

CORSO DI MILANO

5/7/2001

MILANO, 5 LUGLIO 2001 - Sala Convegni Agenzia delle Entrate,
Via Moscova, 4

RELATORI

Dott. Francesco CASTELLANO	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Provinciale di Milano	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Prof. Attilio GUARNERI	– Ordinario di Istituzioni di Diritto Privato presso l'Università Bocconi di Milano	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Dott. Bartolomeo QUATRARO	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Flavio LAPERTOSA	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Provinciale di Milano	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO
Consigliere Domenico CHINDEMI
Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI
Consigliere Dott. Giovanni ROSSO

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Sig.ra Antonia DI GIACOMO
Sig.ra Stefania GUIDO

LOMBARDIA, 5 LUGLIO 2001

PARTECIPANTI

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
1	ALBA Calogero	Giudice	Brescia
2	ALESSI Giorgio Stefano	Giudice	Brescia
3	ALESSIO Carmelo	Vice Presidente	Pavia
4	ALIOTO Antonino	Presidente di Sez.	Lodi
5	AMORE Giorgio	Giudice	Cremona
6	ANGI Antonio	Giudice	Regionale Milano
7	ANTONINI Giulio	Vice Presidente	Regionale Milano
8	AUCI Mario	Giudice	Varese
9	BARBAROSSA Raffaele	Giudice	Regionale Milano
10	BARBATA Agostino	Giudice	Provinciale Milano
11	BERNASCONI Giovanni	Vice Presidente	Como
12	BIANCOSPINO Danilo	Giudice	Regionale Bologna
13	BORETTI Renato	Giudice	Vercelli
14	BOTTERI Giacomo	Giudice	Pavia
15	BOTTONI Francesco	Giudice	Cremona
16	BRECCIAROLI Paolo	Vice Presidente	Provinciale Milano
17	CALDARELLI Lorenzo	Giudice	Brescia
18	CAMPANINI Antonio	Giudice	Mantova
19	CANELLI Emanno	Vice Presidente	Pavia
20	CANNAVACCIUOLO Ciro	Giudice	Como
21	CAPPELLETTI Giorgio	Giudice	Regionale Milano
22	CASALVIERI Claudio	Giudice	Regionale Milano
23	CASINI Flora	Giudice	Vercelli
24	CASTELLI Paolo	Giudice	Bergamo
25	CASTORO Nicola	Vice Presidente	Regionale Milano
26	CATALDO Sergio	Giudice	Provinciale Milano
27	CAVALLOTTI Roberto	Giudice	Como
28	CELENTANO Aldo	Vice Presidente	Regionale Venezia
29	CENTURELLI Livia	Vice Presidente	Provinciale Milano
30	CHIANURA Arcangelo	Giudice	Pavia
31	CHIARI Angela	Giudice	Cremona
32	CICCOLO Rosario Angelo	Vice Presidente	Regionale Milano
33	CIRILLO Antonio	Giudice	Provinciale Milano

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
34	CITRO Guido	Giudice	Regionale Milano
35	COLONNA Marcellino	Giudice	Regionale Milano
36	COMBI Alfredo	Giudice	Lecco
37	CONCONI Luciano	Giudice	Provinciale Milano
38	CRISAFULLI Giuseppa	Giudice	Provinciale Milano
39	D'AULA Aldo	Giudice	Varese
40	DE COSTANZO Bruno	Giudice	Regionale Milano
41	DE LUCA Giuseppe	Presidente Commissione	Provinciale Milano
42	DE PAOLA Luigi	Giudice	Regionale Milano
43	DE ROSA Luisa	Giudice	Provinciale Milano
44	DELL'ARINGA Bruno	Giudice	Mantova
45	DI GAETANO Lorenzo	Giudice	Varese
46	ESPOSITO Mario	Giudice	Provinciale Milano
47	ESPOSTI Luigi	Giudice	Regionale Milano
48	FASANO Luca	Giudice	Como
49	FICHTNER Augusto	Giudice	Regionale Milano
50	FIGINI Anna Maria	Giudice	Pavia
51	FILIPPONE Elisa	Giudice	Regionale Milano
52	FIORILLO Alessio	Giudice	Regionale Milano
53	FIRPO Annamaria		Novara
54	FORMIGHIERI Paolo	Giudice	Mantova
55	FRACASCIO Francesco	Giudice	Brescia
56	FRANCO Giuseppe	Presidente di Sez.	Provinciale Milano
57	FRIGERI Francesco	Giudice	Bergamo
58	GALLI Ezio	Giudice	Cremona
59	GAMBUZZA Angelo	Giudice	Regionale Milano
60	GAROFALO Carmelo	Giudice	Provinciale Milano
61	GIROVACO Angelo Antonio	Giudice	Provinciale Milano
62	GOBBATI Giovanni	Vice Presidente	Mantova
63	GORI Luigi	Vice Presidente	Como
64	GRANATA Ennio	Giudice	Regionale Milano
65	GRECO Antonio	Giudice	Varese
66	GUARDA Gabriele	Giudice	Regionale Milano
67	INGROSSO Fernando	Giudice	Regionale Torino
68	INVERNIZZI Carlo	Giudice	Regionale Milano
69	IURILLI Nunzio	Giudice	Varese
70	LAMARI Maria	Giudice	Brescia

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
71	LENA Riccardo	Giudice	Bergamo
72	LI VOLSI Maria Giuseppa	Presidente di Sez.	Provinciale Milano
73	LOCATELLI Giuseppe	Vice Presidente	Bergamo
74	LONGARETTI Roberto	Giudice	Provinciale
75	LOSCO Angelo		Provinciale Milano
76	LUONI Sandro	Giudice	Regionale Milano
77	LUPO Antonio	Vice Presidente	Pavia
78	MACCHIAROLA M. Carmela	Giudice	Provinciale Milano
79	MAGRINO Gerardino	Giudice	Provinciale Milano
80	MANCINI Orazio	Giudice	Provinciale Milano
81	MARENCO Giuseppina	Giudice	Regionale Milano
82	MARSEGLIA Giovanna	Giudice	Regionale Milano
83	MASCHERPA Domenico	Giudice	Provinciale Milano
84	MATACCHIONI Franco	Presidente	Lodi
85	MAURI Velia	Giudice	Provinciale Milano
86	MAZZELLA Antonio	Giudice	Provinciale Milano
87	MESSINA Mario	Vice Presidente	Regionale Milano
88	MICELI Concetta	Giudice	Provinciale Milano
89	MINOIA Angelo	Giudice	Regionale Milano
90	MOLINA Agostino	Vice Presidente	Regionale Milano
91	MOLTEDO Bruno	Giudice	Regionale Milano
92	MONTAGNA Claudio	Giudice	Regionale Milano
93	MONTALBANO Paolo	Giudice	Regionale Milano
94	MONZIANI Umberto	Giudice	Como
95	MORONI RiccardoMaria	Giudice	Lodi
96	MUZZA Gino	Giudice	Regionale Milano
97	ONANO Mario	Giudice	Regionale Torino
98	ORLANDO Attilio	Giudice	Bergamo
99	PAPPALARDO Gaetano	Giudice	Regionale Milano
100	PELLEGRINI Giorgio	Giudice	Regionale Milano
101	PELLINI Luigi	Giudice	Regionale Milano
102	PEPE Agostino	Giudice	Provinciale Milano
103	PESSINA Emilio	Giudice	Provinciale Milano
104	PETRONE Aniello	Giudice	Provinciale Milano
105	PIAZZA Renato	Vice Presidente	Provinciale Milano
106	PILELLO Pietro	Giudice	Provinciale Milano
107	PIRIA Carlo Adelchi	Giudice	Regionale Milano

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
108	POPPIA Ilio	Presidente di Sez.	Provinciale Milano
109	PREDI Mirko	Giudice	Lodi
110	PREMOLI Antonio	Vice Presidente	Lodi
111	RANDEZZO Antonino	Giudice (V. Pr. 20/2/01)	Brescia
112	ROGGERO Paolo	Presidente di Com.	Novara
113	ROSSANIGO Orazio	Giudice	Pavia
114	RUSTICO Giovan Battista	Giudice	Bergamo
115	SALVAGO Michele	Giudice	Provinciale Milano
116	SALVO Michele	Giudice	Provinciale Milano
117	SANTAGATI Giuseppe	Vice Presidente	Regionale Milano
118	SCALISE Vincenzo	Giudice	Regionale Milano
119	SCHIIVINI Pietro Maria	Giudice	Lodi
120	SCIURPA Maria Rosaria	Giudice	Lodi
121	SEREGNI Marina	Giudice	Provinciale Milano
122	SORRENTINO Raffaello	Giudice	Regionale Milano
123	SURANO Paola	Giudice	Varese
124	TAMBURINI Michele	Giudice	Como
125	TANGARI Santo	Giudice	Regionale Milano
126	TAVAZZA Mario	Giudice	Regionale Milano
127	TEDDE Vittorino	Vice Presidente	Regionale Cagliari
128	TERRANOVA Giorgio	Giudice	Regionale Milano
129	TIZZI Lorenzo	Giudice	Regionale Milano
130	TOMIROTTI Angelo	Giudice	Brescia
131	TREVISI Angelo	Giudice	Como
132	UBERTI Mario	Giudice	Pavia
133	VILLA Giuseppe	Giudice	Varese
134	VISCUSI Angelo Mario	Giudice	Varese
135	VOLONTÀ Leone	Giudice	Mantova
136	ZANI Giovanni	Giudice	I grado Bolzano P
137	ZOPOLO Armando	Giudice	Regionale Torino
138	ZUCCAROTTO Giuseppe	Giudice	Regionale Milano

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Dott. Francesco CASTELLANO

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

Il capo II del Titolo I del D.Lvo 31/12/1992 n. 546 (art. 10-17) si occupa delle parti e della loro rappresentanza e assistenza nel giudizio tributario.

Nell'ambito del procedimento contenzioso tributario l'art. 10, del D.Lvo 31/12/1992 n. 546 assegna la qualità di parti nel processo dinanzi alle Commissioni Tributarie al ricorrente e all'ufficio.

Il ricorrente è l'attore, egli è il soggetto che assume l'iniziativa di impugnare l'atto tributario e, dunque, il contribuente, il destinatario di sanzioni amministrative e, quando ne ricorre l'interesse, il sostituto d'imposta, purchè in ogni caso egli sia destinatario e notificatario di uno degli atti di cui all'art. 19 D.Lvo n. 546/92.

A tale fine va rilevato che l'interesse che il processo tributario intende assumere come oggetto è direttamente collegato ad un rapporto con l'ente impositore (soggetto attivo del rapporto tributario), la cui pretesa può legittimamente incidere solo sul notificatario dell'atto; mentre il soggetto, che pur indirettamente possa essere leso da un atto notificato ad altri e nei cui confronti non sia intervenuta la notifica dell'atto impositivo, non può in alcun modo essere direttamente perseguito dall'ente impositore.

Tale conclusione appare ulteriormente suffragata dal contenuto dell'art. 21 dello stesso decreto, il quale fissa in 60 giorni dalla data della notifica il termine per proporre l'impugnazione.

Solo colui al quale l'atto è notificato può avvalersi di tale termine perentorio per proporre il ricorso e, dunque, è soltanto lui che può assumere la veste di ricorrente nel processo tributario.

Il soggetto non notificatario dell'atto, che in qualche modo risulti pregiudicato dall'esito del giudizio tributario, potrà certamente fare valere le proprie ragioni davanti ad una giurisdizione diversa da quella tributaria, semprechè il diritto per il quale agisce sia un diritto tutelabile in sede processuale. Si pensi ad esempio a tutti i casi di responsabilità solidale, quando l'atto impositivo viene notificato al solo debitore principale o alla posizione del fideiussore.

È importante a questo punto sottolineare che il processo tributario si configura quale giudizio c.d. di impugnazione – merito, sicché il ricorrente è attore solo in termini processuali, così pure l'ufficio convenuto.

Sul piano sostanziale, le posizioni sono invertite, con la conseguenza che l'onere della prova non grava sul contribuente, bensì sull'ufficio finanziario che ha emanato l'atto impugnato e che deve fornire la prova dell'esistenza dei fatti costitutivi della pretesa fatta valere per il tramite dell'atto medesimo.

Con una unica eccezione quella relativa alle azioni di rimborso: il soggetto che vanta una pretesa creditoria nei confronti dell'amministrazione finanziaria è attore non solo in tempo formale, ma anche in senso sostanziale.

Così definite le parti del processo tributario, è indubbia la carenza di giurisdizione delle commissioni tributarie nelle controversie, pur tributarie, ma *inter privates*.

Il contraddittorio deve essere necessariamente instaurato con l'amministrazione finanziaria, con l'ente locale o con il concessionario della riscossione.

L'ufficio finanziario è; come si è detto, la parte resistente cioè il convenuto.

Fino all'istituzione degli "uffici unici" la veste di parte è rivestita dagli uffici delle imposte dirette, dagli uffici I.v.a. e dagli uffici del registro in base alle rispettive competenze.

Oltre ai predetti soggetti, l'art. 10 considera parte, nel processo tributario, l'ente locale e cioè il comune, la provincia, la regione, in relazione ai tributi di rispettiva competenza.

Viceversa, ai sensi dell'art. 10, non è parte il "centro di servizio", bensì l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso, fermo restando quanto disposto dall'art. 10 del D.P.R. 28/11/1980 n. 787 in ordine della modalità di proposizione del ricorso.

La legge attribuisce la veste di parte anche al concessionario del servizio di riscossione.

Occorre, comunque, mettere in evidenza che l'art. 39 D.Lvo n. 112/99 prevede che in tali controversie, concernenti esclusivamente la regolarità e la validità degli atti esecutivi, il concessionario deve chiamare in giudizio l'ente impositore.

Invero, la legittimazione passiva del concessionario sussiste solo per gli atti di riscossione da lui direttamente promananti, quali ad es. eventuali errori connessi alla compilazione e alla intestazione della cartella di pagamento o dell'avviso di mora, nonché relativi alla notifica degli atti anzidetti.

Viceversa, il concessionario è privo di legittimazione quando la causa pendente dell'atto impugnato attiene a questioni sostanziali relative al rapporto d'imposta: in tal caso il contraddittorio deve essere instaurato con l'ufficio o con l'ente impositore.

Con una eccezione. Nelle controversie riguardanti l'imposta sulla pub-

blicità o la tassa comunale, provinciale o regionale per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (TOSAP) la legittimazione passiva del concessionario si estende anche ai giudizi concernenti l'obbligazione tributaria ogni qualvolta l'ente locale abbia affidato in concessione, oltre al servizio di riscossione delle imposte, anche quello di accertamento (artt. 25 e 52 D.Lvo 15/11/1993 n. 507).

L'art. 11 disciplina la capacità di stare in giudizio. La norma non sostituisce ma presuppone le disposizioni contenute negli artt. 75 e segg. c.p.c., in applicazione della regola generale contenuta nell'art. 1 D. L.vo 546/92, in forza della quale i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

L'ufficio sta in giudizio direttamente nella persona del titolare o di un delegato del titolare ovvero per il tramite dell'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale sovraordinate.

L'ente locale sta in giudizio per il tramite dei suoi organi rappresentativi, in particolare, il sindaco, quale legale rappresentante del Comune sta validamente in giudizio solo se autorizzato dalla Giunta.

La mancata autorizzazione a stare in giudizio incide sulla legittimazione processuale del sindaco e comporta l'inammissibilità del ricorso, tuttavia, la successiva ratifica da parte della Giunta sana con efficacia "*ex tunc*" l'originaria carenza di autorizzazione.

Deve inoltre ritenersi applicabile al processo tributario la regola posta dall'art. 189 comma 2 c.p.c. che attribuisce al giudice il potere (discrezionale) di invitare le parti a completare e regolarizzare la documentazione inerente alla valida costituzione del rapporto processuale: dunque il giudice tributario può invitare il sindaco a produrre l'autorizzazione a stare in giudizio rilasciata dalla Giunta.

Il ricorrente sta in giudizio, oltre che personalmente, se persona fisica, o a mezzo del legale rappresentante se persona giuridica, anche mediante procuratore generale o speciale.

L'art. 11 stabilisce che la procura speciale deve essere conferita con atto pubblico o scrittura privata autenticata, a meno che non venga conferita al coniuge, ai parenti e agli affini entro il quarto grado, nel qual caso può risultare anche da scrittura privata non autenticata.

Il difetto di legittimazione processuale rinveniente dal difetto di rappresentanza può essere sanato con effetto retroattivo in ogni stato e grado del processo con la ratifica da parte del soggetto investito del potere di rappresentanza, purché nel frattempo non si sia verificata una decadenza (ad es. decorrenza dei termini per impugnare l'atto, con conseguente declaratoria di inammissibilità del ricorso).

Anche al processo tributario si applica la regola stabilita dall'art. 75 co.

2 c.p.c. secondo cui le persone che non hanno il libero esercizio dei diritti non possono stare in giudizio se non rappresentate, assistite o autorizzate secondo le norme che regolano la loro capacità (rappresentanza legale).

E, pertanto, il minore deve essere rappresentato dal tutore, l'inabilitato deve essere assistito dal curatore e il fallito deve essere rappresentato dal curatore, che se avvocato o commercialista può stare in giudizio anche personalmente.

L'art. 43 legge fall. consente la partecipazione personale del fallito nei procedimenti concernenti questioni patrimoniali, soltanto nel caso in cui dalla risoluzione delle relative questioni possa derivare una imputazione di bancarotta a suo carico e l'intervento è espressamente previsto dalla legge.

A tal proposito la giurisprudenza riconosce al fallito l'interesse e la legittimazione ad adire le commissioni tributarie solo in caso di inerzia del curatore cioè "quando questi dimostri di non volersi avvalere del rimedio giurisdizionale" (Cass. Civ. Sez I 9/8/96 n. 7309). Dunque, l'accertamento tributario deve essere notificato, oltre che al curatore, anche al fallito quando sia relativo a periodo di imposta anteriore alla dichiarazione di fallimento, riconoscendosi allo stesso fallito facoltà di impugnare l'accertamento in caso di inerzia del curatore (Cass. 11/7/95 n. 7561).

L'assistenza tecnica, solo facoltativa nel precedente sistema tributario, è oggi obbligatoria per le parti diverse dall'ufficio o ente nei cui confronti il ricorso è proposto.

L'inosservanza di tale obbligo è sanzionata dall'inammissibilità del ricorso, sottoscritto da un difensore non abilitato.

