione e dispositivo - Prevalenza del dispositivo - Si verifica - Ricorso contro la motivazione - Mancanza di interesse - Inammissibilità - Artt. 20, 23 e 37 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 *Comm. Trib. Centrale, Sez. XI, 21/1/1998, n. 201*. L'obbligo di motivare le decisioni delle Commissioni Tributarie (art. 37, n. 2), D.P.R. n. 636/1972 e art. 111, Costituzione) è soddisfatto qualora il giudice affronti i problemi giuridici prospettati dalle parti ed esponga in modo adeguato ed autonomo, ancorché sintetico, le ragioni in fatto ed in diritto che giustificano la decisione adottata; pertanto, è sufficientemente motivata la decisione di secondo grado che, sia pure in modo conciso, ma adeguato e coerente, indichi gli elementi di fatto (valore dei cali e dei deperimenti subiti dalle merci, sconti e prezzi di vendita) su cui è fondata l'estimazione espressa in dispositivo e svolga diffuse e ben precisate argomentazioni in senso contrario alle richieste della parte privata. *Comm. Trib. Reg. di Roma, Sez. V, 23/2/1998* (in «*il fisco*» n. 16/1998, pag. 5159). L'Amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di provvedere all'istanza del contribuente che solleciti l'esercizio dell'autotutela, malgrado questo sia destinatario di una sentenza passata in giudicato sul medesimo oggetto, motivandone l'accoglimento o il rigetto non meramente formali. *Comm. Trib. Prov. di Pisa, Sez. VI, 4/3/1998, n. 26* (in banca dati «*il fiscovideo*»). In presenza di una obbligazione solidale, la parte che non ha impugnato l'avviso di liquidazione ha diritto di opporre all'Amministrazione finanziaria il giudicato riduttivo del valore ottenuto dal coobbligato solidale, anche qualora si tratti di una sentenza di «mero rito», che non abbia deciso la controversia. *Comm. Trib. Prov. di Salerno, Sez. II, 24/2/1998, n. 36* (in banca dati «*il fiscovideo*»). Processo tributario - Esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie - Giudizio di ottemperanza - Per le decisioni delle sopresse Commissioni Tributarie - Ammissibilità - Sussiste - Art. 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 Processo tributario - Esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie - Esame, oltre che del dispositivo, anche della motivazione della sentenza - Necessità - Sussiste - Art. 70, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 *Comm.*

Trib. Prov. di Padova, Sez. I, ordinanza 13/2/1998 (in banca dati «il fiscovideo»). Nel caso di rigetto del ricorso, l'immediata liberazione della garanzia prestata dal contribuente, alla quale era subordinata la sospensione dell'atto, comporterebbe l'impossibilità per il creditore di giovare di questa cautela; la Commissione può disporre che la garanzia conservi la sua efficacia oltre la data di pubblicazione della sentenza, per dar modo al creditore di predisporre le opportune iniziative. *Comm. Trib. Prov. di Pisa, Sez. I, 6/2/1998, n. 482*. La dichiarazione di contumacia della parte non costituita sembra avere una funzionalità anche nel processo tributario sotto il profilo della pubblicità da dare ad alcuni atti del processo, ed in particolare alla sentenza.

Riferimenti bibliografici

CHIZZINI A., *La Cassazione sulla motivazione della sentenza per relationem e un breve obiter dictum sul litisconsorzio*, in «Riv. Giur. Trib.» n. 3/1999, pagg. 190 e seguenti; PACE F., *Il contenuto della sentenza nella nuova disciplina del processo tributario*, in «Corr. Trib.» n. 34/1999, pagg. 2555 e seguenti; PORCARO G., *Processo tributario - Poteri delle commissioni. Limiti alla cognizione del giudice tributario*, in «Corr. Trib.» n. 9/1999, pagg. 637 e seguenti; GUARNIERI G., *Note sulla pubblicazione della sentenza nel processo tributario*, in «Riv. Giur. Trib.», 1997, pagg. 535 e seguenti; CANTILLO M., *Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia esecutiva delle sentenze dei giudici tributari*, in «Rassegna Tributaria», n. 3/1998, pagg. 824 e seguenti; D'AYALA VALVA F., *Esecuzione del giudizio tributario e le misure cautelari nel contenzioso con l'Amministrazione finanziaria*, in Atti del Convegno «La riforma del processo amministrativo», tenuto ad Avellino il 14 novembre 1998.

Prassi

C.M. n. 98/E-II-3-1011 in data 23 aprile 1996 Dir. AA.GG. e cont. trib. (in «il fisco» n. 18/1996, pag. 4526). Contenzioso tributario - Nuova disciplina - Istruzioni.

11. ORDINANZA DI ESTINZIONE DEL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI
SEZIONE

Il Collegio composto da - Presidente
da - Relatore
da -

letti gli atti;

visto quanto disposto con sentenza n., depositata il, per l'ottemperanza al giudicato;

visto il termine assegnato per i provvedimenti attuativi;

letta la relazione del commissario *ad acta*, Dott.;

preso atto dei provvedimenti per la esecuzione adottati dal commissario nominato;

rilevato che agli stessi è stata data piena esecuzione, come a quanto disposto da questa Commissione, con sentenza, per l'ottemperanza al giudicato;

visto l'art. 70, commi 7 e 8, D.Lgs. n. 546/1992;

DICHIARA

chiuso il procedimento.

Luogo e data

Il Presidente
(.....)

Nota: *Il Collegio, eseguiti i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'Amministrazione adottati con sentenza ai sensi dell'art. 70, comma 7, D.Lgs. n. 546/1992 e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal delegato per l'ottemperanza, dichiara chiuso il procedimento disciplinato dalla richiamata norma del processo tributario, con ordinanza.*

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Francesco SABATINI

Consigliere della Corte di Cassazione e Presidente f.f. della Commissione
Tributaria Provinciale di FROSINONE

SOMMARIO: 1. Le commissioni tributarie come giudici speciali. – 2. Contenzioso tributario e cod. proc. civ.. – 3. Sentenza, ordinanza, decreto. – 4. Tipi di sentenza. – 5. Redazione e pubblicazione. – 6. Comunicazione. – 7. L'estensore. – 8. La motivazione. – 9. Il profilo soggettivo della motivazione. – 10. La pronuncia sulle spese. – 11. La regressione del procedimento in primo grado. – 12. La nullità della sentenza.

1. Il decreto legislativo del 31 dicembre 1992 n. 546, recante disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991 n. 413, dopo aver dettato, nel primo titolo, disposizioni generali sul giudice tributario (e suoi ausiliari) e sulle parti (e la loro rappresentanza ed assistenza in giudizio), all'art. 36 primo comma del secondo titolo quarta sezione dispone che la controversia è definita con sentenza pronunciata in nome del popolo italiano ed intestata alla Repubblica Italiana.