Dall'obbligo sono esentati i soggetti che rivestono personalmente i requisiti per esercitare l'attività di assistenza tecnica, nonché i soggetti che sono parte in controversie riguardanti tributi contestati per importi inferiori a lire 5.000.000 e coloro che ricorrono contro il ruolo formato dai centri di servizio del Ministero delle finanze, ai sensi dell'art. 10 DPR 28 novembre 1980 n. 787.

Nelle due ultime ipotesi, per ragioni di opportunità ricollegate alla concreta difficoltà della controversia, il Presidente della Commissione e lo stesso Collegio, ai sensi del comma 5 dell'art. 12, possono ordinare alla parte di munirsi di un difensore tecnico: dunque, in questi due casi soltanto la nomina del difensore può avvenire in un momento successivo alla valida costituzione del rapporto processuale.

La norma contenuta, nell'art. 12 co. 5 non è estensibile alle liti tributarie "maggiori", in quanto di fatto ciò comporta un'ampia remissione in termini, assolutamente non consentita dall'ordinamento.

Poiché, come si è detto, l'art. 12 – co I – fa obbligo di munirsi di difensori alle parti diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente loca-

le e l'art. 10 individua, tra le parti della controversia tributaria, anche il concessionario del servizio di riscossione tributi, ne deriva che quest'ultimo è obbligato a farsi assistere da un difensore abilitato, al pari delle parti private.

La disciplina dell'assistenza tecnica nel procedimento contenzioso tributario è parzialmente diversa da quella contenuta nel codice di procedura civile, lì dove vige la regola generale secondo cui la parte sta in giudizio per il tramite di un difensore dal quale è anche rappresentato (con eccezione per il giudizio dinanzi al giudice di pace, nel quale le parti possono farsi assistere da un difensore).

Nel processo tributario non occorre che la parte sia rappresentata dal difensore, essendo disposto soltanto che essa deve esserne assistita.

Naturalmente nulla vieta, e ciò del resto accade normalmente nella prassi quotidiana, che al professionista abilitato alla difesa venga conferito, non solo l'incarico di fornire l'assistenza tecnica, ma anche il potere di rappresentanza (la procura).

In tal caso, per il conferimento della procura, nonché per il contenuto e le forme della stessa, deve farsi riferimento alle norme del codice di procedura civile contenute negli artt. 83-84 e 85.

La procura, generale o speciale, se è anteriore all'atto difensivo, deve essere depositata tra i documenti che compongono il fascicolo di parte e la sottoscrizione del mandante deve risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata.

La procura speciale e l'incarico al difensore può essere conferita anche in calce o a margine di un "*atto del processo*", nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato.

Per atti del processo devono intendersi solo quelli provenienti da una delle parti ed espressamente contemplati dalle norme sul contenzioso tributario. Ne consegue che il mandato può essere conferito non solo nel ricorso introduttivo, ma anche in calce all'atto impositivo impugnato (che proviene da una parte del processo – l'ufficio – e che ha dato causa alla controversia), nonché in una memoria autorizzata o nell'istanza di trattazione del processo sospeso o interrotto o ancora nella richiesta di sospensione dell'esecuzione o, infine, per il giudizio di secondo grado in calce alla sentenza impugnata.

La procura non può essere certamente rilasciata sull'avviso di udienza, sulla copertina del fascicolo d'ufficio o su documenti prodotti dal ricorrente, né può essere rilasciata su un foglio separato. A sensi dell'art. 83 co 2 c.p.c. l'autenticazione da parte del difensore, della sottoscrizione del componente postula che ne sia accertata l'identità ed esige che ne sia indicato il nome in modo chiaro e leggibile pena l'inammissibilità del ricorso.

La procura rilasciata in primo grado con la formula del tipo "*per il presente giudizio*", senza alcuna clausola restrittiva, esprime la volontà della par-

te di estendere il mandato anche alla fase di appello, quale ulteriore grado del medesimo giudizio, e pertanto esplica effetti per tutto il giudizio di merito.

Il ricorso, a sensi dell'art. 18, deve essere sottoscritto dal difensore, a pena di inammissibilità, vi sia o no procura alle liti.

A norma dell'art. 12 alcune categorie di soggetti (avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali), purché iscritti nei relativi albi professionali, sono abilitati ad assumere la difesa tecnica in relazione alla generalità delle controversie tributarie.

La preparazione specifica in materie giuridiche e l'ampia gamma di prestazioni professionali proprie di queste categorie consentono di affrontare la materia tributaria senza limitazione alcuna.

Viceversa, altre categorie di soggetti (anch'essi iscritti nei relativi albi professionali) quali i consulenti del lavoro, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici e i periti in agraria sono abilitati alla difesa solo con riguardo a materie di loro specifica competenza.

La sottoscrizione del ricorso introduttivo da parte di difensore non abilitato deve considerarsi "*temquam non esset*" e parificata alla fattispecie di mancanza di sottoscrizione, prevista dall'art. 18 co. D.Lvo 546/92, la quale comporta la sanzione dell'inammissibilità del ricorso.

Ogni professionista può esercitare il proprio mandato difensivo in tutto il territorio nazionale essendo irrilevante la limitazione mantenuta per gli avvocati della legge 24/2/1997 n. 27 al distretto della Corte d'Appello in cui ha sede l'autorità giudiziaria adita. Viceversa, come si è detto, nessun obbligo di assistenza tecnico-professionale è previsto per gli uffici finanziari e gli enti locali.

La facoltà di avvalersi della difesa tecnica esterna dell'Avvocatura dello Stato, espressamente prevista per il grado di appello davanti alla Commissione regionale, deve ritenersi estesa anche nei giudizi di primo grado, non essendovi ragione alcuna per escludere una interpretazione estensiva della norma.

Come si è detto, la procura rilasciata in primo grado senza limitazione alcuna è operante anche per i successivi gradi di giudizio. Il difensore può compiere e ricevere, nell'interesse della parte, tutti gli atti del processo non esplicitamente riservati, ma non può disporre del diritto in contestazione, se non ne ha ricevuto espressamente il potere.

Il difensore, quindi, senza procura speciale, non può rinunciare al ricorso, né conciliare la lite.

In conseguenza dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica, il legislatore ha voluto assicurare un sistema di assistenza tecnica gratuita per i non abbienti, stabilendo, anzitutto, l'obbligo di prestare tale attività a carico di tutti

i soggetti indicati nell'art. 12 co. 2 e, quindi, istituendo presso ogni commissione tributaria un'apposita commissione per l'assistenza tecnica gratuita la quale si pronuncia in unico grado sulle domande di ammissione presentate.

Circa il criterio di ammissione bisogna fare riferimento alla recente legge 29/3/2001 n. 134.

Il provvedimento di diniego del gratuito patrocinio non è ricorribile in cassazione (Corte Cost. 16/6/70 n. 98 in Giur. Cost. 1970, p. 1159).

Per l'ammissione al patrocinio a spese dello Stato, occorre la duplice condizione della non abbienza (reddito non superiore a lire 18.000.000) e della non manifesta infondatezza delle ragioni del richiedente.

La Commissione per l'assistenza tecnica gratuita è composta da un presidente di sezione, da un giudice tributario e da tre iscritti negli albi professionali e negli elenchi o ruoli di cui all'art. 12 co. 2.

I giudici tributari hanno l'obbligo di astenersi nelle controversie da loro esaminate quali componenti della commissione: in difetto di astensione spontanea il giudice è soggetto a ricsuzione. L'art. 13 contiene il rinvio alle disposizioni sul gratuito patrocinio di cui al R.D. 30/12/1923 n. 3282 e successiva modificazione logistica legge n. 134/2001 art. 15-*bis* e segg..

L'art. 15 recepisce il principio processuale civilistico di cui all'art. 91 c.p.c., disponendo la condanna alle spese del giudizio della parte soccombente.

La liquidazione è disposta d'ufficio, a meno che la parte interessata non vi abbia rinunciato. Il difensore deposita la nota spese per la liquidazione, ma tale deposito non è condizione indispensabile per la liquidazione stessa.

Sono liquidabili soltanto le spese effettivamente sostenute, sicché nulla è dovuto a chi non si è costituito in giudizio. Non può essere condannata al pagamento delle spese del giudizio la parte totalmente vittoriosa; se la vittoria non è totale e, dunque tra le parti vi è soccombenza reciproca, ovvero ricorrono altri giusti motivi (quali la natura dubbia della lite, l'oggettiva controvertibilità, la peculiarità delle questioni in fatto e in diritto, l'assenza di pronunce giurisprudenziali, l'oggettiva difficoltà di interpretazione delle disposizioni su cui si controverte ecc.), il giudice può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti.

I compensi sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali. Le spese in favore dell'amministrazione non assistita dall'Avvocatura dello Stato devono essere liquidate sulla base delle tariffe degli avvocati decurtata del 20%. La riscossione avverrà mediante iscrizione a ruolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

Com'è noto la conoscenza, conoscibilità di una notizia o di inoltro si realizza mediante comunicazioni o notificazioni.

La comunicazione è lo strumento informativo tipico e proprio della se-

greteria della commissione tributaria, mentre la notificazione è l'unico mezzo utilizzabile dalle parti processuali.

La comunicazione di segreteria corrisponde a quell'avviso mediante biglietto di cancelleria che nel procedimento civile il cancelliere dà alle parti, relativamente a fatti processuali avvenuti senza la loro presenza. Costituisce tipico esempio di un siffatto avviso quello che la segreteria fornisce per informare le parti della data fissata dal presidente per l'udienza di trattazione.

Con riferimento alle notificazioni, la normativa tributaria fa espresso rinvio alle corrispondenti norme del codice di procedura civile. L'unica deroga alla disciplina processuale civilistica attiene al luogo in cui la notifica deve avvenire, come dispone l'art. 12.

Vige, invero, la regola secondo cui le parti devono eleggere domicilio o indicare la residenza o sede agli effetti delle comunicazioni o notificazioni in corso di causa. L'elezione o la dichiarazione devono essere contenute nel primo atto definitivo e hanno rilevanza per tutti i gradi del processo. Le relative indicazioni possono essere mutate in pendenza di controversia, ma la variazione ha effetto soltanto a decorrere dal decimo giorno in cui è stata notificata alla segreteria della commissione tributaria e alle parti costituite.

In difetto di elezione di domicilio o di dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se, per la loro assoluta incertezza, la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, questi sono comunicati o notificati presso la segreteria della commissione.

La commissione assolve legittimamente all'obbligo di notificazione se la esegue presso la segreteria, nei casi in cui il ricorrente non comunica il nuovo indirizzo, anche se questo risulta rintracciabile o, per altro verso, noto all'ufficio: in sostanza la commissione non ha l'obbligo di effettuare ricerche o accertamenti.

Pertanto, le notifiche ai sensi degli artt. 139 e 140 c.p.c. restano limitate ai soli casi in cui presso i luoghi indicati non si sia potuto consegnare l'atto poiché il destinatario o le altre persone legittimate alla ricezione non sono state rinvenute.

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

Relatore:

Prof. Attilio GUARNERI

Ordinario di Istituzioni di Diritto Privato presso l'Università Bocconi di MILANO

SOMMARIO: 1. Introduzione storica. – 2. Le distinte tecniche di rinvio dell'art. 1, comma secondo, D.Lgs. 31/12/1992 n. 546. – 3. I criteri di eterointegrazione del D.Lgs. 31/12/1992 n. 546. – 4. I singoli profili: *a)* giurisdizione; *b)* competenza; *c)* astensione e ricasazione; *d)* spese di causa; *e)* principio della domanda, principio del contraddittorio, partecipazione del P.M.; *f)* litisconsorzio; *g)* successione nel processo; *h)* prove; *i)* forma degli atti; *l)* termini, nullità, contumacia; *m)* sospensione e interruzione; *n)* impugnazioni; *o)* esecuzione. – 5. Il rapporto fra i formanti dell'ordinamento e l'apporto degli operatori del diritto.

1 – Introduzione storica

Come è noto, l'art. 1, comma secondo, D.Lgs. 31/12/1992, n. 546, recita: “I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”.

Come è noto, tale norma, posta all'inizio della nuova disciplina processuale del rito tributario, introdotta all'inizio degli anni novanta, innova il richiamo all'eterointegrazione della legge processuale tributaria, sostituendo il richiamo, già presente nel previgente articolo 39, comma primo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, al solo libro primo del cod. proc. civ., con il richiamo alle “norme del codice di procedura civile”.

Come sottolinea la circolare esplicativa 98/E, tale rinvio è subordinato alla presenza di due precise condizioni:

a) che nessuna norma del decreto legislativo n. 546/92 disciplini la fattispecie sia pure mediante interpretazione estensiva;

b) che la norma processualcivile, astrattamente applicabile alla fattispecie, sia compatibile con quelle del decreto legislativo medesimo.

Mentre è abbastanza chiaro che cosa debba intendersi per assenza di disciplina e quindi per lacuna del testo del decreto legislativo, non è altrettanto chiaro che cosa debba intendersi per “compatibilità” tra norma del c.p.c., astrattamente applicabile, e decreto legislativo medesimo. Come, ancora una

volta, chiarisce la circolare in esame, il principio di compatibilità deve essere svolto alla luce dell'insegnamento di una celebre sentenza della Cassazione a sezioni unite (16 gennaio 1986, n. 210), per la quale in primo luogo l'indagine deve tendere ad accertare se anche nel processo tributario possa configurarsi una situazione processuale avente le medesime caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate, ed in secondo luogo se la disciplina risultante sia o meno compatibile con le norme del processo tributario e dell'ordinamento tributario in generale. Il giudizio di compatibilità avrà esito positivo non solo quando non vi sarà contrasto assoluto fra le norme, ma anche quando l'applicazione della norma richiamata non comporterà una **disarmonia non giustificata**.

Un noto processualcivilista, largamente versato nel diritto tributario, il prof. GLENDI, sottolinea l'esigenza di verificare, di volta in volta, se nel processo tributario non sia già ricavabile una particolare disciplina della questione e del caso da risolvere, così da escludere ogni ulteriore richiamo, anche per analogia alle norme del codice di procedura civile.

2 – Le distinte tecniche di rinvio dell'art. 1, comma secondo, D.Lgs. 31/12/1992 n. 546

Il nostro legislatore tributario della riforma del 1992 ha utilizzato tre distinte tecniche di rinvio al diritto processuale civile, al fine di disciplinare il processo tributario: 1) la prima via è stata quella di trasfondere direttamente nel testo della nuova legge tributaria intere norme del codice del rito civile: si pensi al caso dell'art. 5, comma quinto, che in tema di riassunzione del processo a seguito di dichiarazione di incompetenza richiama l'art. 50 c.p.c.; l'art. 38, comma terzo, che in caso di omessa notificazione della sentenza richiama l'art. 327, comma primo, c.p.c.; gli artt. 40-43 che sulla interruzione del processo richiamano gli artt. 299 e ss. c.p.c.; gli artt. 44-46, dettati in estinzione del processo, che richiamano la disciplina del codice di rito, con il solo particolare aggiunto della cessazione della materia del contendere; l'art. 39, in tema di sospensione del processo, che recepisce il dibattito interpretativo avutosi sull'art. 295 c.p.c.; l'art. 47, che in tema di sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato richiama le nozioni di danno grave e irreparabile, a loro volta ispirate alle nozioni di pregiudizio imminente e irreparabile dell'art. 700 c.p.c.; l'art. 54, che in tema di appello incidentale richiama l'art. 343 c.p.c.; l'art. 56, che ripropone pari pari, in tema di domande e di eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado e non riproposte nel giudizio di appello, l'art. 346 c.p.c.; gli artt. 57 e 58, che contengono il divieto di domande ed eccezioni nuove, che richiamano nella sostanza l'art. 345

c.p.c.; l'art. 61 circa l'applicabilità delle norme nel processo d'appello, che richiama l'art. 359 c.p.c.; l'art. 63 che nel giudizio di rinvio è ispirato integralmente agli artt. 392-394 c.p.c.; l'art. 66, in tema di giudizio di revocazione, che richiama l'art. 400 c.p.c..

2) La seconda tecnica di rinvio opera attraverso un autonomo ed espresso richiamo compiuto da diversa disposizione del decreto legislativo n. 546: così l'art. 3 in tema di difetto di giurisdizione richiama espressamente l'art. 41, comma primo, c.p.c.; l'art. 13, in tema di assistenza tecnica gratuita richiama il regio decreto 30/12/1923, n. 3282; l'art. 15, in tema di spese del giudizio, l'art. 92, comma secondo, c.p.c.; gli artt. 16, 22 e 38 gli artt. 137 e ss. c.p.c.; l'art. 20, sulle modalità di proposizione del ricorso l'art. 10 D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787; l'art. 30, in tema di nomina del relatore e fissazione della data di trattazione l'art. 5, comma primo, lett. a) della legge 26 giugno 1990, n. 165; l'art. 35, in tema di deliberazione del collegio giudicante, gli artt. 276 e ss. c.p.c.; l'art. 38, in tema di notificazione della sentenza l'art. 327, comma primo, c.p.c.; l'art. 40, in tema di sospensione dei termini processuali nel periodo feriale la legge 7 ottobre 1969, n. 742; l'art. 49, in tema di impugnazione in generale, l'intero titolo terzo, capo primo del libro secondo del c.p.c. escluso l'art. 337; l'art. 51, in tema di termini dell'impugnazione l'art. 395 c.p.c. per la revocazione; l'art. 62, in tema di ricorso per cassazione gli artt. 360 e ss. c.p.c.; gli artt. 64, 65 e 67, in tema di revocazione, gli artt. 395 e ss. c.p.c.; l'art. 69 in tema di condanna dell'ufficio al rimborso l'art. 475 c.p.c..

3) La terza tecnica di rinvio al diritto processuale civile è quella, invece, propria dell'art. 1, comma secondo, D.Lgs. n. 546/92.

3 – I criteri di eterointegrazione del D.Lgs. 31/12/1992 n. 546

Non vi è dubbio che è questa la norma che dà all'interprete i maggiori problemi, proprio perché prevede una eterointegrazione tra norma speciale e norma generale in modo generico e in presenza di presupposti altrettanto bisognosi di maggiore specificazione.

Occorre ricordare in proposito che secondo la migliore dottrina tale richiamo va inteso in realtà nella direzione non tanto del codice di procedura civile e delle sue disposizioni di attuazione, quanto piuttosto nei confronti dei principi comuni, che reggono la procedura civile, penale e amministrativa: si pensi in proposito al ruolo giocato dalla disciplina sulle prove contenuta nel codice civile. In breve, il codice di procedura civile assume un ruolo particolarmente rilevante come complesso di norme idonee ad eterointegrare la legge processuale tributaria non tanto e non solo per i continui rinvii richiamati

nella stessa, non tanto e non solo per la sostanziale riproduzione nella stessa di norme proprie del rito civile, quanto piuttosto perché contiene la summa dei principii che governano il processo nel nostro sistema: non è un caso che grandi teorici del processo tributario provengano storicamente dalle file dei processualcivili: si pensi tra i *veteres* ad Enrico ALLORIO e, tra i contemporanei, a Cesare GLENDI.