Diversamente dall'art. 37 del previgente D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 – per il quale il provvedimento, pur sempre emesso in nome del popolo italiano, aveva la veste formale di “*decisione*” – il citato art. 36 utilizza invece l'espressione “sentenza”: dato testuale, questo, il quale, unitamente a numerosi altri (1), non consente dubbi di sorta in ordine alla natura di **giudici speciali** delle nuove commissioni tributarie, provinciali e regionali.

Egual natura avevano, del resto, anche le commissioni tributarie di pri-

(1) Come già rilevato, il capo I del titolo I del D.Lgs. n. 546/92 si riferisce al giudice tributario; l'art. 1 c.p.v. rinvia alle norme compatibili del codice di procedura civile ed i successivi artt. 2 e 3 rispettivamente definiscono l'oggetto della giurisdizione tributaria e disciplinano il difetto di giurisdizione; il titolo secondo concerne il processo; l'incompatibilità tra l'incarico di componente di commissione tributaria e l'appartenenza all'amministrazione fiscale od esattoriale ovvero l'assistenza e la rappresentanza di contribuenti in controversie tributarie da parte di iscritti in albi professionali (art. 8 lettere c, d, e, f, i del coevo D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 545) e l'introduzione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (artt. 17 e ss. stesso D.Lgs. n. 545/92) mirano a loro volta a garantire l'indipendenza del giudice tributario ed a dare attuazione al precetto costituzionale per il quale i giudici sono soggetti soltanto alla legge (art. 101 cost.).

mo e di secondo grado, previste dal citato D.P.R. n. 636/72 e soppresse, a norma del secondo comma dell'art. 42 D.Lgs. n. 545/92, a decorrere dalla data di insediamento delle nuove commissioni: dubbi al riguardo ebbero bensì ad insorgere, ma essi furono fugati dalla **Corte costituzionale** la quale con sentenza del 3 agosto 1976 n. 215 dichiarò infondate, con riferimento agli artt. 24, 102 secondo comma e VI disp. trans. Cost., le questioni di costituzionalità delle norme relative alla istituzione di dette commissioni (2).

Analoga questione (3), sollevata con riferimento all'art. 30 della successiva legge 20 dicembre 1991 n. 413 ed ai decreti legislativi nn. 545 e 546 del 1992, è stata dichiarata manifestamente infondata con ordinanza n. 144 in data 23 aprile 1998 della stessa Corte.

Se la vigente disciplina rappresenta probabilmente soltanto una tappa, e non il punto d'approdo, della faticosa elaborazione di un disegno complessivo e definitivo del contenzioso tributario (4) – il quale deve conciliare le opposte esigenze di assicurare allo Stato ed agli altri enti pubblici, dotati di potestà impositiva, la sollecita acquisizione delle relative entrate, e dall'altro, di tutelare il contribuente da fatti ed accertamenti indebiti –, l'indiscutibile natura di giudici speciali delle commissioni tributarie comporta che ad esse, ed al relativo processo, siano applicabili i principi costituzionali in tema di eguaglianza (art. 3), di diritto di difesa (art. 24), di soggezione dei giudici soltanto alla legge (art. 101), di giusto processo e di ragionevole durata di esso (art. 111 novellato cost. nonché art. 6 paragrafo 1 della convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della legge 4 agosto 1955 n. 848).

Ben a ragione, pertanto, la Suprema Corte ha di recente affermato che la comunicazione della data dell'udienza nel processo tributario adempie ad un'essenziale funzione di garanzia del diritto di difesa ai sensi, appunto, dell'art. 24 cost.; l'omissione della comunicazione alle parti determina pertanto la nullità della decisione della commissione tributaria (5).

(2) Vedansi anche Corte cost. 24.11.1982 n. 196, 16.12.1982 n. 217 e 7.6.1984 n. 154.

(3) Sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Lecce con ord. del 24 febbraio 1997 (G.U. 1° s.s. n. 30 del 1997).

(4) La stessa Commissione parlamentare dei Trenta, chiamata ad esprimere il proprio parere sui decreti delegati adottati in base all'art. 30 legge n. 413/91, pur dopo aver posto in evidenza le positive innovazioni della riforma, ha però aggiunto che essa *“non può essere considerata il punto finale del percorso indispensabile per pervenire ad un sistema del contenzioso tributario del tutto soddisfacente. Restano invero irrisolte alcune rilevanti questioni, tra le quali un posto di preminente rilievo è da riconoscere all'istituzione di un giudice a tempo pieno, idoneo in tal modo ad assicurare piena professionalità, indipendenza ed impegno”*.

(5) Sent. 28.8.2000 n. 11229; v. anche, Cass. 15.6.2001 n. 8133; sulla difesa tecnica nel processo tributario v. Corte cost. 13.6.2000 n. 189 (che ha dichiarato infondate le questioni di

E non a caso la legge 24 marzo 2001 n. 89, che detta norme tra l'altro in tema di equa riparazione per il caso di violazione del termine ragionevole di durata del processo, trova applicazione anche per le violazioni intervenute in quello tributario (art. 3 comma terzo).

2. Rispetto alla disciplina previgente, quella ora in vigore si connota, sotto il profilo meramente tecnico, per i rilevanti miglioramenti che la **riforma** ha apportato riguardo non solo alla composizione ed allo *status* dei componenti delle commissioni, ma anche e soprattutto alla disciplina del processo.

Questo è infatti disegnato come una *species* del rito civile, tant'è che, a norma del secondo comma dell'art. 1 D.Lgs. n. 546/92, ad esso si applicano le norme del codice di procedura civile compatibili con il processo tributario – punto che ha formato oggetto di altra relazione – e per quanto dal decreto stesso non diversamente disposto.

All'opposto, un rilevante caso di parziale incompatibilità discende dagli ampi poteri istruttori attribuiti alle commissioni dall'art. 7 D.Lgs. n. 546/92: relativamente all'art. 35 del previgente D.P.R. n. 636/72, del quale il citato art. 7 è la riscrittura, si segnala infatti che recentemente la Corte Suprema ha affermato l'importante principio, desunto proprio da detta norma, che nel processo tributario non vige, in materia di **onere della prova**, il rigoroso **principio dispositivo** del processo civile (6). Indirizzo, questo, che è ragionevole prevedere verrà confermato anche riguardo al sopravvenuto art. 7.

Sul punto, deve peraltro rilevarsi che nel processo tributario l'Amministrazione è attore in senso sostanziale e quindi su di essa grava l'onere della prova. Solo quando siano stati forniti indizi sufficienti per affermare l'obbligazione tributaria, scatta l'onere del contribuente di proporre elementi in senso contrario (7).

costituzionalità che investivano gli artt. 12 quinto comma e 18 terzo e quarto comma D.Lgs. n. 546/92) e Cass. 22.6.2001 n. 8564.

(6) Cass. sez. trib. 10.2.2001 n. 1930. La massima è così formulata: *In tema di contenzioso tributario, nell'ipotesi in cui il contribuente deduca di aver presentato la dichiarazione dei redditi e pagato la relativa imposta, l'amministrazione finanziaria non può limitarsi ad invocare l'applicazione delle regole sull'onere della prova inteso in senso soggettivo e la commissione tributaria non può respingere il ricorso del contribuente, richiamando i principi in materia di onere della prova e rifiutando ogni indagine sull'avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi e sul pagamento del tributo per autotassazione, ma deve procedere ad acquisire sia detta dichiarazione che la documentazione relativa al pagamento dell'imposta.* In motivazione la sentenza richiama altresì l'art. 18 secondo comma legge 7.8.1990 n. 241.

(7) Cass. sez. trib. 2.8.2000 n. 10148, in motivazione, che richiama Cass. n. 9894/97.

3. L'art. 131 primo comma c.p.c. dispone che la legge prescrive in quali casi il giudice pronuncia **sentenza** (8), **ordinanza o decreto**, ed i successivi artt. 132, 134 e 135 dettano le relative specificazioni.

Mentre, quanto alla sentenza tributaria (e si farà qui riferimento esclusivamente alla sentenza della commissione provinciale o regionale: resta invece fuori dell'ambito della presente relazione la sentenza emessa dalla sezione tributaria della Corte di cassazione, sentenza che trova la sua disciplina nel solo codice di procedura civile al pari di ogni altra sentenza civile della stessa Corte), l'art. 36 del D.Lgs. n. 546/92 (norma speciale rispetto all'art. 132 c.p.c., che ne esclude conseguentemente l'applicabilità, e, peraltro, ad esso del tutto analoga) indica i relativi requisiti formali, nulla dispone invece il diritto processuale tributario, in via generale, relativamente all'ordinanza ed al decreto: provvedimenti che, pertanto, devono ritenersi rispettivamente disciplinati dagli artt. 134 e 135 c.p.c. in virtù del rinvio operato dall'art. 1 cpv. del D.Lgs. n. 546/92.

Deve peraltro osservarsi che, per costante giurisprudenza, la natura del provvedimento discende dal suo contenuto e non già dalla veste formale ad esso attribuita: pur se reso in forma di ordinanza o di decreto, ha pertanto natura sostanziale di sentenza il provvedimento a contenuto decisorio, con la conseguenza che la mancata sottoscrizione di esso da parte del presidente e dell'estensore (art. 132 c.p.c.) comporta la nullità assoluta, rilevabile anche d'ufficio, *ex art.* 161 c.p.c., di detto provvedimento (9).

a) **L'ordinanza** è un provvedimento ordinatorio, modificabile o revocabile ad opera dello stesso giudice che l'ha pronunciato, e deve essere succintamente motivato: tale forma hanno, tra gli altri, i provvedimenti con i quali il giudice tributario solleva una questione di legittimità costituzionale (art. 23 legge 11.3.1953 n. 87), rimette gli atti alla Corte di giustizia a norma dell'art. 234 (*ex*, 177) del Trattato CE, e provvede ai sensi degli artt. 7, 14, 34 terzo comma, 39 ss., 47 quarto comma e 70 ottavo comma D.Lgs. n. 546/92 (10).

b) **Decreto** è il provvedimento, che non necessita invece di motivazione, emesso dal presidente della commissione, o della sezione, nei casi previsti dalla legge: tra gli altri, artt. 27 primo e secondo comma, 29, 30, 41 primo comma e 47 secondo e terzo comma D.Lgs. n. 546/92.

(8) Sulla sentenza civile in genere v. la voce relativa, a cura di E. FAZZALARI, in *Enc. diritto*, XLI, 1244 ss., e, sulla motivazione, S. EVANGELISTA, *ivi*, XXVII, 154 ss.

(9) Cass. 22.1.1998 n. 558.

(10) Sulla interruzione e sulla sospensione del processo tributario v., da ultimo, Cass. nn. 7007, 7506 e 8567 del 2001.

Mentre sentenza ed ordinanza sono provvedimenti entrambi a carattere giurisdizionale emessi nel contraddittorio delle parti, e si distinguono per il carattere non decisorio del secondo, i decreti hanno invece un duplice contenuto, ora amministrativo (ad es., l'assegnazione del ricorso ad una determinata sezione), ora giurisdizionale: nel secondo caso il **contraddittorio è differito**, ma, mentre in taluni casi esso è solo **eventuale** – rimesso, cioè, all'iniziativa delle parti (ad es. art. 27 terzo comma e 28 D.Lgs. n. 546/92) –, in altri, invece, per il carattere provvisorio del provvedimento, è **necessario** (ad es. art. 47 terzo comma, cit.).

4. Da quanto esposto risultano già i **caratteri** propri della sentenza: provvedimento di natura giurisdizionale, emesso nel pieno contraddittorio delle parti, di contenuto decisorio, non modificabile né revocabile da parte del giudice che lo ha emesso (salva, tuttavia, la correzione di eventuali omissioni od errori materiali o di calcolo a norma dell'art. 287 c.p.c.), che definisce un grado di giudizio ed è destinato ad acquisire autorità di cosa giudicata tra le parti, eredi ed aventi causa (art. 2909 c.c.) in caso tanto di mancata impugnazione nei termini di legge, quanto di rigetto dell'impugnazione stessa (11).

Nel processo tributario viene talora invocata l'autorità del **giudicato** in relazione a decisione, resasi definitiva, intervenuta per un periodo d'imposta antecedente quello in discussione: erratamente, poiché, come la C.S. ha affermato (12), la sentenza definitiva, riguardando un distinto esercizio, non può avere alcun effetto vincolante in relazione a fatti aventi una diversa dimensione temporale.

Oltre che di **merito** – di accertamento, cioè, ove si tratti di decisione di primo grado, della fondatezza o non del ricorso del contribuente, ovvero, trattandosi di sentenza di appello, di accertamento della fondatezza o non della impugnazione –, la sentenza può limitarsi a dichiarare il difetto di giurisdizione o l'incompetenza per territorio del giudice tributario, l'inammissibilità o l'estinzione del ricorso, ovvero a provvedere in sede di giudizio di ottemperanza.

a) L'oggetto della **giurisdizione tributaria** è precisato dall'art. 2 D.Lgs. n. 546/92.