4 – *I singoli profili: a) giurisdizione, b) competenza; c) astensione e ricsuzione; d) spese di causa, e) principio della domanda, principio del contraddittorio, partecipazione del P.M.; f) litis consorzio; g) successione nel processo; h) prove; i) forma degli atti; l) termini, nullità, contumacia; m) sospensione e interruzione; n) impugnazioni; o) esecuzione*

Non vi è dubbio, peraltro, che per il pratico la prospettiva più fruttuosa sia quella di fornire una guida analitica dei singoli punti di raccordo fra le due procedure: quella tributaria e quella generale, tendenzialmente identificabile nel codice di procedura civile e nelle sue disposizioni di attuazione. Ciò premesso, *a)* in tema di giurisdizione e di competenza varrà il riferimento alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda ex art. 5 c.p.c.; *b)* in tema di astensione e ricsuzione varrà ancora una volta la disciplina del codice di procedura civile; *c)* lo stesso dicasi per le norme relative alla consulenza tecnica d'ufficio; *d)* attesa la singolare autonomia del processo tributario, il pubblico ministero non potrà certo intervenire anche in presenza di un interesse pubblico nella lite; *e)* anche in tema di spese ed onorari di causa varrà la disciplina del codice di procedura civile. Discussa è l'applicazione nel processo tributario degli istituti della distrazione delle spese e della responsabilità aggravata; *f)* ovviamente anche nel processo tributario varranno i principi della domanda (art. 99 c.p.c.), del contraddittorio (art. 101 c.p.c.) e del litisconsorzio (artt. 102 e ss. c.p.c.): si discute se sia operativo o meno il principio della estromissione nel processo tributario: la cosa è certamente vera per il garantito, più dubbia nel caso di dante causa nell'ipotesi di successione a titolo particolare nel diritto controverso; *g)* anche l'art. 110 c.p.c., che disciplina la successione nel processo, sembra applicabile al processo tributario: si pensi alla successione degli eredi della parte in senso formale; *h)* sempre nel processo tributario trova applicazione il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato (art. 112 c.p.c.) e, invece, non può essere applicata la regola dell'equità; discusso è la possibilità per il giudice di ordinare la pubblicazione della sentenza (art. 120 c.p.c.); *i)* in tema di prove sono generalmente applicabili gli artt. da 115 a 118 c.p.c. e, in particolare, è applicabile l'interrogatorio libero delle parti ex art. 117 c.p.c.;

vale pure la regola generale sull'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c.; *l*) circa la forma degli atti e circa la disciplina dei termini e circa la disciplina delle nullità, valgono ancora una volta le norme del libro primo del codice di procedura civile; *m*) lo stesso dicasi per la disciplina delle impugnazioni, che largamente attinge alla disciplina del codice di procedura civile.

5 – Il rapporto fra i formanti dell'ordinamento e l'apporto degli operatori del diritto

La legge processuale tributaria è parte di un sistema giuridico più vasto, che, come è ben noto, conosce altre leggi processuali in materia civile, penale, amministrativa, etc.

Tradizionalmente sono stati per secoli proprio i singoli operatori del diritto i veicoli del dialogo tra i vari formanti dell'ordinamento (leggi, giurisprudenze, dottrine, prassi applicative, usi, etc.) e, in questo caso, tra varie leggi processuali. In questo è da segnalare una fra molte l'esperienza dei giuristi del diritto romano-comune che, partendo da una formazione universitaria unitaria, fondata sui testi del Corpus juris civilis, hanno saputo amalgamare una pluralità di usi, prassi, leggi, principi di origine non romana e precisamente germanica, feudale, canonica, commerciale, etc., arrivando a fornire all'età delle codificazioni un materiale linguistico-concettuale unitario. Si dà il caso, invece, che nella materia che ci occupa gli operatori del diritto non sono, come avviene negli altri settori i soli avvocati, ma nel caso di specie anche dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, consulenti del lavoro, etc., sia pure con una capacità di assistenza tecnica limitata a singoli settori.

Si tratta di categorie di operatori quasi sempre completamente digiuni di cultura processuale, se non addirittura in taluni casi di cultura giuridica, sia perché non l'hanno mai appresa nelle scuole medie superiori né nelle facoltà universitarie che hanno frequentato, sia perché non l'hanno poi mai praticata.

Qui allora si profila un ostacolo rilevante per la trasmigrazione dei principii, che reggono gli altri processi dell'ordinamento, nel processo tributario: il risultato è che proprio per le carenze culturali di molti operatori il processo tributario rimane spesso, al di là delle declamazioni di principio, orfano di quella cultura processuale garantista che millenni di civiltà giuridica ci hanno regalato.

In concreto si è spesso in presenza di operatori che assistono tecnicamente le parti senza conoscere l'elementare principio dell'onere della prova, senza conoscere quelli altrettanti elementari della domanda e del contraddittorio e i generali principii delle impugnazioni: ancora una volta i risultati so-

no sia una difesa tecnica certamente inadeguata, sia una garanzia processuale dei diritti delle parti non adeguatamente realizzata.

La soluzione probabilmente sarebbe in una restrizione delle categorie idonee a prestare la propria assistenza tecnica alle parti nel processo tributario con costi sociali maggiori, ma anche con garanzie processuali maggiori: un processo tributario aperto a tutti con costi molto bassi è altrimenti spesso un processo tributario privo di garanzie. Ciò potrebbe essere realizzato con un'ulteriore restituzione del processo tributario a questioni veramente rilevanti, così da giustificare i costi maggiori richiesti. Per questioni minori il sistema ben potrebbe tollerare anche forme di giustizia tributaria meno garantite.

In tal modo, se ad operare nella difesa tecnica fossero solo conoscitori e applicatori delle altre leggi processuali, quali sono – o dovrebbero essere gli avvocati – non vi è dubbio che le tecniche, le metodologie, i linguaggi, i riti, i segreti della procedura finirebbero inevitabilmente per espandersi anche al giudizio tributario, passando dal *law on the books* al *law in action*.

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Dott. Bartolomeo QUATRARO

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Regionale della LOMBARDIA

SOMMARIO: 1. Il nuovo processo tributario: principi generali. – 2. L'onere della prova nel processo tributario. – 3. L'onere della prova a carico dell'Amministrazione Finanziaria; - 3.1 Rettifica della dichiarazione presentata dalle persone fisiche; - 3.2 Rettifica dei redditi determinati in base alle scritture contabili; - 3.3 L'accertamento induttivo del reddito d'impresa; - 3.4 La prova che incombe sul contribuente (convenuto sostanziale nel processo tributario); - 3.5 L'eccezione di prescrizione; - 3.6 L'eccezione di decadenza; - 3.7 I fatti negativi e l'onere della prova; - 3.8 L'inversione dell'onere della prova. – 4. Rapporto tra motivazione, allegazione e prova. – 5. I tipi di prova: principi generali; - 5.1 Il divieto di prendere in considerazione i libri, le scritture ed i documenti di cui si è rifiutata l'esibizione. – 6. La libera valutazione delle prove extragiudiziali ed il libero convincimento del giudice. – 7. L'acquisizione al processo delle prove. – 8. Le prove nel processo tributario. – 9. La prova (precostituita) documentale: - L'atto pubblico, - La scrittura privata autenticata, - La scrittura privata semplice, - Altri atti (telegrammi, fax, etc.); - 9.1 Atto pubblico e scrittura privata. – 10. Gli "incidenti probatori"; - 10.1 Verificazione della scrittura privata; - 10.2. Querela di falso. – 11. Le prove "costituende". – 12. L'ordine di esibizione. – 13. Divieto del giuramento e della prova testimoniale. – 14. Richiesta di informazioni alla P.A. – 15. L'ispezione. – 16. Relazioni tecniche e consulenza tecnica; - 16.1. La liquidazione del compenso al C.T.U. – 17. Disapplicazione dell'atto generale nel processo tributario. – 18. I mezzi istruttori nel processo d'appello.

1 – Principi generali

Il contenzioso tributario è il complesso delle disposizioni che regolano le vicende del rapporto giuridico processuale tributario.

Questo si instaura tra contribuente ed A.F. a seguito dell'insorgere di una lite tributaria.

È lite tributaria ogni lite vertente tra l'Ente impositore ed il contribuente (ovvero l'obbligato) e concernente l'esistenza, la misura, le agevolazioni, la forma, i termini, i privilegi per la riscossione e comunque ogni questione che incida sull'obbligazione tributaria e sulla sua realizzazione anche in sede di esecuzione (Cass. Sez. Un. 10/2/1975 n. 511).

Lite tributaria e nascita del debito d'imposta (o obbligazione tributaria) sono fattispecie distinte anche cronologicamente, nel senso che il secondo precede la prima.

Secondo l'opinione prevalente soprattutto in giurisprudenza (e che fa capo ad A.D. Giannini) l'obbligazione tributaria sorge nel momento in cui si verifica il presupposto di fatto, cioè la situazione di fatto cui la legge collega il sorgere del tributo. Nella concreta determinazione del debito d'imposta è escluso ogni potere discrezionale dell'A.F., la quale deve limitarsi ad applicare il tasso della imposta alla base imponibile accertata e non solo non può pretendere una somma maggiore, ma neppure può accontentarsi di una somma minore (salvo casi eccezionali, legislativamente previsti), per il fondamentale principio della *indisponibilità della obbligazione tributaria*.

L'accertamento, quindi, non fa sorgere l'obbligazione tributaria, ma segue alla stessa con efficacia dichiarativa.

L'accertamento non è condizione di esistenza o meglio elemento costitutivo del credito d'imposta, ma condizione di *esigibilità* del credito tributario sia per l'Amministrazione Finanziaria, sia per il contribuente che, prima di esso ed indipendentemente da esso, non può pagare il suo debito pur già sorto.

Diversa è invece l'opinione di ALLORIO per il quale l'obbligazione tributaria sorge solo con l'accertamento che ha dunque efficacia *costitutiva*.

Il pensiero di ALLORIO può essere così sintetizzato:

a) le norme strumentali sono tali non per l'interesse che tutelano, ma per la struttura che presentano (attribuzione all'Amministrazione Finanziaria di un potere normativo);

b) il contribuente, nello stadio che precede l'impostazione, è titolare di un interesse legittimo, ma questo non è una situazione giuridica soggettiva; è soltanto un *modo* per descrivere la posizione di chi ricevendo un provvedimento, potrà attivare una giurisdizione di annullamento;

c) l'atto di imposizione ha natura di esercizio di un potere normativo, conferito dalle norme come definite *sub a*);

d) l'effetto dell'atto di imposizione non è la costituzione di un rapporto o dell'obbligazione tributaria, ma di poteri o doveri dell'amministrazione e del giudice;

e) il processo tributario ha per destinazione l'*annullamento* di un provvedimento amministrativo.

Secondo MICHELI, invece, l'avviso di accertamento ha effetti costitutivi o meglio effetti:

1) di *accertamento in fatto*, in quanto fissa fatti storicamente già verificatisi nel tempo;

2) *costitutivi*, perché crea un effetto giuridico, il diritto al prelievo, con natura preclusiva, perché gli effetti dell'accertamento possono essere rimossi solo con la proposizione delle impugnazioni previste dalla legge.

Invece secondo CAPACCIOLI (seguito da RUSSO) l'atto di accertamento è espressione di una stima dell'Ufficio intorno alla base imponibile, stima alla quale non segue alcun ordine, divieto, imposizione ecc..

Gli effetti di tale stima si risolvono nella fissazione della base imponibile dell'imposta e/o nella liquidazione della stessa.

Il processo tributario ha, dunque, per oggetto o l'accertamento di un rapporto o la liquidazione della base imponibile. Controversie e decisioni vanno distinte in due categorie, a seconda che riguardino l'an debeatur od il quantum. Le controversie sull'an debeatur sono di mero accertamento; quelle sul quantum configurano un giudizio di merito. Il giudice non va a sindacare l'avviso di accertamento ed i suoi vizi, ma sostituendo l'avviso che a seguito del ricorso perde ogni valore – fissa direttamente il quantum imponibile. *Il processo tributario è dunque un processo di impugnazione-merito, cioè impugnazione nella forma e giudizio di merito (cioè sul rapporto sorto ex lege) nella sostanza.*

Quest'ultima opinione è stata fatta propria dal S.C. per il quale il giudizio tributario – anche se formalmente costituito come ricorso contro un atto amministrativo dell'ente impositore – ha per oggetto il completo riesame del merito del rapporto, trattandosi di un giudizio di impugnazione-merito e non di impugnazione-annullamento.

“Il processo instaurato innanzi al giudice tributario è, quindi, di accertamento del rapporto d'imposta. E poiché al giudice spetta di pronunciare, con pienezza d'indagine, sulla sussistenza dell'obbligazione tributaria e non sulla correttezza dell'esercizio del potere da parte della P.A., l'oggetto del giudizio viene a risolversi nella verifica dei presupposti e degli effetti del rapporto. Il giudizio tributario è quindi limitato all'accertamento del regime legale del rapporto originato dalla norma impositiva e la pronuncia resa del giudice tributario ha natura dichiarativa dell'obbligazione sorta ex lege (e non costituita di annullamento). Per modo che il processo tributario – in mancanza di un potere autoritativo del giudice volto alla rimozione del concreto atto di esercizio della potestà amministrativa – perviene all'accertamento dell'obbligazione tributaria senza necessità della formale eliminazione dell'atto, spettando successivamente all'A.F. annullare ed eventualmente sostituire gli atti riconosciuti illegittimi e riliquidare l'imposta, disponendo, in ipotesi, il rimborso sulla base della pronuncia giudiziale.

La giurisdizione, quindi, dichiara legittima o illegittima, in tutto od in parte, la pretesa tributaria sul piano sostanziale, senza necessità di revoca dell'atto proveniente dalla P.A.”.

Più articolata appare la successiva giurisprudenza della S.C. (v. Cass. Sez. Un. 9/6/1986) che si è consolidata sulle seguenti proposizioni:

– l’obbligazione tributaria (quindi, il debito d’imposta) sorge ex lege nel momento in cui si verifica il presupposto di fatto cui la legge collega il sorgere del tributo;

– esistono casi nei quali l’impugnazione verte su vizi formali dall’atto (ad es. difetto di motivazione); in tali casi il giudice, si ritiene fondato il ricorso, annulla l’atto impugnato e quindi il giudizio assume i caratteri del giudizio di annullamento ed in tale annullamento si esaurisce;

– quando non sono sollevate questioni di vizio formale o queste sono superate, il giudizio assume i caratteri di un giudizio di accertamento, definito anche “giudizio di impugnazione-merito”;

– infine avrebbero carattere impugnatorio anche le azioni di rimborso, *sia* quando esercitate con ricorso avverso il provvedimento di rifiuto, *sia* quando esercitate a seguito di silenzio della P.A..

La giurisprudenza della S.C. segue, quindi, la teoria costitutiva nel primo e nel terzo punto; segue la teoria dichiarativa nel secondo.

Come è stato esattamente rilevato, si tratta di una sistemazione di tipo sincretico che tenta di far convivere l’impostazione *dichiarativistica* tradizionale (che fa capo ad A.D. GIANNINI) con quella *costitutivistica* circa i vizi formali dell’atto e con l’estensione di questa impostazione ai giudizi di rimborso anche se promossi non con un ricorso contro il provvedimento di diniego, ma a seguito del semplice silenzio della P.A..

Come si legge nella relazione ministeriale al decr. Legisl. n. 546/92, il legislatore ha volutamente evitato di prendere posizione sulla natura giuridica della giurisdizione tributaria, se cioè essa debba essere intesa quale attività tendente all’annullamento di atti ovvero all’accertamento di rapporti.

Ciò nonostante ferve soprattutto in dottrina il dibattito se il processo tributario sia di tipo inquisitorio o dispositivo.

Com’è noto di principio dispositivo comporta che il giudice, nella istruzione della causa, dipende dalla iniziativa probatoria delle parti e che, nella decisione, egli deve porre a fondamento della sua pronuncia le prove offerte o proposte dalle parti: egli, cioè deve giudicare “iuxta alligata et probata” (art. 115 c.p.c.).

Il vigente processo civile è di tipo prevalentemente dispositivo in quanto questo principio è attenuato da pochi poteri inquisitori del giudice (v. artt. 61, 117, 118, 253, 257, 317, c.p.c., 2736, 2° co. cc.).

La norma cardine del processo civile è l’art. 115 c.p.c. per il quale “salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti”.

Spetta quindi alle parti fornire al giudice la prova di quanto assunto e la prova della fondatezza di quanto richiesto; il giudice, invece, potrà supplire

all'inerzia o alla carenza probatoria delle parti soltanto "nei casi previsti dalla legge".

Nel processo tributario:

1) le parti possono depositare documenti, oltre che in allegato al ricorso ed alle controdeduzioni, anche successivamente fino a venti giorni liberi prima dalla data di trattazione della causa (art. 32, 1° comma);

2) le commissioni tributarie;

a) possono esercitare, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalla parti, tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati di informazioni e di chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta (art. 7, 1° comma);

b) quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato e di altri enti pubblici compreso il Corpo di Guardia di Finanza, ovvero disporre consulenza tecnica (art. 7, 2° comma);

c) hanno facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti *necessari* per la decisione della controversia (art. 7, 3° comma).

Una corrente di pensiero, facendo leva sul raffronto tra processo civile e processo tributario relativamente ai poteri istruttori officiosi del giudice, fonda l'opinione della natura inquisitoria del processo tributario sulla maggiore quantità dei casi in cui (e sulla maggiore latitudine dei poteri con cui) il giudice può acquisire d'ufficio elementi di prova e ne trae la conseguenza che in questo tipo di processo non opera il principio dell'onere della prova.

Ma in contrario è stato, a mio avviso, esattamente rilevato:

a) che il punto di vista quantitativo è giuridicamente irrilevante;

b) che il processo resta *dispositivo*, se la regola è quella della iniziativa di parte mentre l'esercitabilità d'ufficio (qualunque latitudine abbia) ne è l'eccezione;

c) che nel processo tributario i poteri istruttori del giudice, anche se più numerosi e vasti di quelli riconosciuti nel processo civile, sono pur sempre in numero chiuso;

d) che la commissione ha la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione, mentre quelli soltanto rilevanti possono essere acquisiti al processo solo in quanto prodotti dalle parti;

e) che quindi il processo tributario è anch'esso un processo ispirato al principio dispositivo, anche se questo è notevolmente più attenuato rispetto alla latitudine dello stesso nel processo civile.

Importantissimi per una ricostruzione del principio dispositivo, nel processo tributario, sono l'art. 7, comma 1: "Le commissioni tributarie ai fini

istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti (281) esercitano...” e l’art. 58: “Il giudice d’appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile”.

Il giudice tributario esercita i suoi poteri “nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”. È questo il principio, espressamente previsto per il processo tributario, che costituisce il nucleo essenziale e indefettibile del sistema dispositivo (*secundum alligata partium*). Il tema d’indagine deve essere determinato nei suoi elementi concreti dalle parti e non dal giudice. Il giudice non può d’iniziativa indicare fatti rilevanti per la soluzione della controversia, e ricercarne le prove. L’allegazione dei fatti, oggetto della prova, è monopolio delle parti, l’iniziativa è esclusiva, e non può il giudice intervenire.

Ancora più pregnante è la previsione dell’art. 58, che ammette le prove nuove in appello, nell’ipotesi “che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile”.

Ergo, la parte ha l’onere di fornire le prove nel processo di primo grado e se dimostra di non averle fornite per causa ad essa non imputabile, può ammettersi, in appello, una sostanziale rimessione in termini.

Queste due norme, unitamente all’art. 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992, inconfutabilmente confermano la natura dispositiva del processo tributario.

Da quanto sopra detto discende che, anche nel processo tributario, operano i seguenti principi:

1. La commissione tributaria giudica *iuxta alligata et probata*, cioè in base al materiale probatorio fornitole da tutte le parti in causa (c.d. principio di acquisizione: Cass. 3/4/92 n. 4118).

2. *Nei limiti dei fatti da questa dedotti*: la Commissione, *in via integrativa* (e mai sostituita) dell’attività delle parti;

a) può ordinare a queste il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione (art. 7, 3° co.);

b) può disporre consulenza tecnica o richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell’Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compreso il Corpo della Guardia di Finanza, ma solo quando occorre *acquisire elementi giustificativi di particolare complessità* (art. 7, 2° co.);

c) può esercitare tutte le facoltà di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all’ente locale, da ciascuna legge d’imposta (art. 7, 1° co.).

Poteri questi – si ripete e si ribadisce – che la Commissione deve esercitare *in via integrativa* e giammai sostitutiva della carente attività probatoria delle parti.

L'assunto trova conferma nel confronto tra il vigente art. 7 del Decreto Legislativo 546/92 e l'art. 35 dell'abrogato D.P.R. 636/72.

Questa norma testualmente disponeva: "la commissione tributaria, al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione, ha tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni, di chiarimenti conferiti agli uffici tributari dalle singole leggi d'imposta". Seguiva, poi, una norma sulla facoltà di delegare gli adempimenti istruttori e sul rispetto del principio del contraddittorio. Il comma successivo disponeva: "Quando occorre acquisire elementi conoscitivi tecnici e di grande complessità, la commissione tributaria può chiedere apposite relazioni a organi tecnici dell'amministrazione dello Stato e la collaborazione del corpo della Guardia di Finanza".

Era, poi, previsto una sorta di contraddittorio posticipato perché del deposito della relazione veniva data comunicazione alle parti le quali potevano chiedere, a loro volta, di depositare delle memorie.

Infine, nel caso di cui al comma precedente, ossia allorché vi fosse la necessità di acquisizione di elementi conoscitivi tecnici, era possibile, per la parte interessata, chiedere la nomina di un consulente tecnico d'ufficio, sostenendo le spese dell'incombente.

Era disposta anche l'inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale: seguiva, infine, la disposizione che l'ordinanza che disponeva alcuni di questi mezzi istruttori doveva essere motivata e non poteva essere impugnata separatamente dalla decisione.

Dell'art. 36 D.P.R. n. 636/72 è sufficiente ricordare il terzo comma in base al quale "la commissione di 1° e di 2° grado e la commissione centrale hanno facoltà di ordinare alle parti l'esibizione di documenti ritenuti necessari per le decisioni di rispettiva competenza". Le altre norme che riguardavano il modo di produzione dei documenti, sono state assorbite dalle disposizioni commentate dal collega TOPPAN, sicché direi che su queste cose non sia necessario soffermarsi oltre.

L'attuale testo dell'art. 7 suona: "le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta".

Poi, vi è un comma che riproduce in buona parte il vecchio 3° comma, relativo alla possibilità di chiedere apposite relazioni del quale sottolineo il fatto che dispone la possibilità di richiedere "apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compreso il corpo della Guardia di Finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8/7/80 n. 219 e successive modificazioni ed integrazioni".

Il 3° comma riproduce le facoltà delle commissioni di ordinare alle parti

il deposito, anziché l'esibizione, di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. Il comma 4° riproduce testualmente il divieto di giuramento e di prova testimoniale. Il 5° comma non ci riguarda a livello istruttorio perché attiene ad altra materia.

Come esattamente rileva Abate:

“Il confronto tra questi due testi, che getta luce sull'intera materia, è quello relativo al 1° comma dell'art. 35 ed al 1° comma dell'art. 7.

Di tali disposizioni non è superfluo ricordare i precedenti storici. Prima della riforma del 1972 era previsto che alle commissioni spettassero tutte le facoltà di indagine, di accesso, di ispezione, di controllo, di richiesta dati e di informazioni e chiarimenti che le leggi sulle singole imposte conferivano agli uffici. Quindi, come si vede, si trattava di poteri assolutamente paralleli; vi era un'altra concezione del processo tributario: la commissione poteva fare tutto quello che avevano o che non avevano fatto gli uffici, compreso l'esercizio delle facoltà di indagine, ispezione e controllo.

Nella riforma del 1972 sono sparite queste facoltà di indagine, ispezione e controllo e sono rimaste quelle di accesso e di richiesta di dati e di informazioni. Con la riforma del 1972 è stata introdotta anche un'altra importante innovazione: questi poteri erano dati al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti.

Ma il nostro legislatore nel 1981 ci ha ripensato, ed ha modificato il testo nel senso che ho detto prima: “la commissione, al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione...”.

Quindi, è passato da “fatti dedotti in causa dalle parti” a “fatti rilevanti per la decisione...”.

L'innovazione entrata nel testo del primo comma dell'art. 7 (che, peraltro, ripropone il concetto esposto nella fonte del 1972 prima della modifica del 1981) è di fondamentale importanza: i poteri concessi alla commissione possono essere esercitati nei limiti delle allegazioni di fatti operate dalle parti e non al fine di indagare su tutti i fatti che la commissione ritiene rilevanti ai fini del decidere prescindendo dalle allegazioni delle parti.

La commissione, pertanto, non può porsi alla ricerca di fatti – pur ritenuti rilevanti – che le parti non hanno allegato né affidare al corpo della Guardia di Finanza indagini a tutto campo senza limiti come poteva accadere nel vigore dell'art. 35 che prevedeva la “collaborazione” del corpo della Guardia di Finanza.

Tale principio getta luce sull'intera disciplina dei mezzi istruttori contenuta nella nuova norma rappresentando un preciso indirizzo per la utilizzazione di detti mezzi e dà conferma dell'esattezza della qualificazione del processo tributario come processo dispositivo con metodo acquisitivo”.

E l'onere della prova, *anche nel processo tributario*, è regolato e distri-

buito in base alle fondamentali regole scolpite dall'art. 2697 cc. per il quale:

1) spetta all'attore provare con tutti gli strumenti consentiti dalla legge i fatti costitutivi del diritto fatto valere in giudizio;

2) (solo nel caso che l'attore abbia provato l'esistenza del suo diritto), spetta al convenuto provare la verifica dei fatti che lo hanno modificato od estinto (la c.d. prova dell'eccezione).

Ma chi è l'attore e chi il convenuto nel processo tributario?

2 – L'onere della prova nel processo tributario

Ad avviso di ALLORIO, il problema dell'incombenza dell'onere della prova si pone, prima che alle commissioni tributarie, alla stessa pubblica amministrazione, vi è infatti un principio generale secondo il quale la P.A. non può emanare alcun atto senza essersi prima procurata la prova dei fatti costitutivi di quell'atto.

Quindi, quando il contribuente impugna l'atto amministrativo, spetta all'A.F. dimostrare la legittimità e la fondatezza dello stesso e solo dopo che tale prova sarà stata fornita incomberà al contribuente dimostrare l'esistenza dei fatti estintivi, modificativi od impeditivi.

Il processo tributario, sotto questo profilo, si può idealmente assimilare al giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo; proposta l'opposizione, spetterà all'opposto (convenuto in senso formale, ma attore in senso sostanziale), una volta riuscita tale prova, dimostrare l'esistenza di fatti impeditivi, modificativi o estintivi.

Né è valido obiettare che “se fosse esatto che di fronte alla impugnazione del privato la P.A. debba provare il fatto sul quale ha fondato il proprio atto, ciò significherebbe distruggere il principio della presunzione di legittimità dell'atto amministrativo”; sarebbe infatti agevole replicare che tra tale principio e l'incombenza dell'onere della prova non vi è un rapporto diretto. Come si è esattamente rilevato in dottrina (GIANNINI) la presunzione di legittimità dell'atto amministrativo non può operare davanti al giudice.

Nello stesso solco si pone la recente ma ormai consolidata giurisprudenza della S.C. e della commissione centrale per la quale:

a) l'obbligazione tributaria non ha natura pubblicistica, ma privatistica e si sostanzia nel dovere del contribuente di pagare una somma a titolo di tributo; essa è dunque un'obbligazione pecuniaria rispetto alla quale A.F. e contribuente o obbligato si pongono in posizione paritetica;

b) conseguentemente spetta all'A.F. che con la notificazione dell'atto

amministrativo, chiede il pagamento della somma a titolo di tributo, provare la legittimità della richiesta: non è quindi il contribuente – ricorrente a dover provare l'illegittimità del credito vantato dalla P. A. ma questa a doverne positivamente provare la debenza.

Spetta dunque all'A.F. fornire la prova del fatto costitutivo della sua pretesa, mentre, a prova fornita, spetterà al destinatario provare che il fatto è inefficace o che il diritto dell'A.F. si è modificato od estinto.

Va poi opportunamente rilevato che la prova del fatto, una volta assunta, spiega la sua efficacia a vantaggio o a svantaggio di entrambe le parti del processo, senza distinzione tra quella che l'ha prodotta e le altre parti.

L'onere della prova sussiste solo riguardo ai fatti controversi; si deve ritenere non controverso, ossia pacifico, sia il fatto che l'altra parte ammette espressamente, sia il fatto che la stessa non contesta esplicitamente, basando il proprio sistema difensivo su altri elementi logicamente incompatibili con il disconoscimento del fatto allegato dalla controparte.

L'attore deve provare i fatti costitutivi sui quali si fonda la sua domanda, mentre spetta al convenuto provare i fatti impeditivi, quelli cioè che vietano ai fatti costitutivi di produrre il loro naturale effetto.

L'onere del convenuto sorge solo quando l'attore ha provato tutti gli elementi costitutivi del rapporto su cui si fonda la sua domanda.

La semplice negazione del fatto affermato dall'attore non importa, per il convenuto, alcun onere di difesa; viceversa l'eccezione in senso sostanziale (che si ha quando il convenuto contrappone una difesa positiva, invocando circostanze e titoli diversi in base ai quali pretende il riconoscimento del suo diritto) è soggetta all'onere della prova.

Con questa eccezione, infatti, il convenuto, senza escludere il fatto dedotto dall'attore, ne afferma un altro (impeditivo, modificativo o estintivo) idoneo ad elidere gli effetti giuridici del primo.

3 – *L'onere della prova a carico dell'A.F.*

Ho già detto che spetta all'A.F. fornire la prova della legittimità della sua pretesa e, quindi, della sussistenza del credito portato dall'atto amministrativo impugnato.

Più in particolare ed in via preliminare, grava sull'A.F. provare la legittimità del *metodo* seguito per accertare e quantificare il credito d'imposta.

Com'è noto, i *metodi* utilizzabili dall'A.F. per la determinazione del maggior reddito da sottoporre a tassazione sono:

1) *l'accertamento analitico*, che è quello che ricostituisce la base imponi-

bile, con riferimento alle singole componenti attive e passive e dalla cui somma algebrica risulta il reddito complessivo.

Questo tipo di accertamento può portare alla rettifica della dichiarazione, che per quella presentata per le persone fisiche, è disciplinata dall'art. 38 del D.P.R. 600, mentre per quelle fondata sulle scritture contabili, è disciplinata dall'art. 39.

3.1 – Rettifica della dichiarazione presentata dalle persone fisiche

L'Ufficio deve procedere alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle *persone fisiche* quando dal controllo delle medesime dichiarazioni risulti che il reddito complessivo dichiarato è inferiore a quello effettivo:

a) perché i singoli redditi non sono stati dichiarati nella misura in cui sono stati prodotti ed in conformità alle disposizioni di legge (infedeltà della dichiarazione);

b) perché uno o più redditi non sono stati dichiarati (incompletezza della dichiarazione);

c) perché le deduzioni dal reddito non sussistono o sono state dichiarate in misura eccedente l'importo deducibile;

d) perché le detrazioni d'imposta indicate in dichiarazione non sussistono o non spettano in tutto o in parte.

Regola fondamentale posta dal legislatore è la seguente: *chi ha presentato una dichiarazione analitica, ha il diritto di vedersela esaminata ed eventualmente rettificata dall'A.F. in via analitica cioè con la rettifica (motivata) delle singole voci attive e passive che compongono algebricamente il reddito dichiarato.*

Ma il 4° co. dell'art. 38, in via di deroga, dispone che “se il reddito complessivo risultante dalla determinazione analitica, è inferiore a quello *fondatamente* attribuibile al contribuente, *in base ad elementi ed a circostanze di fatto certi*, l'Ufficio determina *sinteticamente* il reddito complessivo netto in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze.

A tal fine possono essere stabiliti, con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggiore reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva di cui al secondo comma dell'art. 2”.

Dall'esame della norma si ricava immediatamente la natura “sussidiaria” dell'accertamento sintetico rispetto a quella dell'accertamento analitico.

L'ufficio deve procedere anzitutto alla ricostruzione analitica dei redditi imputabili al contribuente e solo ove tale ricostruzione non sfoci in un risultato reddituale “congruo” rispetto a quello “*fondatamente attribuibile al con-*

tributente in base ad elementi e circostanze di fatto certi”, può procedersi ad una ricostruzione *induttiva* del reddito complessivo.

Al riguardo va considerato che l’art. 38, comma 4, prevede due distinti metodi di accertamento induttivo.

Il primo metodo (come rilevato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 283 del 23 luglio 1987) fa leva sull’acquisizione da parte degli uffici di “elementi e circostanze di fatto certi”, i quali, per la loro “certezza”, *da un lato* rendono inattendibile la quantificazione del reddito risultante dalla determinazione analitica e *dall’altro* giustificano la quantificazione, in via induttiva, del reddito in una determinata maggiore misura. La procedura si fonda, quindi, sulla prova che l’Ufficio deve fornire circa la sussistenza degli elementi e circostanze di fatto che costituiscono la base della presunzione di un maggior reddito.

Le circostanze di fatto che possono essere prese in considerazione per la determinazione induttiva del reddito attengono sostanzialmente al consumo di ricchezza (fatti di spesa) e al realizzo di risparmio (che si esteriorizza in capacità di investimento). Dal consumo vanno esclusi i costi e le spese sostenute per la produzione di uno specifico reddito, giacché essi rilevano ai fini dell’accertamento di quel particolare reddito. Generalmente si sostiene che gli elementi indicativi di capacità contributiva sono costituiti da quegli elementi che contraddistinguono il “tenore di vita” del contribuente.

In giurisprudenza si è affermato che, in tema di accertamento sintetico, l’Ufficio non può assumere come elemento rilevatore del reddito complessivo da accertare il possesso di specifici redditi ma deve, invece, individuare i fatti indici, che, provando un certo ammontare di spesa, presuppongono la disponibilità di un reddito complessivo spendibile superiore a quello accertato analiticamente.

Peraltro gli elementi e le circostanze di fatto su cui fondare l’accertamento sintetico “debbono essere tali da implicare la disponibilità di un reddito spendibile; ciò si verifica – ad esempio – nell’ipotesi di investimenti patrimoniali e finanziari, i quali dimostrano che il contribuente ha erogato o risparmiato danaro e, dunque, conseguito redditi corrispondenti nel periodo.

L’accertamento sintetico è, pertanto, diretto a colpire il reddito desumibile attraverso fatti-indici di spesa, ancorché non sia possibile identificare la fonte che ha consentito tali spese.

Dalle massime della giurisprudenza in merito all’accertamento sintetico si possono arguire alcuni principi che valgono a delimitare l’attività accertativa degli Uffici.

Tali principi possono essere così sintetizzati:

1) *onere della prova*. L’Ufficio deve fornire, in relazione al periodo d’im-

posta accertato, la “prova inconfutabile” della sussistenza dei fatti dai quali si desume l’esistenza di un maggior reddito.

Va inoltre rilevato che, per giurisprudenza consolidata, quando l’Amministrazione delle Finanze procede ad accertamento sintetico del reddito del contribuente, deve motivare il proprio atto indicando i fatti-indice di reddito sul quale si fonda l’accertamento medesimo e, in caso di contestazione, sorge l’onere di fornire la prova degli stessi fatti-indice posti a fondamento della pretesa tributaria;

2) *rilevanza dei soli fatti relativi al periodo d’imposta accertato*. Agli effetti della determinazione del reddito di un determinato esercizio non possono assumere alcun rilievo fatti e circostanze verificatesi in diversi periodi d’imposta;

3) *divieto della doppia presunzione*. L’Ufficio deve fondare il fatto presunto direttamente su un fatto noto e non su un fatto anch’esso presunto. La presunzione di una maggiore disponibilità economica, e quindi di una maggiore capacità contributiva, deve derivare, quale logica conseguenza, da un fatto certo ed inconfutabile “elementi e circostanze di fatto certi” per usare la terminologia di cui all’art. 38, comma 4, (D.P.R. n. 600 del 1973).

3.2 – Rettifica della dichiarazione presentata dalle persone fisiche

Dall’art. 39 del D.P.R. 600/73 si desume che:

a) se le scritture contabili sono state tenute *regolarmente*, la rettifica del reddito dichiarato deve essere analitica e riguardare *i singoli* componenti positivi e negativi dello stesso;

b) se a seguito di ispezione, le omissioni, le false od inesatte indicazioni e le irregolarità accertate delle scritture contabili sono *così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica*, l’A.F. può determinare induttivamente o sinteticamente il reddito del contribuente.