Nel caso in cui la commissione tributaria ritenga che la controversia, ad essa sottoposta, esuli da tale ambito, essa è tenuta a dichiarare – appunto con

(11) Sul giudicato v., da ultimo, Cass. nn. 6883, 8658 e 11272 del 2001.

(12) 12.2.2001 n. 1945.

sentenza, trattandosi di provvedimento di carattere definitivo – il proprio difetto di giurisdizione (art. 3 primo comma stesso decreto) (13).

Finché la causa non sia stata decisa nel merito in primo grado, ciascuna parte può proporre regolamento di giurisdizione (artt. 41 primo comma c.p.c. e 3 secondo comma D.Lgs. n. 546/92): in tal caso la Corte di Cassazione, a sezioni unite, provvede con ordinanza (art. 375 primo comma n. 5 c.p.c., modificato dall'art. 1 legge 24.3.2001 n. 89), la relativa statuizione non potrà più essere posta in discussione nell'ulteriore corso del processo (art. 382 primo comma c.p.c.), e nelle more della decisione il processo di merito potrà essere sospeso (art. 367 c.p.c.).

Fuori di tal caso, il primo comma del citato art. 3 dispone che il difetto di giurisdizione del giudice tributario è rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo.

Tale norma va peraltro coordinata, per costante giurisprudenza, con il sistema delle impugnazioni: con la conseguenza che, nel caso in cui la commissione di primo o secondo grado abbia espressamente affrontato la questione di giurisdizione, affermandola, nel successivo grado di giudizio tale affermazione non potrà essere posta in discussione se non abbia formato oggetto di specifico motivo di impugnazione, giacché, in tal caso, la mancata impugnazione determina la formazione, sul punto, del giudicato.

Viceversa, nel caso in cui la commissione abbia esaminato e deciso il merito, e così soltanto implicitamente affermato la propria giurisdizione, questa potrà essere esaminata nel grado successivo di giudizio pur in mancanza di impugnazione e purché questa non investa una parte soltanto della decisione (14).

In difetto di regolamento di giurisdizione, *quid juris* nel caso in cui la commissione di primo grado declini la giurisdizione, e quella di secondo grado, in sede di impugnazione, ritenga invece erronea tale affermazione?

La questione è risolta dall'art. 59 primo comma lett. a) del D.Lgs. n. 546/92, il quale dispone che, in tal caso, la commissione regionale rimette la causa alla commissione provinciale: che dovrà, pertanto, esaminare il merito.

(13) Sul riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario v. Cass. sez. un. nn. 90 del 2000 e 207 e 208 del 2001; v. inoltre Cass. sez. un. 12.7.2001 n. 9482.

(14) Il giudicato sulla giurisdizione, oltre che nel caso di pronuncia delle sezioni unite della Corte di cassazione, si forma solo a seguito di declaratoria espressa sulla giurisdizione resa dal giudice di merito e non investita, da specifica impugnazione, ovvero a seguito del passaggio in giudicato di statuizione della decisione sul merito avente per presupposto l'affermazione della giurisdizione, restando, in mancanza di ciò, sempre prospettabile, e rilevabile, la questione del difetto di giurisdizione ai sensi dell'art. 37 primo comma c.p.c. (così, tra le molte altre, Cass. sez. un. 29 luglio 1998 n. 7414).

Il citato art. 59 è norma speciale rispetto ai corrispondenti artt. 353 e 354 c.p.c. e pertanto, ne esclude l'applicabilità.

b) Nel processo tributario – nel quale l'unicità del giudice, per ciascun grado di giudizio e per ciascuna circoscrizione, rende inapplicabili le regole sulla competenza per materia e valore, dettate dal codice di procedura civile – viene conseguentemente in rilievo la sola **competenza** per territorio, espressamente qualificata come inderogabile (artt. 4 e 5 primo comma D.Lgs. n. 546/92).

Oltre che sotto tale profilo, il processo tributario si distingue dall'ordinario rito civile per l'inapplicabilità delle norme sul regolamento di competenza (art. 5 quarto comma D.Lgs. n. 546/92) e delle preclusioni di cui all'art. 38 c.p.c..

L'incompetenza è dichiarata con sentenza (art. 5 citato commi 2 e 3) e trova applicazione lo stesso successivo e già citato art. 59 primo comma lett. a nel caso in cui il giudice di appello affermi la competenza declinata invece dal giudice di primo grado.

c) La commissione di primo grado dichiara, con sentenza, **inammissibile** il ricorso: nei casi previsti dall'art. 18 ultimo comma D.Lgs. n. 546/92; se esso sia stato proposto oltre il termine (15) di cui al successivo art. 21; in caso di mancato o tardivo deposito (16) del ricorso (art. 22 primo comma stesso decreto).

d) La commissione regionale dichiara a sua volta, con sentenza, **inammissibile** il ricorso in **appello** proposto oltre il termine di cui all'art. 51 primo comma D.Lgs. n. 546/92 (ovvero di cui all'art. 327 c.p.c. in caso di mancata notificazione della sentenza: v. al riguardo, da ultimo, Cass. 20.7.2001 n. 9897) o proposto in violazione del citato primo comma del precedente art. 22, o che non rechi – o se sia assolutamente incerto – uno degli elementi di cui al primo comma del successivo art. 53 (17); la stessa commissione dichiara **inammissibile** l'appello in caso di mancata osservanza dell'ordine di integra-

(15) Anche nel processo tributario trova applicazione la legge 7 ottobre 1969 n. 742 sulla sospensione dei termini processuali nel periodo ferialo.

(16) Il deposito del ricorso presso la commissione provinciale o regionale, ai fini della costituzione del ricorrente, postula la consegna dell'atto in segreteria, ad opera della parte istante o di chi la rappresenti, e non è eseguibile mediante spedizione postale (Cass. 28.6.2001 n. 8829).