La rettifica analitica si ha nei casi di:

1) difformità della dichiarazione dei redditi rispetto ai dati esposti in bilancio;

2) difformità della dichiarazione dei redditi rispetto alle norme che disciplinano la determinazione del reddito d’impresa.

Questa ipotesi, presuppone la non corretta applicazione delle norme che disciplinano il reddito d’impresa. Essa concerne la redazione della dichiarazione nel senso che le variazioni in aumento o in diminuzione in essa apportate rispetto al risultato del conto economico non sono conformi al dettato

normativo in quanto, ad esempio, i ricavi o i costi non sono di competenza dell'esercizio, i criteri relativi alle valutazioni o agli ammortamenti non sono stati correttamente applicati, eccetera;

3) incompletezza, infedeltà od inesattezza della dichiarazione derivante da prova certa e diretta.

Questa fattispecie si verifica quando l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati, risulti in modo certo e diretto dai verbali redatti in relazione ai dati e notizie forniti dal contribuente, direttamente o a mezzo di rappresentante, su invito dell'ufficio; oppure dalle risposte ai questionari inviati al contribuente; o ancora dagli atti e documenti trasmessi dal contribuente o comunque pervenuti all'Ufficio; oppure dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta relative al contribuente o dalle società personali il cui reddito è imputabile pro quota al contribuente o dai verbali redatti in occasione di accessi, ispezioni e verifiche presso altri contribuenti non concernenti il soggetto nei cui confronti si svolge la verifica o il controllo dell'Ufficio, nell'ipotesi in esame, è volto soprattutto a verificare l'esattezza dei dati esposti in dichiarazione e ad appurare se eventuali discordanze con i dati in possesso del medesimo Ufficio siano o meno addebitabili al contribuente;

4) incompletezza, infedeltà od inesattezza della dichiarazione derivante da verifica contabile ex art. 32 e 33 del D.P.R. 600/73. L'art. 39, 1° co. Lett. d) del D.P.R. 603/73 facoltizza l'A.F. alla *rettifica analitica* del reddito dichiarato anche quando l'esistenza di attività non dichiarate o *l'inesistenza di attività dichiarate sia desumibile in base a presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti*. In sede di rettifica analitica del reddito dichiarato dal contribuente, l'A.F. può utilizzare le annotazioni risultanti dalle scritture contabili che, com'è noto, fanno prova *contro* l'imprenditore (art. 2709 cc.); inoltre l'art. 61 del D.P.R. 600/73 stabilisce che "i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili non possono provare circostanze *omesse* nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze". Va poi ricordato che, per il disposto dell'art. 74, 4 co. Del TUID, D.P.R. 22/12/86 n. 9, "*le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico dell'esercizio di competenza*". Infine, l'art. 52, 5° co. del D.P.R. 633/72, dispone che in sede di accertamento non sono utilizzabile *a favore* dei contribuenti i libri, registri, scritture e documenti che egli ha dichiarato di non possedere o ha sottratto all'ispezione dell'A.F.

3.3 – L'accertamento induttivo del reddito d'imposta

Il 2° co. dell'art. 2 del D.P.R. 600/73 stabilisce che:

a) quando nella dichiarazione non è stato indicato il reddito d'impresa (e, secondo l'opinione prevalente, anche del caso di dichiarazione omessa);

b) quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio o il conto economico;

c) quando non sono state tenute le scritture contabili;

d) quando le scritture contabili sono *inattendibili nel loro complesso*, (a causa di omissioni, false o inesatte indicazioni ed irregolarità delle scritture contabili che sono così gravi, numerose e ripetute da rendere *inattendibili nel loro complesso le scritture stesse*, per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica), *in questi casi e solo in questi*, l'A.F. determina *induttivamente* il reddito sulla base dei dati e dalle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere, in tutto od in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili, se esistenti, e di *avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e circostanza*.

Nell'avviso di accertamento induttivo, l'A.F. deve indicare le ragioni che hanno determinato il ricorso al metodo induttivo (c.d. motivazione) e nel susseguente processo tributario deve produrre, almeno 20 gg. prima dell'udienza di discussione del ricorso, la documentazione a supporto della legittimità del metodo di accertamento seguito e del credito *induttivamente* determinato "in base ai dati ed alle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza", o in base a presunzioni non gravi, precise e concordanti.

Ma, come ha esattamente scritto G. VERNA "le scritture contabili tenute regolarmente non costituiscono prova inoppugnabile della loro veridicità sostanziale ..."; spetterà quindi all'A.F., per *rettificare analiticamente* il reddito dichiarato dal contribuente, *dimostrare, anche sulla base di presunzioni purché gravi precise e concordanti, "l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate"* (art. 39, 1° co.)

Va opportunamente rilevato che la prova per presunzioni (art. 2727-2729 cc.) è considerata dalla legge una prova completa (anche se critica) sulla quale il giudice può fondare il suo convincimento e, quindi, la sua decisione.

I suoi elementi costitutivi sono:

1) il fatto noto, che deve essere *certo e non presunto*;

2) il fatto ignoto (cioè il fatto oggetto della *congettura*);

3) il *nesso di causalità*, cioè la *connessione* tra i fatti noti e quello ignoti, nel senso che, secondo le regole di comune esperienza, il fatto ignoto deve apparire come sola conseguenza univoca e necessaria, (e quindi, come la sola logicamente ipotizzabile) del / o dei fatti noti.

L'art. 2729 stabilisce che le presunzioni utilizzabili dal giudice sono soltanto quelle gravi, precise e concordanti, cioè quelle che valutate globalmen-

te portano univocamente alla stessa conclusione. Ne consegue che il semplice fatto che il reddito dichiarato dal contribuente si collochi al di sotto di un credibile limite, ottenuto attraverso l'applicazione di percentuali di ricarico, utilizzando quelle medie attribuite al settore di appartenenza del contribuente medesimo, oppure utilizzando percentuali "mediamente riscontrate nel settore di appartenenza" o ricavate da studi di settore senza dimostrazione della concreta riferibilità all'azienda considerata, non possono costituire il fondamento della presunzione di inattendibilità delle scritture contabili. Tali circostanze fanno nascere nell'Ufficio il potere-dovere di controllare la posizione del contribuente, ma non legittimano alcun rettifica "a tavolino", né possono, quindi, costituire elementi di prova utilizzabili dal giudice tributario". (così esattamente G. VERNA).

Il legislatore consente all'A.F. di utilizzare, come elementi di prova, nella determinazione in via induttiva del reddito d'impresa del contribuente, presunzioni anche non gravi, precise e concordanti (cioè non qualificate), *solo quando sono state accertate, in sede di ispezione, omissioni, falsità od inesattezza così gravi, numerose e ripetute, da rendere del tutto inattendibile le scritture contabili utilizzate dal contribuente per la determinazione del reddito dichiarato.*

3.4 – *La prova che incombe sul contribuente (convenuto sostanziale nel processo tributario)*

Una volta che l'A.F. abbia provato il fatto costitutivo del credito incorporato nell'avviso di accertamento o nella cartella di pagamento o nell'avviso di liquidazione e *solo dopo tale prova*, spetta al contribuente provare la verifica di fatti modificativi, estintivi od impeditivi della pretesa dell'A.F.

I fatti modificativi sono quelli che tendono a mutare l'oggetto od il contenuto del credito preteso dall'A.F.

I fatti estintivi sono quelli che mirano a caducarlo o comunque a farlo venir meno (ad es. pagamento in base ad una domanda di condono; o pagamento della somma richiesta o prescrizione)

I fatti impeditivi sono quelli che bloccano la pretesa della P.A. (ad es. la decadenza dalla potestà accertatrice ed impositrice).

3.5 – *L'eccezione di prescrizione*

Com'è noto, la prescrizione non può essere rilevata d'ufficio dal giudice (art. 2938 cc), ma deve essere eccepita dalla parte a favore della quale è maturata, e, nel caso di inerzia di questa, dai creditori e da chiunque Vi abbia interesse. (art. 2939 cc).

La volontà di eccepire la prescrizione non richiede l'utilizzo di formule sacramentali, ma basta che risulti da espressioni di significato chiaro ed inequivoco.

Alla prescrizione può rinunciare solo chi può disporre validamente del diritto: è ammessa la rinuncia solo dopo che la prescrizione si è compiuta e non anche preventivamente.

La rinuncia può risultare da un fatto compatibile con la volontà di valersi della prescrizione.

La prova della rinuncia è ammessa con qualsiasi mezzo.

3.6 – *L'eccezione di decadenza*

A differenza della prescrizione il cui fondamento è l'inerzia del titolare che fa ritenere abbandonato il diritto, la decadenza postula la necessità obiettiva che l'esercizio del diritto sia compiuto entro un termine perentorio senza avere riguardo alle circostanze subiettive che abbiano determinato l'inutile decorso del termine. Si pensi al termine per l'impugnazione di una sentenza, trascorso inutilmente il quale l'impugnazione è inammissibile.

La differenza di fondamento tra i due istituti ne comporta una diversa disciplina, nel senso che alla decadenza *non* si applicano le norme sulla sospensione e interruzione del decorso del termine.

La decadenza può essere stabilita dalla legge o, convenzionalmente, dalle parti. La decadenza legale costituisce una ipotesi eccezionale, come tale non suscettibile di analogia, in quanto deroga al principio generale, secondo il quale l'esercizio dei diritti soggettivi non è sottoposto a limiti ed il titolare può esercitarne come e quanto creda opportuno.

La decadenza non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, salvo che si tratti di diritti indispensabili, cioè di diritti di rilevanza generale e pubblicistica (art. 2969). Fuori di questi casi, la decadenza va eccepita dal soggetto a favore del quale è maturata. Si discute se all'onere di eccepire la decadenza si accompagna anche l'onere di provarla e se, invece, incomba a chi fa valere il diritto l'onere di provare, e che non si è verificata la decadenza.

La seconda alternativa è accolta dalla più recente giurisprudenza.

3.7 – *Fatti negativi ed onere della prova*

Com'è noto il fatto negativo non va provato direttamente, ma indirettamente, attraverso la prova di fatti positivi contrari.

Normalmente il fatto negativo non va provato; la prova, invece, è richiesta (dall'attore) quanto il fatto negativo è considerato come elemento costitutivo della fattispecie, come avviene, ad esempio, nell'azione di risoluzione per inadempimento.

3.8 – *L'inversione dell'onere della prova*

Va opportunamente ricordato che la regola dell'onere della prova subisce deroga nel caso in cui il convenuto o il resistente, *pur senza esservi tenuto*, si accolli l'onere di fornire la prova in luogo del ricorrente o dell'attore. Ma perché tale inversione si verifichi non è sufficiente la sola offerta di provare un fatto, espressa dalla parte a ciò non obbligata, ma è necessario che risulti *l'inequivoca volontà dell'offerente di rinunciare ai vantaggi che gli deriverebbero dall'applicazione del principio sull'onere della prova e di assumersi gli svantaggi dell'eventuale fallimento della prova offerta*. Quindi la semplice offerta di provare un fatto che la parte non sarebbe tenuta a provare, non è sufficiente a causare l'inversione dell'onere della prova.

Ma inversione dell'onere della prova si ha anche in altri casi.

Secondo l'opinione assolutamente prevalente non spetta all'A.F. ma al contribuente fornire la prova del suo diritto a beneficiare di una esenzione tributaria; al contrario, se l'A.F. respinge in sede amministrativa la richiesta di esenzione avanzata dal contribuente, spetterà non a questo, ma all'A.F. l'onere di provare, nel giudizio radicato dal primo, il fatto che legittima il diniego di esenzione.

Altro caso di inversione dell'onere della prova è quello previsto dall'art. 74 del D.P.R. n. 597 del 1973 a mente del quale “i costi non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite”.

Spetta al contribuente provare tanto la sopportazione del costo quanto l'imputazione dello stesso al conto economico.

Altro caso di inversione dell'onere della prova è quello previsto dagli artt. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 e 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, qualora, in caso di accesso, venga rifiutata, sottratta o distrutta la contabilità.

4 – *Rapporto tra motivazione, allegazione e prova*

La giurisprudenza pressoché unanime e la dottrina maggioritaria sostengono, che le prove della pretesa tributaria non devono necessariamente essere indicate nell'avviso di accertamento ed offerte in comunicazione, incompendo il relativo onere all'Ufficio finanziario nel corso del giudizio promosso dal contribuente; motivazione e prova hanno, infatti, natura e funzione diverse. La prima consiste nella descrizione delle ragioni poste a fondamento della pretesa erariale; essa non deve convincere il contribuente della fondatezza della pretesa, ma fornirgli l'iter logico giuridico seguito dall'Ufficio, cosicché egli possa esercitare, in riferimento a tale iter, il suo diritto di difesa. Non per niente il difetto di motivazione di un atto emesso dall'amministra-

zione finanziaria rende nullo l'atto medesimo e di conseguenza non si pone nemmeno il problema di fornire la prova contraria. La prova consiste, invece, nella dimostrazione della fondatezza di quelle ragioni, sulla base dei documenti e delle presunzioni utilizzate in sede accertativa dall'Ufficio.

Tuttavia, nel caso di avviso di rettifica ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la disciplina tributaria è diversa, imponendo contemporaneamente l'obbligo sia della motivazione, sia dell'indicazione delle prove. Stabilisce l'art. 56, co. 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che "negli avvisi relativi alle rettifiche di cui all'art. 54 devono essere indicati specificatamente, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica e i relativi documenti probatori. Per le omissioni e le inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati fatti certi che danno fondamento alla presunzione".

Conseguentemente, se la rettifica è fondata su prova documentale, nell'avviso devono essere indicati specificatamente "i relativi documenti probatori"; invece, se la rettifica è fondata su una prova presuntiva, nell'avviso devono essere indicati "i fatti certi che danno fondamento alla presunzione".

5 – I tipi di prova. Principi generali

Si suole distinguere fra una *prova diretta*, che ha per oggetto il fatto stesso che va provato, e *prova indiretta* che ha per oggetto un fatto diverso, da cui indurre logicamente quello oggetto diretto del giudizio.

Per prova diretta s'intende non solo quella in senso stretto, avente ad oggetto un fatto immediatamente rilevabile dal giudice per sua diretta percezione, ma anche quella in senso lato, avente per oggetto una rappresentazione del fatto da provare (ad esempio, fotografia).

Si distingue ancora fra *prove precostituite*, formatesi fuori e prima del processo (documenti), e *prove costituende* che invece si formano nel corso del giudizio (ad esempio, l'ispezione); fra *prove storiche*, che consistono in rappresentazioni o esposizioni di dati accaduti (documenti, confessioni) e *prove logico-critiche*, che consentono la ricostruzione dei fatti su base indiziaria, secondo un ragionamento induttivo (presunzioni).

Si ha *prova per presunzione* (art. 2727 c.c.) quando l'esistenza di un fatto non è rilevata dalla percezione sensoriale, ma *induttivamente* tratta sulla base del principio della *causalità efficiente*.

La presunzione è quindi prova critica, distinta da quella storica, e gli elementi che la caratterizzano sono il fatto certo, quello ignoto ed il nesso di causalità fra i due. Allorché quest'ultimo è ritenuto dalla legge si ha presunzione legale, quando è ritenuto dal giudice si ha presunzione sempre.

Le presunzioni legali (art. 2728 c.c.) possono essere *assolute* (che non ammettono cioè prova contraria) o *relative* (l'ammettono).

In realtà le prime non hanno alcuna attinenza con le prove, costituendo soltanto una modalità particolare utilizzata dal legislatore per dare una disciplina giuridica ad un rapporto o stato.

La *presunzione legale relativa* ha l'effetto, pratico, *d'invertire l'onere della prova*. Infatti le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite (art. 2728 c.c.). Per le presunzioni legali relative è ammessa, però, la prova contraria, quindi l'altra parte (con inversione dell'onere della prova) può provare il contrario.

L'ordinamento tributario è pieno di presunzioni legali relative. Tipico esempio è il c.d. redditometro.

Nei casi di accertamenti con lo strumento del redditometro il fisco deve provare in giudizio solo la ricorrenza dei presupposti di legge (ad es. possesso dell'autovettura); il contribuente può, però, vincere la presunzione legale relativa fornendo la prova del possesso di un minor reddito. In via generale tutti gli accertamenti sintetici configurano una presunzione legale relativa.

5.1 – Il divieto di prendere in considerazione i libri, le scritture e i documenti di cui si è rifiutata l'esibizione

Nella materia tributaria, relativamente alla valutazione delle prove, sussiste un divieto specifico di prendere in considerazione (cioè di valutare) a favore del contribuente i libri, le scritture e i documenti di cui si è rifiutata l'esibizione in sede di accertamenti amministrativi (accessi, ispezioni e verifiche) (art. 52, comma 5, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, applicabile anche agli accertamenti delle imposte sui redditi ex art. 33 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Questo divieto deve considerarsi una sanzione a carico del contribuente, e più precisamente una *decadenza* del potere di produrre documentazione per rifiuto di esibizione in sede amministrativa.

I documenti, anche se prodotti, non devono essere valutati dal giudice (“non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente”). La sentenza che fonda il convincimento del giudice sui documenti in questione, è errata.

Trattandosi di una sanzione importante devono individuarsi i limiti d'applicabilità.

La norma (art. 52, comma 5, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) prevede il rifiuto (“è rifiutata l'esibizione...”), specifica inoltre che “Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi all'ispezione. Se il contribuente di-

chiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non è esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso e non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma" (art. 52, comma 5 e 10, D.P.R. 633 del 1972).

Una prima analisi della normativa individua nella "intenzionalità" del comportamento del contribuente il presupposto per la decadenza.

Tuttavia la Corte di Cassazione ha ritenuto applicabile la sanzione della decadenza anche nei casi di colpa, e, relativamente al comportamento del terzo detentore della contabilità, per semplice colpa in eligendo.

6 – La libera valutazione delle prove extragiudiziali ed il libero convincimento del giudice

Il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti (art. 116 c.p.c.).

La norma esprime il tradizionale principio del libero convincimento del giudice. All'infuori della prova legale (il cui effetto è previsto espressamente dalla legge, ad es. confessione, atto pubblico, ecc.) il giudice valuta le altre prove in assoluta autonomia di giudizio.

Dal principio del libero convincimento del giudice la giurisprudenza e la dottrina ricavano il principio generale per cui il giudice può scegliere, entro il materiale probatorio, comunque acquisito al giudizio, gli elementi di prova su cui fondare il proprio convincimento, anche con prove atipiche o innominate.

Le *prove atipiche* sono quelle non disciplinate dal codice civile e dal codice di procedura civile. In conseguenza, ogni elemento dotato di efficacia probatoria può essere utilizzato e valutato dal giudice in qualunque modo sia stato acquisito al giudizio.

Così si sono ammessi:

1. gli scritti provenienti da terzi;
2. le prove raccolte in altri giudizi, anche nel processo penale;
3. le perizie stragiudiziali;
4. le certificazioni amministrative;
5. gli atti notori;
6. i verbali di polizia giudiziaria, ecc.

Naturalmente, per queste prove, il vaglio critico (prudente apprezzamento del giudice) deve essere particolarmente attento e incisivo, per non debordare nell'arbitrio giudiziario.

7 – L'acquisizione al processo delle prove

Le prove precostituite devono essere semplicemente offerte al giudice, cioè messe a sua disposizione.

L'attività richiesta a tale scopo non presenta particolari difficoltà e viene definita *produzione*.

La legge processuale tributaria ammette la produzione documentale fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione (art. 39, comma 1) e anche in appello (art. 58, comma 2). I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti (art. 24, comma 1).

È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia (art. 7, comma 3). Si tratta in sostanza dell'ordine di esibizione dato alla parte ex art. 210 c.p.c.

I documenti, che non sono elencati negli atti di parte a cui sono allegati e che pertanto sono prodotti separatamente, devono essere elencati in apposita nota di produzione dei documenti, sottoscritta dalla parte, da presentare in numero di copie, in carta semplice, pari a quello delle altre parti, anche se non costituite (art. 24, co. 1, cit.). I documenti presentati, senza rispettare tali adempimenti, non possono essere presi in considerazione dalla commissione, ai fini della sua decisione, a meno che il giudice non ne ordini la produzione e l'acquisizione. La giurisprudenza dominante, però, sostiene che l'inosservanza delle norme sulle formalità di produzione del documento comporta l'impossibilità di utilizzare in giudizio il documento stesso *solo se l'irritualità del deposito è eccepita espressamente dalla parte interessata*. Ha un effetto sanante, quindi, la circostanza in cui la controparte, con il proprio comportamento, abbia evidenziato di essere comunque venuta a conoscenza dei suddetti documenti ed accertato su di essi il contraddittorio. *In altri termini il giudice non può rilevare ex officio l'irregolarità della produzione di un documento, quando risulta che la parte sia a conoscenza della produzione stessa e non ne abbia eccepito l'irritualità neppure in sede di discussione*. In conseguenza dell'inserimento del documento nel fascicolo d'ufficio si ha la definitiva acquisizione di esso alla causa e la possibilità del suo utilizzo sia per l'altra parte, sia per il giudice.

La mancata produzione in giudizio delle prove che sorreggono l'accertamento – ancorché specificamente indicate in atto – determina quella che è la conseguenza tipica che si ricollega al mancato adempimento di un onere e, cioè, il mancato conseguimento del fine cui è preordinato il comportamento previsto dalla legge e cioè, il mancato raggiungimento della prova della sus-

sistenza dell'imponibile o maggior imponibile accertato o della diversa pretesa in ipotesi avanzata con l'atto di accertamento.

Vengono così in evidenza i due diversi e distinti momenti nei quali deve essere soddisfatto l'onere probatorio da parte dell'Ufficio: quello *dell'indicazione* o *enunciazione* delle prove in atto e quello della loro *produzione* o *esibizione* in giudizio. Sono due momenti che si integrano e si completano a vicenda. Non è sufficiente l'esibizione delle prove in giudizio, se queste non sono state previamente indicate in atto; *non è sufficiente averle indicate in atto se non si è poi in grado di produrle in giudizio*.

È disputato in dottrina ed in giurisprudenza quando le prove indicate nell'avviso di accertamento debbano essere prodotte: se cioè, già prima dell'udienza di trattazione, oppure anche nel corso dell'udienza, o se non sia addirittura possibile acquisirle d'ufficio al processo.

La soluzione del problema deve ricercarsi, a nostro avviso, non nelle norme che regolano i poteri istruttori delle commissioni, ma in quelle che disciplinano il deposito di documenti e memorie e che rappresentano, in definitiva, la sede naturale della disciplina in materia.

Tali norme sono rimaste praticamente invariate anche nel nuovo sistema del contenzioso. Sia il D.P.R. n. 636 del 1972 che il D.Lgs. n. 546 del 1992 dispongono, infatti, che le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima dell'udienza di discussione o di trattazione (art. 19-*bis* del D.P.R. n. 636 del 1972 e art. 32 del D.Lgs. n. 546 del 1992), prevedendo inoltre, espressamente, la possibilità di un'ulteriore integrazione dei motivi del ricorso, ove questa sia resa necessaria dal deposito di documenti "non conosciuti" (art. 19-*bis*, terzo comma D.P.R. n. 636 del 19/2 e art. 24, secondo comma, D.Lgs. n. 546 del 1992). In tal caso, gli ulteriori motivi (che devono, ovviamente, ritenersi strettamente circoscritti a tali risultanze documentali) vanno improrogabilmente presentati entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia di tale deposito e, se nel frattempo sia stata già fissata l'udienza di trattazione (o di discussione), questa deve essere rinviata a nuova data, per consentire, appunto, la presentazione dei nuovi motivi.

Appare chiaro, dunque, come e quando debbano essere prodotte le prove indicate nell'atto di accertamento. Se è vero, infatti, che la presentazione di documenti "non conosciuti" dall'altra parte può addirittura comportare il rinvio dell'udienza di trattazione, non può che concludersi che il predetto termine di venti giorni liberi prima dell'udienza rappresenta (per quanto concerne il deposito di documenti sconosciuti) *un termine tassativo e inderogabile*: nel senso che il deposito entro il termine predetto deve intendersi costituire un vero e proprio *onere* a carico delle parti al cui adempimento deve, quindi, ritenersi rigidamente subordinata la loro stessa ammissibilità.

Di conseguenza, mentre i documenti che siano già a conoscenza del contribuente potranno essere prodotti o esibiti direttamente in udienza o, al limite, essere acquisiti d'ufficio al processo, nel caso, invece, di documenti sconosciuti al ricorrente spetterà all'Ufficio provvedere improrogabilmente al loro deposito entro il termine di venti giorni liberi prima dell'udienza di trattazione (e, aggiungiamo, prima dell'udienza "fissata per la prima volta", come si esprime l'art. 19-*bis* del D.P.R. n. 636 del 1972: senza possibilità, quindi, di invocare eventuali spostamenti del termine in ipotesi di rinvio dell'udienza). In caso di mancato deposito in termini, i documenti dovranno, perciò, considerarsi come non presentati e, comunque, del tutto ininfluenti ai fini probatori, dovendosi escludere che la Commissione possa in alcun modo sopporre al loro mancato deposito, ordinandone successivamente l'esibizione (salvo che, naturalmente, l'esibizione non venga ordinata a favore della parte ricorrente).

8 – *Le prove nel processo tributario*

Il processo tributario è fondamentalmente e quasi esclusivamente *un processo documentale* in quanto l'art. 7 *vieta il giuramento* e la prova testimoniale.

Sono invece ammissibili l'interrogatorio libero (e, secondo alcuni, l'interrogatorio formale), la consulenza tecnica, l'ordine di esibizione di documenti, la richiesta di informazioni alla P.A., l'ispezione di persone, cose e luoghi.

Prima di passare ad esaminare i singoli mezzi di prova, è opportuno ricordare la distinzione tra "prove precostituite" (cioè formate fuori e prima del processo) e "prove costituende" (che invece si formano nel caso del processo).

La prova precostituita "regina" è la prova documentale.

9 – *La prova (precostituita) documentale*

È quella fornita a mezzo di:

- atto pubblico;
- scrittura privata autenticata;
- scrittura privata semplice;
- altri atti (telegrammi, fax ecc.).

9.1 – Atto pubblico e scrittura privata

Tra i documenti, l'atto pubblico e la scrittura privata acquistano una particolare valenza probatoria.

L'atto pubblico è il documento redatto, con le richieste formalità, da un notaio o da altro pubblico ufficiale autorizzato ad attribuirgli pubblica fede (art. 2699 c.c.). L'atto pubblico fa piena prova fino a querela di falso (art. 221 e ss; c.p.c.) 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. La scrittura privata è qualunque documento che non proviene da un pubblico ufficiale in tale sua qualità e che sia sottoscritto dall'autore. È, quindi, requisito essenziale della scrittura privata la sottoscrizione che fa acquistare al documento la particolare efficacia probatoria prevista dall'art. 2707 c.c.: "La scrittura privata fa piena prova, fino a querela di falso della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta nè riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta".

La scrittura privata, pertanto, fa piena prova (prova legale, al pari dell'atto pubblico) nei seguenti casi:

- 1) sottoscrizione autenticata (art. 2703 cc);
- 2) autenticità della sottoscrizione accertata giudizialmente 8 art. 216 c.p.c. e art. 2652 n. 3 cc);
- 3) riconoscimento espresso dalla sottoscrizione;
- 4) riconoscimento tacito ex art. 215 c.p.c. che si ha quando la parte comparsa (contro la quale è prodotta) non la disconosce o non dichiara di non conoscerla, nella prima udienza o *nella prima risposta successiva alla produzione*. Quindi nei casi (ammessi dalla legge) in cui la scrittura è prodotta in copia autentica, il giudice può concedere un termine per deliberare, alla parte che ne fa istanza nei modi di cui al n. 2 dell'art. 215 c.p.c.

Sotto il profilo processuale colui contro il quale è prodotta una scrittura privata, se intende disconoscerla, è tenuto a *negare formalmente* la propria scrittura o la propria sottoscrizione. Gli eredi o aventi causa possono limitarsi a dichiarare di non conoscere la scrittura o la sottoscrizione del loro autore (art. 214 c.p.c.).

Il disconoscimento è un onere della parte contro la quale la scrittura privata è prodotta in giudizio. Il disconoscimento è previsto *solo* per le scritture provenienti dalla parte; quindi le scritture provenienti *da terzi non* devono essere disconosciute.

Esse hanno un mero valore indiziario, e in difetto di contestazioni della parte contro cui sono prodotte e in concorso con altri elementi che ne comportino la credibilità e l'attendibilità, possono fornire argomento di convincimento, ed essere utilizzato come fondamento della decisione.

10 – Gli “incidenti probatori”

Sono costituiti:

- 1) dalla verifica della scrittura privata;
- 2) dalla querela di falso.

10.1 – Verifica della scrittura privata

La parte che intende valersi della scrittura disconosciuta deve chiederne la verifica, proponendo i mezzi di prova che ritiene utili e producendo o indicando le scritture che possono servire di comparazione. L'istanza per la verifica può anche proporsi in *via principale* con citazione, quando la parte dimostri di avervi interesse (art. 216 c.p.c.). Quando la scrittura è disconosciuta, non ha l'efficacia probatoria dell'art. 2702 c.c., quindi la parte che ha prodotto la scrittura, se vuole conferire al documento, l'efficacia probatoria dell'art. 2702 c.c., ha l'onere di chiedere la verifica.

La verifica può essere richiesta in *via principale* o in *via incidentale* nel corso del giudizio.

Per l'istanza di verifica in *via principale* è competente il *giudice ordinario* (art. 216 c.p.c.).

Per il procedimento *incidentale* di verifica sussiste la competenza della commissione tributaria (accertamento incidentale). L'art. 39 D.Lgs. 546/1992, infatti, prevede la sospensione solo per la querela di falso e non per la verifica della scrittura privata.

Quando è chiesta la verifica, la Commissione tributaria dispone le cautele opportune per la custodia del documento, stabilisce il termine per il deposito in segreteria delle scritture di comparazione, nomina quando occorre un C.T.U.; determina le scritture di comparazione tra quelle riconosciute o accertate giudizialmente (art. 217 c.p.c.). La Commissione tributaria può ordinare alla parte di scrivere sotto dettatura (questo in caso di assenza di scritture di comparazione), anche alla presenza del consulente tecnico. Se la parte invitata a comparire personalmente non si presenta o rifiuta di scrivere senza giustificato motivo, la scrittura si può ritenere riconosciuta (art. 219 c.p.c.).

10.2 – *Querela di falso*

La querela di falso presuppone una scrittura privata riconosciuta, autenticata o verificata (accertata come genuina, vera), o un atto pubblico, ed è diretta ad eliminarne la forza probatoria che la legge riconosce a tali documenti.

La querela di falso può proporsi tanto in via principale quanto in corso di causa in qualunque stato e grado di giudizio, finché la verità del documento non sia stata accertata con sentenza passata in giudicato.

La querela deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione degli elementi e delle prove della falsità e deve essere proposta personalmente dalla parte oppure a mezzo di procuratore speciale, con atto di citazione, o con dichiarazione da unirsi al verbale d'udienza (art. 221 c.p.c.).

Competente a decidere sulla querela di falso è il giudice civile ordinario sia quando la querela di falso è proposta in via principale, sia se proposta nel corso del giudizio tributario. Il processo tributario è sospeso quando è presentata querela di falso (art. 39 D.Legs. 546/1992). Ciò vale sia per l'ipotesi di citazione davanti al giudice civile ordinario (querela di falso in via principale), sia quando la parte personalmente, con dichiarazione da unirsi al verbale d'udienza (evidentemente solo nel corso della discussione in pubblica udienza, ex art. 34 D.Legs. 546/1992), propone querela di falso nel corso del processo tributario (querela di falso in via incidentale).

La Commissione tributaria, quando viene impugnato di falso un documento, deve preliminarmente valutarne la rilevanza del documento ai fini della decisione e procedere all'interpello ex art. 222 c.p.c.: “Quando è proposta querela di falso in corso di causa, il giudice istruttore interpella la parte che ha prodotto il documento se intende valersene in giudizio. Se la risposta è negativa, il documento non è utilizzabile in causa; se è affermativa, il giudice, che ritiene il documento rilevante, autorizza la presentazione della querela nella stessa udienza o in una successiva...”.

Quando il documento è stato ritenuto rilevante e l'interpello è positivo (la parte intende avvalersi del documento impugnato), la Commissione sospende il giudizio e rimette le parti davanti al tribunale per relativo procedimento (cfr. art. 39 D.Legs. 546/1992 e art. 313 c.p.c.).

11 – *Le prove costituende*

Le prove costituende richiedono invece meccanismi di maggiore complessità: poiché la prova nasce con il processo e nel processo, la Commissione è chiamata a prestare in prima persona la sua opera di assunzione (si pensi all'interrogatorio).

Alla fase di assunzione si farà luogo ogni qual volta sia positivamente risolto dalle Commissioni il quesito relativo alla legalità formale (*ammissibilità*) ed all'utilità ed influenza sostanziale ai fini del giudizio (*rilevanza*) del mezzo di prova proposto.

La regola base è quella secondo cui il giudice, nel disciplinare lo svolgimento del processo, stabilisce tempo, luogo e modo dell'assunzione (art. 202 c.p.c.).

La norma prevede che il giudice, ove non sia in grado di farlo alla medesima udienza in cui dispone procedersi all'assunzione di mezzi di prova, ne stabilisca tempo, luogo e modalità. La Commissione quindi fisserà apposita udienza a tale scopo, a distanza temporale dal provvedimento e, se l'assunzione non si esaurirà in detta udienza, questa verrà differita in prosecuzione ad un giorno "prossimo".

All'assunzione dei mezzi di prova deve provvedere direttamente il Collegio (la Commissione). Non è stata riproposta nel D. Legs. 546/1992 la previsione dell'art. 35, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636: "il collegio può delegare l'esecuzione di tali adempimenti istruttori ad uno dei suoi componenti che vi procede con l'assistenza del segretario. Le parti, tempestivamente avvertite, possono intervenire e far constare a verbale le loro richieste e produzioni".

Regola principale dell'assunzione dei mezzi di prova è quella dell'assistenza delle parti all'assunzione (art. 206 c.p.c.: "Le parti possono assistere personalmente all'assunzione dei mezzi di prova"). La presenza delle parti deve intendersi quale partecipazione attiva, e non passiva, alla formazione della prova. La parte naturalmente deve essere assistita dal difensore, tranne le ipotesi di difesa personale.

In caso di trattazione in camera di consiglio (art. 33 D. Legs. 546/1992) quando la Commissione non può decidere la controversia e dispone con ordinanza l'istruttoria, devono notiziarsi le parti costituite dell'ammissione delle prove e del tempo, luogo e modi dell'assunzione. L'ordinanza deve, quindi, comunicarsi alle parti costituite (arg. ex art. 31 D. Legs. 546/1992) L'ordinanza deve anche comunicarsi alle parti costituite assenti all'udienza di discussione pubblica.

Il luogo dell'assunzione dei mezzi di prova è la sede dell'ufficio e particolarmente nell'udienza, non pubblica (arg. ex art. 84 norme di attuazione c.p.c.), che la Commissione fissa per l'assunzione.

Per l'assunzione delle prove deve anche ammettersi la delega ad altra Commissione tributaria, nei casi e con le modalità previste dall'art. 203 c.p.c. Dall'assunzione dei mezzi di prova si redige processo verbale sotto la direzione del presidente della Commissione (art. 207 c.p.c.).

La Commissione che procede all'assunzione dei mezzi di prova, risolve

con ordinanza tutte le questioni che sorgono nel corso dell'assunzione (art. 205 c.p.c.). L'ordinanza è revocabile e modificabile, ma non impugnabile; e non è vincolante per la successiva decisione.

Per il principio dell'impulso d'ufficio che domina il processo tributario, non dovrebbe applicarsi l'art. 208 c.p.c. sulla decadenza dall'assunzione. Il giudice, nell'udienza istruttoria, dovrebbe assumere la prova, anche nell'assenza della parte richiedente.

La Commissione dichiara chiusa l'assunzione quando sono eseguiti i mezzi ammessi, oppure quando ravvisa superflua, per i risultati già raggiunti, l'ulteriore assunzione (art. 209 c.p.c.).

12 – L'ordine di esibizione

Si definisce *esibizione* l'attività con la quale un documento, in possesso di una delle parti o di un terzo, viene acquisito al processo per effetto di un provvedimento del giudice. Ad essa si ricorre perché la parte che richiede l'ingresso del documento nel processo non ne ha la disponibilità e quindi non è in grado di produrlo.