(17) Cass. sez. un. 29 gen. 2000 n. 16 s.u. ha statuito in tema di inosservanza dell'oneri di specificazione dei motivi, imposto dall'art. 342 c.p.c.: indirizzo che deve ritenersi estensibile, per identità di *ratio*, anche all'art. 53 D.Lgs. n. 546/92; v. in tal senso, ma con riferimento all'art. 22 D.P.R. n. 636/72, Cass. 27.8.2001 n. 11271.

zione del contraddittorio (artt. 1 secondo comma e 53 secondo comma D.Lgs. n. 546/92 e art. 331 cpv. c.p.c.) (18).

e) L'**estinzione** del processo – per rinuncia al ricorso, per inattività delle parti o per cessazione della materia del contendere: artt. 44-45 e 46 D.Lgs. n. 546/92 – è dichiarata (dal presidente con decreto reclamabile) ovvero con sentenza dalla commissione, direttamente o in sede di reclamo.

f) In caso di mancata esecuzione di sentenza tributaria passata in giudicato, la parte interessata può promuovere giudizio di **ottemperanza** (art. 70 D.Lgs. n. 546/92), che viene definito con sentenza con la quale vengono adottati i provvedimenti al riguardo indispensabili (comma 7); una volta essi eseguiti, il procedimento è chiuso con ordinanza (comma 8).

g) Gli artt. 278 e 279 secondo comma nn. 4 e 5 c.p.c. prevedono che, nel processo civile, possa essere emessa **sentenza non definitiva**: che decida, cioè, soltanto talune delle questioni oggetto della controversia.

Per espressa disposizione dell'art. 35 terzo comma D.Lgs. n. 546/92 tali norme non possono trovare applicazione nel processo tributario, ed è agevole cogliere la *ratio* del divieto.

L'art. 278 cit., infatti, appare incompatibile con detto processo e, quanto alla seconda norma, sebbene tale assoluta incompatibilità non sussista, nondimeno essa è parimenti inapplicabile: il giudizio di appello è, infatti, compiutamente disciplinato dagli artt. 52 a 60 D.Lgs. n. 546/92, né esso rinvia, neppure implicitamente, all'art. 340 c.p.c. giacché il successivo art. 61 rinvia alle sole norme compatibili del procedimento di primo grado. E se non trova applicazione l'art. 340 c.p.c., a maggior ragione non può trovarla il successivo art. 361.

Né va taciuto che le norme che, nel rito civile consentono la pronuncia di una sentenza non definitiva, sono strettamente connesse al principio dispositivo, che regola tale rito: principio invece che, come già si è accennato, nel processo tributario è attenuato sia per gli interessi in gioco, sia per gli ampi poteri istruttori conseguentemente conferiti alle commissioni.

h) **Sentenza di merito** è invece ogni altra decisione – diversa da quelle sopra indicate alle lettere *a/f* – la quale pronunci, in primo od in secondo grado, sulla fondatezza o meno della pretesa tributaria, quale estrinsecatasi attraverso uno degli atti, menzionati nell'art. 19 primo comma D.Lgs. n. 546/92 e fatti oggetto di ricorso da parte del destinatario (19) e quindi, eventualmente,

(18) V., sull'appello, Cass.10239,10242, 11272, 11321 e 11349 del 2001.

(19) V. Cass. nn. 11217/97, 8781 e 9116 del 2001.

di ricorso in appello della parte soccombente: la sentenza è di merito anche nel caso in cui, prima di provvedere in tal senso, essa affronti, affermandole, questioni di giurisdizione e/o di competenza, o rigetti eccezioni di estinzione del processo (20).

5. Alla **redazione** della sentenza – tema oggetto della presente relazione – sono dedicati gli artt. 35 (*deliberazioni del collegio giudicante*), 36 (*contenuto della sentenza*), 37 (*pubblicazione e comunicazione della sentenza*) e 15 (*condanna alle spese*) del D.Lgs. n. 546/92, mentre alla successiva *notificazione* provvede l'art. 38 dello stesso decreto (21).

Tali disposizioni trovano applicazione quale che sia l'oggetto della sentenza, di cui al precedente paragrafo n. 4.

Secondo quanto dispone il citato art. 35, la deliberazione deve avvenire – in segreto – subito dopo la discussione in pubblica udienza (art. 34) ovvero subito dopo la camera di consiglio (art. 33), e, tuttavia, la norma consente (comma 2) che la deliberazione, ove ricorrano validi motivi (ad es. la complessità delle questioni da esaminare) possa essere rinviata di non oltre trenta giorni.

Diversamente da quanto previsto dal codice di procedura penale – l'art. 545 primo comma del quale stabilisce che la sentenza (penale) è pubblicata in udienza dal presidente o da un giudice del collegio mediante la lettura del dispositivo –, il rito tributario, come quello civile in genere, non prevede affatto, ed anzi esclude, tale lettura, con la conseguenza che l'obbligo del segreto resta fermo pur dopo la deliberazione (e la sua violazione può dar luogo a sanzioni disciplinari) e, salvo che per il punto che attiene alla formazione della volontà collegiale, riguardo al quale l'obbligo del segreto permane pur dopo la pubblicazione, vien meno soltanto allorché la sentenza, completa di tutti gli elementi prescritti dall'art. 36 e sottoscritta dal presidente e dall'estensore, sia depositata in segreteria.

Tale deposito – nel termine di trenta giorni dalla deliberazione: termine

(20) Cass. nn. 7407 e 8569 del 2001 hanno rispettivamente affermato che l'ufficio finanziario non può proporre dinanzi alle commissioni tributarie domande riconvenzionali secondo le previsioni degli artt. 36 e 167 c.p.c., e che lo stesso ufficio non può sostituire, nella fase contenziosa, il parametro prescelto con l'atto impositivo notificato.

(21) Cass. n. 7791 del 2001 ha affermato che il giudice tributario, che riconosca fondate le censure del contribuente relative a taluni profili dell'accertamento, non deve pronunciare l'illegittimità (e quindi l'annullamento) dell'avviso di accertamento, ma deve procedere ad un giudizio di merito sull'ammontare delle imposte dovute dal contribuente in luogo di quelle accertate dall'ufficio, poiché la pronuncia costitutiva di annullamento può essere emessa solo ove si versi in tema di vizi formali dell'accertamento o di atti pregressi su cui esso si fonda.

peraltro non perentorio, la violazione del quale può dar luogo a sanzioni disciplinari e, nei casi più gravi, perfino penali – importa appunto la **pubblicazione** della sentenza, elemento essenziale per la sua esistenza giuridica; diversamente, l'attestazione del deposito, da parte del segretario, integra un elemento estrinseco, probatorio dell'esistenza dell'atto e non già un requisito di tale esistenza, potendo la parte egualmente accertare, mediante l'esame dell'originale del provvedimento, se il deposito sia o meno avvenuto (22). Tale attestazione costituisce atto pubblico la cui efficacia probatoria può essere posta nel nulla con la proposizione della querela di falso (art. 2700 c.c.).

Importanti sono gli **effetti** che derivano dalla pubblicazione della sentenza:

a) venendo la sentenza ad esistenza solo con la pubblicazione, ne segue che, una volta essa avvenuta, la deliberazione già adottata diviene immodificabile mentre, prima di tale momento, essa può essere legittimamente modificata dallo stesso collegio deliberante.

Può infatti avvenire che, nel redigere la sentenza, l'estensore si avveda che, in sede di deliberazione, siano stati pretermessi elementi, in fatto od in diritto, che avrebbero comportato una diversa decisione, o che di ciò si avveda il presidente prima di sottoscrivere il documento.

In tali casi è legittimo, ed anzi doveroso, che lo stesso collegio sia riconvocato perché esamini tali nuovi elementi e, se del caso, adotti una diversa decisione.

b) In difetto di notificazione (23) della sentenza – notificazione che, a differenza della pubblicazione, è atto soltanto eventuale e rimesso all'iniziativa delle parti –, la data di pubblicazione rileva agli effetti della decorrenza del termine lungo di impugnazione (art. 327 c.p.c.): termine, la cui osservanza deve essere verificata d'ufficio dal giudice dell'impugnazione, così come deve essere verificata l'osservanza di quello breve.

6. Segue alla pubblicazione della sentenza la **comunicazione** del dispositivo di essa, a cura del segretario, alle parti, le quali vengono in tal modo a conoscenza del provvedimento (art. 37 D.Lgs n. 546/92): atto obbligatorio al pari della pubblicazione, ma estrinseco alla sentenza.

7. Le norme sopra richiamate non precisano espressamente quale dei giudici componenti del collegio debba redigere la motivazione e, tuttavia, dispone al riguardo l'ultimo comma dell'art. 276 c.p.c., anche al quale rinvia il terzo comma dell'art. 35 citato.

(22) In tal senso, FINOCCHIARO A. e M., *Commentario al nuovo processo tributario*, p. 582.

(23) V. Cass. n. 6166 del 2001.

“La motivazione – stabilisce la norma – è stesa dal relatore, a meno che il presidente non creda di stenderla egli stesso o affidarla all’altro giudice”: normalmente, dunque, relatore ed estensore sono la stessa persona, e tuttavia tale coincidenza può non verificarsi in caso, ad es., di decisione assunta a maggioranza, rispetto alla quale il relatore sia stato posto in minoranza.

Tale non coincidenza lascia trapelare all’esterno la non unanimità della decisione, della quale essa non può tuttavia dare atto, permanendo – come già accennato – l’obbligo del segreto per quanto attiene alla formazione della volontà collegiale e non essendo pertanto consentite, a differenza di altri ordinamenti, *dissenting opinion*.

La violazione del segreto può dar luogo all’applicazione di sanzioni disciplinari.

Particolarmente rilevanti, per quanto attiene alla formazione di detta volontà, sono le norme contenute nei primi quattro commi dello stesso art. 276, dirette in parte a tutelare l’indipendenza del singolo giudice.

L’ultimo comma dell’art. 118 disp. att. c.p.c., anch’esso applicabile al processo tributario, precisa che la scelta dell’estensore è fatta dal presidente tra i componenti del collegio che hanno espresso voto conforme alla decisione: norma che mira a tutelare la libertà di giudizio del giudice rimasto in minoranza, e che in tal senso limita il potere discrezionale di scelta del presidente, il quale, al riguardo, non è vincolato dalle disposizioni del Consiglio di Presidenza in tema di scelta del relatore e dalle indicazioni contenute nel decreto di cui all’art. 6 D.Lgs. n. 545/92.

8. I requisiti formali della sentenza – quale che sia il suo contenuto: dichiarativa del difetto di giurisdizione o di competenza, di inammissibilità od estinzione del ricorso o di merito – sono indicati nei primi due commi del già citato art. 36 D.Lgs. n. 546/92.

Mentre i requisiti di cui ai nn. 1 e 5 non meritano una particolare illustrazione, deve rilevarsi che ben a ragione il legislatore ha tenuti distinti “*la concisa esposizione dello svolgimento del processo*” (n. 2) dalla “*succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto*” (n. 4): il primo requisito consiste infatti nel riassunto delle vicende processuali rilevanti agli effetti della decisione, mentre il secondo deve indicare il perché la commissione – la quale è chiamata a risolvere un contrasto tra le parti litiganti – ha adottato quella e non altra decisione, perché, in altri termini, ha dato ragione all’una invece che all’altra parte (24).

(24) Come si esprime la Corte cost. (22.6.1976 n. 143), peraltro con riferimento alla sentenza penale, l’obbligo di motivazione “è *adempiuto se il giudice espone quanto basti ad individuare il processo logico-giuridico che ha seguito nel pervenire alla risoluzione delle questioni sottoposte al suo esame*”.

Sia il ricorso introduttivo del contribuente (artt. 18 e ss. D.Lgs. n. 546/92) che quello di appello (art. 53 stesso decreto) della parte, rimasta soccombente il primo grado (che può essere lo stesso contribuente ovvero l'ufficio finanziario), sono atti di impugnazione, rispettivamente: *a*) di un atto amministrativo (uno degli atti, cioè, menzionati nell'art. 19 stesso decreto); *b*) di un atto giurisdizionale (la sentenza emessa dalla commissione di primo grado: art. 52 stesso decreto).

Nell'uno come nell'altro caso si verifica l'effetto devolutivo dell'impugnazione: la commissione, di primo o secondo grado, è investita delle sole questioni che formano oggetto del rispettivo ricorso.

Segue da ciò che, nell'espone lo svolgimento del processo, l'estensore è tenuto a dar conto soltanto delle questioni, oggetto di ricorso, solo accennando a quelle, che esulano invece dai limiti dell'impugnazione e sulle quali non deve conseguentemente emettersi alcuna decisione.

Gli aggettivi (*concisa* e *succinta*) rispettivamente impiegati nei nn. 2 e 4 del secondo comma dell'art. 36 in esame sostanzialmente riproducono, per la sentenza tributaria, l'aggettivo *concisa* di cui agli artt. 132 secondo comma n. 4 c.p.c. e 546 primo comma lett. *e*) c.p.p., che disciplinano rispettivamente la sentenza civile e quella penale: sostanzialmente, perché in realtà la forma aggettivale di cui al n. 4 dell'art. 36 reitera quella avverbiale impiegata, per le ordinanze civili, dal primo comma dell'art. 134 c.p.c.

Tali aggettivi esplicitano l'intento del legislatore che siano evitate motivazioni prolisse e sovrabbondanti: è, quasi un pressante invito, rivolto anche ai giudici tributari, all'essenzialità ed alla sintesi, che sono le doti precipue di una adeguata motivazione, per la quale dispongono i primi tre commi dell'art. 118 disp. att. c.p.c., anche essi applicabili nel processo tributario salvo che nella parte relativa al giudizio di equità, parte da ritenersi incompatibile con detto processo stante la riserva di legge contenuta nell'art. 23 cost.