La norma di cui all'art. 7, comma 3 prevede la facoltà della Commissione di ordinare alle sole parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. Ne deriva che tale ordine non può riguardare i terzi, mentre l'applicabilità per questa parte della normativa di cui agli art. 210 e 211 c.p.c. non appare compatibile. Ciò in quanto il rito generale consente al giudice di disporre la citazione del terzo ed a costui di intervenire nel giudizio per opporsi all'ordinanza di esibizione, così aprendo un procedimento incidentale in ordine all'ammissibilità dell'esibizione, definito con sentenza o con ordinanza avente comunque valore di sentenza che appare incompatibile con la specialità del giudice tributario, la cui cognizione non può estendersi al raffronto fra l'interesse della parte e del terzo, con attribuzione di prevalenza all'uno o all'altro di essi.

Presupposti per l'ordine di esibizione al terzo sono (art. 118 e 210 c.p.c.):

- a) l'istanza di parte;
- b) le prove dell'esistenza del documento, nonché del possesso in capo alla parte o al terzo;
- c) la necessità dell'acquisizione (il documento deve essere indispensabile non potendosi raggiungere altrimenti la prova dei fatti).

L'esibizione non deve costringere le parti o il terzo a violare il segreto professionale o d'ufficio (può violarsi invece il segreto bancario).

Naturalmente l'ordine di esibizione può riguardare oltre che documenti anche altri oggetti (art. 210 c.p.c.).

La Commissione può disporre che, in sostituzione dell'originale, si esibisca una copia fotografica o un estratto autentico del documento (art. 212 c.p.c.).

Nell'ordinare l'esibizione di libri di commercio o registri al fine di estrarne determinate partite, la Commissione, su istanza dell'interessato, può disporre che siano prodotti estratti, per la formazione dei quali nomina un notaio e, quando occorre, un esperto affinché lo assista (art. 212, comma 2, c.p.c.).

13 – Divieto del giuramento e della prova testimoniale

Il divieto è testualmente posto dall'art. 7. Ricordo che l'eccezione di incostituzionalità del divieto della provata testimoniale è stata ritenuta infondata dalla Corte Costituzionale (V. sent. N. 18/2000 14 Boll. Trib. N. 4, 2000) la quale ha ritenuto che l'esclusione della testimonianza nel nuovo processo tributario è giustificata:

a) dal carattere documentale del processo tributario;

b) dalla specificità di questo rispetto al processo civile ed a quello amministrativo;

La natura eccezionale della norma di divieto della prova testimoniale comporta l'impossibilità di applicare l'esclusione oltre i casi considerati; pertanto, nel processo tributario è ammessa la prova presuntiva.

Dal resto, la legislazione tributaria prevede in modo espresso l'impiego della prova presuntiva, evidentemente valutabile anche in sede di giudizio tributario.

14 – Richiesta di informazioni alla pubblica amministrazione

Fuori dai casi dell'ordine di esibizione alla parte o al terzo, la Commissione tributaria può richiedere d'ufficio alla Pubblica Amministrazione le informazioni scritte relative ad atti e documenti dell'amministrazione stessa, che è necessario acquisire al processo (art. 213 c.p.c.).

La richiesta d'informazione può disporsi solo fuori dai casi previsti dagli art. 210 e 211 c.p.c., ovvero dell'ordine d'esibizione alla parte o al terzo.

Questo istituto non può applicarsi per le informazioni dalla parte in causa, pubblica amministrazione. Quindi la commissione tributaria, se vuole acquisire informazioni dall'amministrazione finanziaria, parte in causa, deve utilizzare l'art. 210 c.p.c., l'ordine di esibizione alla parte, e non l'art. 213 c.p.c.

La richiesta d'informazioni alla P.A. deve essere effettuata con ordinar-

za, che deve essere trasmessa alla P.A. tramite segreteria, o, anche, in difetto, ad opera di una delle parti in causa, la parte istante se c'è.

L'acquisizione delle informazioni si attua con l'inserzione nel fascicolo d'ufficio della nota informativa inviata per risposta dalla P.A., cfr. art. 96 disp. att. c.p.c.

L'efficacia probatoria delle informazioni è quella delle prove atipiche.

15 – L'ispezione

L'ispezione è una prova diretta mediante la quale il giudice prende immediata conoscenza delle caratteristiche (cioè con visione personale e diretta della Commissione tributaria) di una cosa, di un luogo o di una persona rilevanti per la decisione della causa. Oggetto dell'ispezione non sono, pertanto, i documenti, che vanno acquisiti per mezzo dell'esibizione, ma circostanze o modi d'essere relativi a cose, luoghi o persone che vanno direttamente osservati dal giudice.

L'ispezione, però, non può essere ammessa a scopi esplorativi, ad accertare se un fatto esiste, poiché si convertirebbe in una perquisizione, non ammessa nel processo civile.

L'ispezione può essere ammessa d'ufficio da parte della Commissione, le parti tuttavia possono proporre istanza.

L'ordinanza della Commissione che dispone l'ispezione (di luoghi, di cose mobili o immobili o di una persona) ne stabilisce il tempo, il luogo ed il modo (art. 258 c.p.c.).

All'ispezione procede la Commissione in composizione collegiale, assistita, se del caso da un consulente tecnico, preventivamente nominato.

Se la parte processuale rifiuta di eseguire l'ordine di ispezione, senza giusto motivo, il giudice può da questo rifiuto desumere argomenti di prova a norma dell'art. 116, comma 2, c.p.c.)

Se rifiuta il terzo, il giudice lo condanna al pagamento di una pena pecuniaria (cfr. art. 118 ult. comma c.p.c.).

16 – Relazioni tecniche e consulenza tecnica

Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compreso il corpo della Guardia di Finanza, ovvero disporre consulenza tecnica (art. 7, comma 2, D. Legs. 546/1992).

Le relazioni degli organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici sono *ontologicamente diverse* dalla consulenza tecnica.

Le prime (relazioni):

1) possono essere richieste solo ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici territoriali, compreso il Corpo della Guardia di Finanza (a differenza della consulenza tecnica che deve essere affidata *solo* a professionisti esterni);

2) sono gratuite, mentre l'onere della consulenza tecnica grava sulla parte soccombente;

3) alla loro redazione non hanno diritto di partecipare le parti del processo a mezzo dei propri consulenti, mentre la partecipazione è prevista e consentita dalla legge alle parti, a mezzo dei propri consulenti, nella consulenza tecnica.

Inoltre:

a) il consulente può astenersi ed è ricusabile; gli organi tecnici, al contrario non possono né astenersi né essere ricusati.

b) L'attività del consulente è strettamente personale; quelle degli organi tecnici è invece impersonale e cioè dell'Amministrazione cui appartiene l'organo richiesto della relazione;

c) Il consulente è un ausiliare del giudice (che lo coadiuva, come esperto, nelle materie che egli non conosce); gli organi tecnici non sono ausilia, i del giudice, con una loro *autonomia valutativa* come il consulente tecnico ma la loro specifica funzione è quella di riferire al giudice elementi conoscitivi di particolare complessità, *senza alcuna autonomia valutativa*.

Per effetto del generale rinvio fatto dall'art. 1, 2° co. del D. Legislativo 546/1992 alle norme del codice di rito ed in assenza di obiettive ragioni di incompatibilità fra la disciplina dei due processi, relativamente all'istituto in esame, al C.T.U. si applicano gli artt. 61-64 e gli artt. 191-197- c.p.c., ma non anche gli artt. 198-200, in quanto non è ammissibile un tentativo di conciliazione delle parti operato dal C.T.U., in quanto esso sarebbe in contrasto con l'art. 48 che detta una disposizione specifica sull'istituto della conciliazione giudiziale nel processo tributario.

Si ritiene ormai pacificamente che le parti possano nominare propri consulenti (facoltà riconosciuta dalla Corte Costituzionale) e che questi hanno il diritto di partecipare alle operazioni peritali e di depositare memorie in via preventiva (per agevolare od orientare il lavoro del C.T.U.) o in via successiva (in adesione o a critica alla relazione peritale).

È comunque opportuno che la Commissione, in sede di conferimento del-

l'incarico, preveda termini successivi per il deposito delle memorie di consulenti di parte e della relazione principale e di replica del C.T.U.

Come già accennato, compito del consulente tecnico è quello di accertare e riferire al giudice, sulla base della documentazione agli atti e di quella integrativa che sarà acquisita nel corso del suo incarico, la fondatezza dei rilievi e dei fatti contestati, (bene inteso) attenendosi al quesito postogli.

È importante ribadire che la consulenza tecnica, d'ufficio e di parte, pur inerendo all'istruzione probatoria, non è un mezzo di prova, poiché la sua funzione consiste nell'offrire al giudice l'ausilio di cognizioni tecniche che il giudice di solito non possiede.

L'acquisizione di queste cognizioni appartiene alla fase istruttoria (la consulenza tecnica è infatti un mezzo istruttorio), ma la loro valutazione appartiene alla fase decisoria. È sempre e solo il giudice il responsabile del giudizio.

16.1 – La liquidazione del compenso al C.T.U.

Per quanto concerne la liquidazione del compenso al consulente tecnico d'ufficio, esso è disciplinato, come avviene nel processo civile, dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e in particolare dalla tabella approvata dai D.P.R. 27 luglio 1988, n. 352, la quale prevede onorari a percentuale, regressivi col crescere del valore della controversia.

La liquidazione avviene con apposito decreto della commissione o nella stessa sentenza che decide la controversia. Detta liquidazione deve comunque essere comunicata al C.T.U. e alle parti, i quali possono fare opposizione entro venti giorni dalla comunicazione. L'opposizione deve essere presentata alla Commissione provinciale o a quella regionale, a seconda che il decreto sia stato emesso da una sezione dell'una o dell'altra.

17 – Disapplicazione dell'atto generale nel processo tributario

Il principio di legalità dell'ordinamento comporta che la normazione secondaria è valida, in quanto esercitata nell'osservanza della legge.

Senonché, in applicazione del principio enunciato dalla legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, che ha abolito il contenzioso amministrativo, la decisione della commissione tributaria, che dovesse dichiarare illegittimo un atto amministrativo generale avrà efficacia di giudicato in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, per cui, l'atto ai di fuori di questo, conserverà la sua presunzione di legittimità, salvo sempre la possibilità di impugnarlo presso il tribunale amministrativo.

L'atto generale amministrativo non è un atto impositivo, tenuto conto del suo carattere di indeterminatezza con riferimento ai soggetti destinatari e non è quindi impugnabile davanti alla commissione tributaria. Se l'atto impositivo, che viene impugnato, trae fondamento e giustificazione da un atto generale amministrativo, l'illegittimità di quest'ultimo potrà essere riscontrata solo per dichiarare l'illegittimità del primo, il che altro non costituisce che la disapplicazione dell'atto impugnato in relazione all'oggetto dedotto in giudizio.

18 – I mezzi istruttori nel processo d'appello

L'appello è il giudizio nel quale la materia controversa in primo grado subisce il riesame pieno del giudice, nei limiti di quanto devoluto con i motivi di impugnazione; tale riesame non può quindi riguardare domande non proposte in primo grado, ma riguarda tutte le domande proposte in prima istanza, sulle quali il giudice, con la sentenza appellata, si è o non pronunciato.

L'appello presenta dunque le seguenti caratteristiche:

a) ha natura di gravame contro la sentenza di primo grado ed è sempre concesso alla parte soccombente;

b) non dà vita ad un processo nuovo, ma è la continuazione del processo di primo grado che si arricchisce, in secondo grado, di una nuova fase decisoria;

c) ha effetto devolutivo in quanto devolve ad un nuovo giudice la cognizione dello stesso rapporto sostanziale conosciuto dal primo giudice; la devoluzione può essere totale (quando riguarda l'intero rapporto) o parziale (cioè relativa alle domande ed eccezioni espressamente riproposte in appello e non anche a quelle non espressamente riproposte). L'art. 56 stabilisce che "le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate".

Nei giudizio d'appello anche i poteri delle parti subiscono delle limitazioni. Esse infatti:

a) *non possono proporre domande nuove* che, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili, d'ufficio; tuttavia possono chiedere gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata (art. 57, primo comma).

La citata disposizione conferma che il giudice d'appello ha la funzione di consentire il riesame e la pronuncia di una nuova decisione sulle stesse domande proposte nel giudizio di primo grado.

Per stabilire se la domanda è nuova o non, bisogna confrontare quella proposta in appello con quella proposta in primo grado, con riferimento alle

persone, al *petitum* (cioè al concreto provvedimento chiesto al giudice) ed alla causa *petendi* (ossia alle ragioni della domanda); se c'è mutamento di uno di questi elementi, la domanda è nuova e, quindi, inammissibile. Si può quindi dire nuova la domanda, quando prospetti un *petitum* più ampio rispetto a quello prospettato in primo grado, oppure una diversa causa pendente, fondata su situazioni giuridiche non evidenziate o su un fatto costitutivo del diritto radicalmente diverso.

Non costituisce domanda nuova la diversa qualificazione giuridica dei fatti e la riduzione del *petitum* rispetto a quello fatto valere in primo grado.

In deroga al divieto di proposizione di domande nuove, il primo comma, ultima parte, del citato art. 57 consente alle parti di chiedere solamente gli interessi maturati dopo la sentenza e non anche gli altri accessori ed il risarcimento del danno sofferto dopo la pubblicazione della sentenza impugnata, come invece dispone l'art. 345, primo comma, c.p.c., novellato.

b) non possono proporre nuove eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio (art. 57, secondo comma).

Il divieto in esame si riferisce, alle sole eccezioni in senso tecnico, per il cui rilievo è necessaria l'istanza di parte; esso non riguarda le mere difese (eccezione in senso lato) con le quali la parte contesta l'esistenza del diritto azionato o il valore delle prove acquisite. Per queste ultime, non è configurabile alcuna preclusione, in quanto rientra nei poteri del giudice l'accertamento dei fatti costitutivi della domanda, e dei suoi requisiti di fondatezza.

Quindi, le eccezioni rilevabili d'ufficio sono proponibili; non lo sono quelle rimesse alla iniziativa di parte.

Ne consegue che non è proponibile per la prima volta in appello l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione o le eccezioni di prescrizione, di decadenza o di compensazione. Sono invece proponibili, perché rilevabili anche d'ufficio, le eccezioni di inammissibilità dovute ad irregolarità procedurali nella costituzione delle parti in appello e le eccezioni di estinzione del processo;

c) possono produrre nuovi documenti (art. 58, secondo comma).

Secondo una opinione (che è sostenuta da BELLAGAMBA e che appare preferibile) il documento è "nuovo" per il solo fatto di non essere stato prodotto in primo grado; è quindi nuovo anche il documento indicato in primo grado ma non prodotto ed anche quello prodotto irrualmente o tardivamente.

Secondo un'altra opinione, invece, documento "nuovo" è quello inesistente (e quindi non potuto produrre) nel giudizio di primo grado; secondo questa opinione è producibile solo il documento venuto ad esistenza dopo la conclusione del detto giudizio.

La legge (art. 58, primo comma) fa divieto al giudice d'appello di disporre nuove prove (nell'accezione di cui all'art. 7) salvo che:

1) la parte che chiede la nuova prova dimostri di non averla potuta fornire al giudice di primo grado, per causa ad essa non imputabile;

2) esso giudice ritenga la o le nuove prove *necessarie ai fini della decisione*.

Secondo l'opinione prevalente e preferibile, se il giudice ritiene che la nuova prova richiesta dalla parte è necessaria ai fini della decisione, può ammettere anche se la parte richiedente non ha dimostrato di non averla potuta fornire al giudice di primo grado, per causa ad essa non imputabile.

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Flavio LAPERTOSA

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. La struttura della sentenza tributaria; - 2.1. La intestazione; - 2.2. La indicazione della composizione del collegio giudicante, delle parti e dei loro difensori; - 2.3. Le conclusioni delle parti; - 2.4. Lo svolgimento del processo; - 2.5. La motivazione; - 2.6. Il dispositivo. – 3. Conclusioni.

1. – Considerazioni introduttive

Occorre domandarsi innanzitutto se per la sentenza tributaria possa additarsi uno stile e una tecnica autonomi e speciali rispetto alle sentenze emesse dai giudici ordinari, e dei giudici civili in particolare.

Ma la domanda, in realtà, riguarda qualsiasi tipo di sentenza.

Come è noto, infatti, la tecnica di redazione della sentenza, intesa come modalità espressiva della forma dell'atto, costituisce in Italia piuttosto il frutto di una tradizione culturale che non l'applicazione di precise prescrizioni normative (a differenza di altri Paesi, come Francia e Germania, nei cui ordinamenti si rinvengono disposizioni puntuali in proposito).

La redazione della sentenza integra tuttavia la rappresentazione formale della decisione giurisdizionale e trova perciò stesso supporto nelle prescrizioni legali relative (non già alla tecnica e allo stile, bensì) al suo "contenuto". Infatti anche nel diritto tributario vale il generale principio della strumentalità delle forme, ricavabile dall'art. 121 c.p.c., secondo il quale la forma non ha un suo valore intrinseco, ma è mezzo di raggiungimento dello scopo di ciascun atto.

Le disposizioni relative al contenuto indicano dunque all'interprete quale debba essere il modello strutturale dell'atto-sentenza per assicurarne lo scopo di atto decisorio con efficacia esterna. E come tali influenzano a loro volta la tecnica, narrativa e argomentativa, utilizzata per la redazione.

È per questo che tutte le trattazioni sul tema della (tecnica di) redazione della sentenza traggono spunto dall'analisi delle norme che ne contemplanò il contenuto.

Anche nel nostro caso, dunque, la trattazione deve partire dalla ricognizione dei referenti normativi sul punto.

Il richiamo fondamentale va all'art. 111 della Costituzione, che impone l'obbligo della "motivazione" per tutti i provvedimenti giurisdizionali (quali devono considerarsi anche quelli emessi dai giudici tributari) e prevede il ricorso in Cassazione, per violazione di legge, contro le sentenze (con le quali anche i giudici tributari assolvono alla funzione giurisdizionale decisoria loro demandata).

Viene in considerazione quindi l'art. 36 del D.Lgs. n. 546/92 che enuncia analiticamente il "contenuto della sentenza" (anzi i requisiti di forma-contenuto della sentenza tributaria), dettando una disposizione che ricalca quasi pedissequamente il disposto dell'art. 132 c.p.c.