Non soddisfa l'obbligo in esame una motivazione meramente apparente, o apodittica od incoerente: incoerenza che ricorre in caso di contrasto insanabile, tra più proposizioni della sola parte motiva, ovvero tra motivazione e dispositivo (25).

Il contrasto importa la nullità della sentenza, ma, nel caso in cui la nullità stessa non venga fatta valere con il sistema delle impugnazioni, si ritiene che il giudicato si formi sul solo dispositivo, la prevalenza del quale sulla motivazione è espressamente codificata (art. 70 comma settimo D.Lgs. n. 546/92).

L'obbligo di motivazione della sentenza tributaria è assoluto: non si ritiene infatti applicabile al rito tributario la norma speciale dettata dall'art. 186 quater

(25) Tra le altre, Cass. 13.5.1999 n.4754.

c.p.c. (il comma quarto del quale prevede che la parte intimata possa rinunciare alla pronuncia della sentenza), apparendo essa incompatibile con detto rito.

La motivazione deve essere svolta secondo l'**ordine logico** delle questioni (ad es. prima le questioni processuali e poi quelle di merito) e ciascuna questione può anche essere decisa con due o più *rationes dedidendi*: fatto che assume rilevanza particolare in sede di impugnazione giacchè, per costante giurisprudenza, se il gravame non investe tutte le *rationes* utilizzate, l'impugnazione è inammissibile (sulla singola questione).

Sul **piano storico**, è interessante osservare che l'obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali – ora consacrata, nel nostro ordinamento, da una norma costituzionale, l'art. 111 – è una conquista relativamente recente, risalente alla fine del '700.

In Italia, esso venne introdotto per la prima volta con la prammatica del 27 settembre 1774, emanata nel Regno delle Due Sicilie, la quale così dispone: “*Per togliere alla malignità ed alla frode qualunque pretesto, ed assicurare nell'opinione del pubblico la esattezza e la religiosità dei magistrati, vuole la Maestà Sua, anche sull'esempio e sull'uso dei tribunali più rinomati, che in qualunque decisione ... si spieghi la ragione di decidere o siano i motivi sui quali la decisione è appoggiata*”: passaggio significativo in quella che il Calamandrei (26) ebbe a definire la razionalizzazione del potere e la trasformazione della pratica giudiziaria in diritto processuale.

Anteriormente, infatti, e per lungo tempo, è stata osservata la regola per la quale *judex non tenetur exprimere causam in sententia*.

È agevole cogliere la diversa filosofia che è a monte di tali antitetiche concezioni: la sentenza immotivata è frutto di una visione autoritaria se non dispotica dello Stato, che ha interesse ad affermare e consolidare la propria autorità anche a discapito degli interessi individuali dei singoli (sudditi); per contro, la sentenza motivata si inserisce in una concezione democratica e liberale dello Stato, che vuole essere rispettoso dei diritti dei singoli – non più sudditi ma cittadini –, che mira a conquistarne il consenso ed a favorirne il controllo, e che intende emendare eventuali errori di giudizio attraverso il sistema delle impugnazioni.

Gli storici del diritto parlano, per la sentenza priva di motivazione, di una concezione oracolare della giurisprudenza; ma per la sentenza, in particolare italiana, invece motivata, non può non rilevarsi il progressivo processo di burocratizzazione, posto in evidenza dagli studiosi di diritto comparato, secondo un *trend* peraltro riscontrabile, ma in misura minore, anche in altri Paesi dell'Europa continentale.

(26) Processo e democrazia, in Opere giuridiche, 1965, 628.

9. Se, come si desume dall'art. 36 comma secondo n. 4 del D.Lgs. n. 546/92, la motivazione della sentenza tributaria costituisce un elemento formale ed oggettivo del provvedimento, la stessa motivazione finisce con l'assumere un **rilievo anche soggettivo**, nel senso che si risolve in un veritiero autoritratto del collegio che l'ha emessa ed in particolare dell'estensore.

Leggendo, infatti, la sentenza, un occhio attento è perfettamente in grado di valutare se la decisione è frutto, come dovrebbe, di adeguata ponderazione o, al contrario, di frettolosa superficialità, se il collegio e l'estensore siano o non a piena conoscenza degli istituti del diritto tributario, se essi abbiano o non adeguatamente vagliato le risultanze processuali e le questioni poste dalle parti a sostegno dei rispettivi assunti, se la pronuncia sia l'esito di un serio approfondimento della materia controversa ovvero di preconcetti e pregiudizi.

Dai quali il giudice tributario deve rifuggire, non dovendo egli appiattirsi né sulle ragioni del fisco (che, pur essendo chiamato a svolgere le proprie attribuzioni secondo le regole del buon andamento e dell'imparzialità, dettate anche da una norma costituzionale, l'art. 97, non è affatto escluso che, nel caso concreto, da esse abbia decampato) né su quelle del contribuente (categoria nella quale i furbi, come si sa, non mancano).

“Il giudice – scriveva il Beccaria oltre due secoli orsono (27) – era dunque un avvocato del fisco, piuttosto che un indifferente ricercatore del vero; un agente dell'erario fiscale, anzi che il protettore ed il ministro delle leggi”: ammonimento che appare ancor oggi pienamente valido.

Così come lo è tuttora quello del Calamandrei (28): *La pigrizia porta ad adagiarsi nell'abitudine, che vuol dire intorpidimento della curiosità critica e sclerosi della umana sensibilità: al posto della pungente pietà che obbliga lo spirito a vegliare in permanenza, subentra cogli anni la comoda indifferenza del burocrate, che gli consente di vivere dolcemente in dormiveglia”*.

L'indipendenza del giudice, anche tributario, deve essere così esterna come interna: e se la prima è adeguatamente assicurata dalla legge, la seconda è una conquista individuale che quotidianamente deve rinnovarsi, e della quale la motivazione della decisione costituisce una cartina di tornasole.

10. L'introduzione, con la riforma del 1992, della condanna alle **spese** della parte soccombente, salvo compensazione parziale o totale, e conse-

(27) Dei delitti e delle pene, XL.

(28) Elogio dei giudici scritto da un avvocato, XIV.

guenza della piena giurisdizionalizzazione del processo tributario, che il legislatore ha inteso perseguire (29).

Mentre non può non rilevarsi l'uso eccessivo del potere discrezionale di compensazione, cui nella prassi le commissioni fanno ricorso e che denuncia una qualche resistenza psicologica ad un impiego generalizzato dell'istituto, mette qui conto rilevare i provvedimenti che al riguardo il giudice di appello è chiamato ad emettere.

Occorre distinguere:

a) nel caso di conferma della decisione di primo grado, il giudice di appello, mentre è tenuto a provvedere *ex lege* sulle spese del giudizio di appello, può sindacare il provvedimento al riguardo emesso dal giudice di primo grado solo se esso abbia formato oggetto di specifico motivo di gravame;

b) nel caso opposto, invece, di riforma, totale o parziale, della decisione di primo grado, il giudice di appello è tenuto, indipendentemente da uno specifico motivo di impugnazione, a provvedere sulle spese anche del giudizio di primo grado.

11. Si è già fatto cenno all'art. 59 D.Lgs. n. 546/92, al suo carattere speciale rispetto ai corrispondenti artt. 353 e 354 c.p.c., ed alla conseguente inapplicabilità, nel rito tributario, di questi ultimi.

Deve qui aggiungersi che la norma (30) – la quale fissa il principio della **non regressione** del procedimento al grado di giudizio anteriore, salvo le eccezioni da essa contemplate – ha carattere **tassativo** e non esemplificativo, talché essa non è suscettibile di applicazione analogica (art. 14 preleggi) (31).

(29) Per la possibilità di pronunciare condanna alle spese anche nei procedimenti iniziati vigente il vecchio rito v. Cass. 7420 del 2001.

(30) Quanto all'ipotesi di difetto di contraddittorio, da essa anche contemplato, si segnala che *“anche se il sostituto d'imposta si configura come soggetto obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, egli è già originariamente, e non soltanto nella fase di riscossione, obbligato solidale d'imposta, e quindi soggetto al potere di accertamento e a tutti i conseguenti oneri, senza che tale rapporto tra sostituto e sostituito dia luogo a litisconsorzio necessario nel processo tributario di impugnazione dell'accertamento”* (Cass. 11.8.2000 n. 10613); sulle conseguenze processuali della solidarietà tributaria passiva v. anche Cass. 3.5.2001 n. 6212 e 23.5.2001 n. 7020.

(31) Nel giudizio di appello trova applicazione anche l'art. 335 c.p.c.; ha peraltro precisato la C.S. (10.1.2001 n. 273) che, qualora si verta in tema di appelli solo soggettivamente connessi perché proposti contro decisione formalmente unica ma in realtà contenente due distinte statuizioni risolutive di cause, solo soggettivamente connesse, il vizio di omessa riunione è inidoneo a determinare l'invalidità della sentenza.

12. L'ultimo comma dell'art. 36 d.lgs. n. 546/92 – il quale dispone che la sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall'estensore – introduce il tema della **nullità** della sentenza.

Secondo le più recenti pronunce della Corte Suprema, peraltro rese con riferimento al codice di procedura civile, *“la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice – e, nel caso del giudice collegiale, del presidente e dell'estensore, secondo quanto disposto dall'art. 132 comma ult. c.p.c. – costituisce un requisito essenziale della giuridica esistenza del provvedimento, la cui mancanza ne determina la nullità assoluta e insanabile, senza che assuma alcun rilievo che il magistrato, di cui manca la sottoscrizione, abbia partecipato o meno alla deliberazione della sentenza stessa. Il suddetto vizio, rilevabile anche d'ufficio, comporta, anche in esito al giudizio di cassazione, la rimessione della causa al medesimo giudice che ha emesso la sentenza carente di sottoscrizione, il quale viene investito del potere-dovere di riesaminare il merito della causa stessa e non può limitarsi a una semplice rinnovazione della sentenza”* (Cass. 4.12.2000 n. 15424); *“il motivo di nullità della sentenza, costituito dal fatto che la decisione risulta pronunciata da un collegio giudicante diverso da quello dinanzi al quale si è svolta la discussione, è assimilabile a quello della mancata sottoscrizione della sentenza e, come tale, rientra nella previsione di cui all'art. 161 comma 2 c.p.c., sottraendosi al principio che traduce in motivi di nullità i motivi di impugnazione; ciò comporta che detta nullità è rilevabile anche d'ufficio in sede di impugnazione e che, anche in esito al giudizio di cassazione, la causa debba essere rimessa allo stesso giudice che ha emesso la sentenza”* (Cass. 21.12.2000 n. 16045).

In mancanza, nel rito tributario, di speciali disposizioni, gli artt. 156 ss. c.p.c., sulla nullità degli atti, devono ritenersi applicabili anche in detto rito in quanto con esso del tutto compatibili: la C.S. ha infatti affermato (sent. 27.8.2001 n. 11269) che l'impossibilità di individuare il terzo componente del collegio importa la nullità insanabile della sentenza, se dedotta come motivo di impugnazione (non costituisce invece motivo di nullità della sentenza l'omessa indicazione in essa del nome del difensore del contribuente: Cass. n. 8782 del 2001).

Di particolare rilievo sono gli artt. 156 primo comma e 161 primo e secondo comma c.p.c.

Tali norme vanno coordinate con l'art. 59 D.Lg.s n. 546/92, con la conseguenza che la nullità di atti, verificatasi nel corso del giudizio di primo grado, importa la regressione del procedimento a detto grado nei soli casi di cui al citato art. 59.

Tale regressione non si verifica nel caso in cui la sentenza di primo grado non abbia puntualmente osservato l'obbligo di motivazione di cui all'art. 36 comma secondo n. 4 stesso decreto: in tal caso, pertanto, la commissione regionale potrà anche confermare la pronuncia di primo grado, ove ritenga il dispositivo di essa conforme a legge ed alle risultanze processuali, dando peraltro adeguata motivazione del proprio convincimento.

Non possono, al riguardo, non porsi in evidenza i diversi effetti processuali che conseguono alla violazione di quest'ultima norma secondo che essa sia commessa dal giudice di primo grado o di appello: nel primo caso, infatti, la decisione, se impugnata, viene portata al vaglio del giudice di appello, il quale, come detto, potrà confermarla o riformarla.

Diversamente avviene invece nel secondo caso, giacché il ricorso avverso la decisione di appello è sottoposto all'esame della Corte di Cassazione, che è giudice della legittimità e non del merito: con la conseguenza che, ove dinanzi ad essa sia denunciato il vizio di motivazione di cui all'art. 360 primo comma n. 5 c.p.c., detta Corte, che non può esaminare il merito, deve solo accertare se il vizio sussista o meno e, in caso affermativo, non può che cassare la sentenza di appello, con conseguente rinvio della causa (art. 63 D.Lgs. n. 546/92) al giudice di secondo grado.