Il confronto tra le due disposizioni consente subito segnalare che:

– in entrambi i casi la sentenza deve essere intestata alla Repubblica Italiana ed essere pronunciata nel nome del Popolo italiano;

– nei nn. 1-2 dell'art. 132 c.p.c. figurano come distinte le previsioni (riguardanti rispettivamente la indicazione del giudice e delle parti e loro difensori), che sono inserite cumulativamente nel n. 1 dell'art. 36 D.Lgs. n. 546/1992;

– vi è poi una inversione nell'ordine tra la parte dedicata allo svolgimento del processo e le conclusioni (alias, le richieste) delle parti, che secondo la speciale norma tributaria dovrebbero seguire e non precedere la "concisa esposizione dello svolgimento del processo";

– la parte motiva si articola in entrambi i casi nella esposizione dei motivi in fatto e in diritto, esposizione che nella sentenza civile deve essere "concisa" e nella sentenza tributaria deve essere "succinta";

– identica è infine la formulazione del dispositivo, che deve essere sottoscritto dal presidente e dall'estensore e recare la data della deliberazione.

La previsione di una norma ad hoc per la sentenza tributaria non impedisce di utilizzare in via integrativa le norme del processo civile che possono avere attinenza in materia, in virtù del generale rinvio "formale" che l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/92 fa alle norme del codice di procedura civile, con il limite della compatibilità.

Può dunque ritenersi applicabile anche l'art. 118 disp. att. c.p.c., che detta criteri sulla tecnica della motivazione della sentenza civile, nonchè l'art. 112 c.p.c. che sancisce il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato.

Ricorrono poi alcune disposizioni speciali della legge sul contenzioso tributario che influiscono in modo "originale" sulla struttura della sentenza tributaria, impedendo la eterointegrazione normativa.

Si tratta, in particolare:

- dell’art. 35 (“*deliberazione del collegio giudicante*”) che, pur operando un rinvio recettizio all’art. 276 c.p.c., esclude tassativamente l’ammissibilità di sentenze non definitive;
- dell’art. 15, che disciplina in modo autonomo, ma non esaustivo, il regolamento delle spese processuali;
- degli artt. 45, 46 che contemplano le sentenze rese nel caso di estinzione del processo per inattività delle parti e per cessazione della materia del contendere;
- dell’art. 48 sulla sentenza resa nel giudizio di ottemperanza, la quale non chiude il processo;
- dell’art. 64 sulla sentenza di revocazione.

Le disposizioni da ultimo citate non riguardano però, in via diretta, il profilo della redazione della sentenza e pertanto la relativa analisi viene omessa, tranne qualche breve cenno che verrà dedicato per la condanna alle spese.

2. – *La struttura della sentenza tributaria*

2.1. – *La intestazione*

Come è stato già ricordato, ogni sentenza, intesa come atto decisionale che conclude la controversia (definizione che peraltro non si attaglia alla sentenza resa nel giudizio di ottemperanza, che si chiude con una ordinanza), deve recare la intestazione “Repubblica Italiana” ed essere pronunciata in nome del Popolo Italiano (art. 36, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992).

Si tratta di un elemento formale necessario sul piano della struttura generale dell’atto, ma estrinseco rispetto al contenuto della deliberazione del giudice.

Esso, pertanto, può essere (pre)confezionato a cura della Segreteria della Commissione ed ha il generale significato di sancire il principio della soggezione del giudice (anche tributario) alla legge, di cui la sovranità popolare è espressione.

La eventuale omissione o incompletezza della intestazione della sentenza e della indicazione della pronuncia in nome del popolo italiano non costituiscono peraltro motivo di nullità, ma semplici irregolarità formali, suscettibili di emenda attraverso il procedimento di correzione ex art.287 ss. c.p.c., applicabile anche al rito tributario.

2.2. – *La indicazione della composizione del collegio giudicante, delle parti e dei loro difensori*

La indicazione del collegio giudicante deve intendersi come indicazione sia dell'ufficio giudiziario decidente (ad es. Commissione Provinciale di Milano) sia dei giudici (nome e cognome) che compongono il collegio.

Essa è rilevante perché permette di identificare i giudici che hanno partecipato alla deliberazione e di rilevare eventuali motivi di ricsuzione; consente inoltre di controllare la coincidenza delle persone che sottoscrivono il dispositivo con coloro che hanno preso parte alla discussione.

La omissione o incompletezza di tali indicazioni, quando non si risolve in un errore di carattere materiale, è causa di nullità dell'atto se dal suo contesto (o secondo alcune pronunce anche da altri atti del processo) non sia possibile pervenire alla loro esatta e regolare determinazione.

Quanto poi agli errori nella indicazione delle parti, rilevante ai fini della delimitazione degli effetti soggettivi del giudicato (art. 2909 c.c.), è possibile porvi riparo attraverso il procedimento di correzione ex art. 287 c.p.c., sempreché dal contesto dell'atto sia possibile approdare alla identificazione dei soggetti del rapporto processuale (il ricorrente e l'amministrazione finanziaria interessata).

Va qui stigmatizzata l'abitudine di confondere spesso tra l'ente, di fatto o di diritto, che è parte del giudizio, e la persona fisica del suo rappresentante legale.

Distinzione che è fondamentale anche per comprendere chi sia il destinatario effettivo dell'atto impugnato.

Quanto alla indicazione dei difensori delle parti, laddove la loro presenza sia necessaria, è importante che sia indicata anche la eventuale domiciliazione presso di loro della parte rappresentata.

La loro menzione deve comunque risultare dagli atti anteriori alla sentenza.

2.3. – *Le conclusioni delle parti*

L'art. 36 n. 3 del D.Lgs. n. 546 del 1992 indica le "richieste delle parti" come un elemento strutturale autonomo della sentenza successivo allo svolgimento del processo.

La norma, che sotto tale rispetto diverge dalla previsione dell'art. 132 n. 3 c.p.c., appare frutto di una svista piuttosto che di una meditata scelta tecnica.

Invero, se le conclusioni devono assurgere a elemento formale autonomo, è evidente che esse, essendo contenute negli atti preparatori delle parti e, se del caso, nel verbale della udienza di discussione, costituiscono un elemento storicamente e logicamente anteriore alla narrazione della vicenda processuale da parte del giudice.

Il disposto descrittivo della norma richiamata non ha dunque alcun valo-

re vincolante, sicchè le conclusioni delle parti, peraltro necessarie per delineare e far comprendere l'ambito della lite e verificare la corrispondenza tra chiesto e pronunciato, integrano, insieme con la intestazione e i nomi delle parti e i loro difensori, la c.d. epigrafe della sentenza, vale a dire quella parte dell'atto-sentenza che è estraneo al contenuto deliberativo e che ben può essere predisposto dal personale di segreteria.

Anche al difetto di questo requisito è possibile comunque rimediare con il procedimento di correzione, purchè delle conclusioni la sentenza abbia tenuto conto.

2.4. – Lo svolgimento del processo

Lo svolgimento del processo (talora identificato nella prassi con la impropria e sintetica parola “fatto”) integra la parte narrativa della sentenza ed ha la funzione di riassumere, in maniera “concisa”, la vicenda, sostanziale e processuale, sottoposta all'esame del giudice.

Lo scopo essenziale di tale elemento è di far comprendere quale sia la domanda sulla quale il giudice è chiamato a decidere, ma anche quale sia stata la sequenza degli atti rilevanti del processo che hanno condotto alla fase decisoria.

Benchè in modo stringato, occorre dunque che siano identificati i soggetti processuali, l'atto impugnato, le ragioni dedotte a sostegno del ricorso, le difese ed eccezioni formulate dalla controparte, le conclusioni rispettivamente assunte e le loro eventuali modifiche nel corso del processo, il modo in cui è stato instaurato il contraddittorio, la eventuale partecipazione al processo di altri soggetti, per intervento volontario o coatto, gli eventuali incidenti influenti sulla normale sequenza procedimentale (ad es. una ordinanza di sospensione del processo, una proposta di conciliazione), la eventuale attività istruttoria svolta, la eventuale discussione della causa in pubblica udienza e la data della deliberazione (in camera di consiglio).

Essenziale è che lo svolgimento del processo consenta di individuare:

a) la data di notificazione e il contenuto dell'atto impugnato, al fine di valutarne la tempestività del ricorso e di determinare la pretesa tributaria fatta valere dall'Ufficio finanziario;

b) la data di notifica e del deposito del ricorso, al fine di valutarne la tempestività ex art. 21 D.Lgs. n. 546/92 e l'ammissibilità a norma del successivo art. 22;

c) il contenuto del ricorso per la identificazione della domanda del contribuente;

d) la data di costituzione dell'Amministrazione al fine di controllare la tempestività della costituzione della parte resistente ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. n. 546/92;

e) eventuali fatti o dichiarazioni rilevanti intervenuti in pubblica udienza.

Ovviamente, l'articolazione dello svolgimento del processo può essere più o meno lunga a seconda della complessità della vicenda sottoposta a giudizio. Sue eventuali omissioni o incompletezze non comportano peraltro nullità della decisione, a meno che non si riflettano sul contenuto della motivazione e del dispositivo, attestando ad es. che il giudice non abbia tenuto conto di alcune conclusioni delle parti o che abbia errato nell'identificarle.

L'utilità della narrazione della vicenda sostanziale che ha dato luogo alla presentazione del ricorso e all'iter degli atti processuali successivi fino al momento della deliberazione è però indubbia, giacché consente a chi legge (e quindi anche a chi dovrà riesaminare la sentenza in sede di impugnazione) di verificare che il processo si sia svolto in modo corretto e che il giudicante abbia preso in esame effettivamente i fatti rilevanti per la decisione. Ciò comporta per converso che, in ossequio alla esigenza di concisione, l'estensore ometta di riferire tutti quei fatti o atti che, pur accaduti nel corso del processo, non sono rilevanti per cogliere il *thema decidendi*.

Circa lo stile narrativo, non vi sono criteri privilegiati dalla legge, al di là della concisione. La correlazione con lo scopo informativo della parte narrativa deve tuttavia consigliare una esposizione il più possibile neutra e oggettiva dei fatti narrati in aderenza ai termini sostanziali adoperati dalle parti. Ad esempio, nell'indicare il contenuto e le conclusioni del ricorso o delle difese del resistente, il giudice deve evitare di procedere già a correzioni giuridiche di tipo interpretativo e qualificativo (ad es. sostituendo alla parola *decadenza*, utilizzata dalla parte, quella più adeguata di *prescrizione*, *giurisdizione* a *incompetenza*, ecc.). Se intende già procedervi, è auspicabile che lo faccia in modo tale che sia possibile comprendere l'avvenuta rielaborazione terminologica.

Il potere del giudice di ricondurre la *fattispecie* concreta (e quindi anche le singole questioni sollevate) alla norma astratta di riferimento, e di assegnare ai fatti dedotti l'esatto *nomen iuris* (qualificazione) è un potere-dovere attinente al momento della decisione (art. 113 c.p.c.), il quale postula la preliminare individuazione dei fatti come allegati dalle parti (art. 112 c.p.c.). È perciò opportuno che la interpretazione e qualificazione giuridica di tali fatti sia riservata alla parte motiva della decisione.

Può senz'altro ritenersi consentito al giudice di esporre nello svolgimento del processo i fatti allegati dalle parti e le relative conclusioni secondo un più corretto "ordine", da riprendere in sede di motivazione. Ciò risponde alla funzione stessa della sentenza che è la esposizione ordinata e ragionata, tendenzialmente completa e autoreferenziale, della storia del processo e della sua conclusione decisoria.

Il giudice potrà perciò indicare le censure formulate riguardo alla moti-

vazione dell'atto impugnato prima di quelle sul merito, benchè il ricorrente le abbia esposte in ordine inverso.

Per la tecnica espositiva sono possibili due fondamentali opzioni:

1) quella di partire dall'atto introduttivo del giudizio (*con ricorso notificato il...*) per trarre i fatti storici rilevanti ai fini della decisione o

2) quella che parte dai fatti storici (*con avviso di accertamento notificato il ...*) per arrivare alla indicazione delle richieste del contribuente.

Non vi sono criteri privilegiati al riguardo. Tuttavia, la tipicità degli anaffetti amministrativi del processo tributario, rappresentati da atti giuridici aventi una precisa valenza, induce a preferire il secondo approccio.

La mancanza della esposizione di fatti dà luogo a nullità solo quando è altrimenti impossibile ricostruire i tratti essenziali della lite (che potrebbero perciò essere indicati nella motivazione).

2.5. – La motivazione

L'obbligo della motivazione, che si sostanzia nella "succinta" esposizione dei motivi in fatto e in diritto posti a base della decisione, si adegua non solo alla norma ordinaria (art. 36 n. 4 D.Lg. n. 546/1992), ma anche al precetto costituzionale affermato nell'art. 111, comma 1 Cost.

L'obbligo della motivazione è una conquista delle società democratiche in quanto consente il controllo della pubblica opinione sull'esercizio della funzione giurisdizionale e garantisce ponderazione della decisione per il fatto stesso di doverla giustificare, nel contempo agevolando il riesame da parte del giudice della impugnazione.

Si dice tradizionalmente che la motivazione deve servire a rappresentare l'iter logico giuridico seguito dal giudice per pervenire alla decisione e dunque alle statuizioni finali racchiuse nel dispositivo.

Non è questa la sede per esaminare la correttezza di questa affermazione sul piano epistemologico e della logica formale, né è questa la sede per disquisire sulla natura della logica giudiziaria (deduttiva, induttiva, abduttiva), trattandosi di argomenti di teoria generale del diritto.

Qualunque sia sul piano logico e psicologico il rapporto tra decisione e motivazione (che secondo autorevoli opinioni servirebbe non già a rappresentare il percorso mentale seguito dal giudice per arrivare alla decisione, bensì lo strumento tecnico di giustificazione a posteriori della decisione stessa, raggiunta per altra via), certo è sul piano normativo che la funzione della motivazione è quella di una esposizione ordinata e ragionata delle ragioni (dei motivi appunto) della decisione, la cui importanza è commisurata alla possibilità di impugnare la sentenza, anche in Cassazione, nel caso di omessa mo-

tivazione, o di motivazione insufficiente o contraddittoria. Essa consente dunque di svolgere il controllo, logico e giuridico, del ragionamento che sorregge una determinata decisione.

L'art. 36 n. 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che la motivazione debba articolarsi nella succinta esposizione dei motivi di fatto e di diritto su cui la decisione si regge (*ratio decidendi*).

A parte il rilievo del termine "succinta", che sembrerebbe suggerire in campo tributario (in ragione della enorme mole dei ricorsi e della serialità tipologica delle liti) una tecnica argomentativa più stringata di quella utilizzata per la redazione della sentenza civile (la cui motivazione deve essere "concisa" e quindi meno sintetica di quella tributaria), occorre puntualizzare innanzitutto che, non essendo la motivazione replica dello svolgimento del processo, la esposizione dei "motivi in fatto" è qualcosa di ben diverso dalla esposizione dei fatti allegati dalle parti nella parte narrativa.

Nel momento in cui il giudice deve giustificare la decisione, deve preliminarmente procedere alla sua "ricostruzione" della fattispecie concreta e spiegare le ragioni di fatto, appunto, per le quali abbia assunto una anziché un'altra possibile rappresentazione, propugnata da una parte (o eventualmente da entrambe le parti).

In questa fase egli deve, al di là della sovrabbondante o erronea esposizione che le parti abbiano svolto, procedere alla selezione dei fatti giuridicamente "rilevanti" (come precisa l'art. 118 disp. att. c.p.c.) e alla loro valutazione.

Nel campo tributario la selezione dei fatti è peraltro abbastanza agevole, poiché, come è noto, la domanda consiste nella impugnazione di atti giuridici tipici o in una pretesa di rimborso che presuppone un preventivo rifiuto, espresso o tacito, dell'amministrazione finanziaria, a fronte di una precisa richiesta avanzata dal contribuente in sede amministrativa.

Dire che il giudice tributario deve procedere alla propria ricostruzione e individuazione dei fatti rilevanti non significa che egli debba trascurare i fatti allegati dalle parti, giacché sono questi a delimitare il tema della lite. Ma nell'ambito dei fatti allegati è il giudice che deve procedere alla selezione di quelli rilevanti, opera questa che esige una interpretazione e qualificazione dei fatti stessi.

Insomma la esposizione dei motivi di fatto altro non è che la individuazione sintetica della questione di fatto, ridotta ai suoi termini essenziali, sulla quale l'organo giudicante è chiamato a decidere.

Non solo. È anche la indicazione delle circostanze di fatto emerse dal processo tributario che condizionano una decisione anziché un'altra (ad es. il ricorso sarà ritenuto ammissibile o non ammissibile a seconda che la data di notificazione risulti in fatto anteriore o posteriore al 60° giorno dalla notifica dell'atto impugnato; il valore venale di un immobile a una certa data dichiarato dalla parte privata sarà ritenuto o meno congruo a seconda delle caratte-

ristiche del bene, quali in particolare la struttura, ubicazione, data di costruzione, rilevanti per la stima).

Per risolvere le questioni di fatto il giudice dovrà fare riferimento a quanto emerge dagli atti del processo e dunque agli elementi di prova, documentale o non (esclusa la testimonianza e il giuramento), raccolti a iniziativa delle parti o acquisiti di ufficio (art. 7 D.Lgs. n. 546/1992) nel processo in base ai poteri inquisitori rimessi alla Commissione.

Ma sarebbe un errore pensare che la motivazione in fatto sia una operazione logica preliminare e separabile rispetto alla motivazione in diritto giacchè la stessa selezione dei fatti posti a base della decisione costituisce applicazione di regole di diritto, a partire dalla regola sull'onere della prova utilizzabile per stabilire se un fatto controverso debba ritenersi o meno giuridicamente accertato.

La legge (art. 276 c.p.c., richiamato dall'art. 35 D.Lgs. n. 546/92) fissa un ordine nell'esame delle questioni, di fatto e di diritto, da decidere, dando la precedenza, per il loro carattere potenzialmente preclusivo, a quelle pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili di ufficio rispetto al merito della causa (intendendo per merito l'esame della fondatezza della pretesa tributaria fatta valere dall'Ufficio con l'atto impugnato o della fondatezza della pretesa di rimborso della somma pagata dal contribuente per la estinzione di una pendenza tributaria).

Quest'ordine, sancito nell'art.276 c.p.c. e ispirato da esigenze logiche e di economia processuale, va senz'altro rispettato anche nella sentenza tributaria, che deve essere ricondotta nei binari di un rigoroso ragionamento tecnico. Esso consente d'altronde un risparmio di attività decisoria poiché per il principio di assorbimento, non v'è luogo a discutere di questioni pregiudicate dal valore impeditivo di altre questioni che sul piano logico e giuridico meritano un esame prioritario.

Va quindi data l'assoluta precedenza alle *questioni pregiudiziali di rito* che riguardano, nell'ordine:

a) la capacità processuale delle parti, la loro costituzione e la regolare instaurazione del contraddittorio;

b) la giurisdizione;

c) la competenza;

d) le questioni relative all'ammissibilità dell'intervento relativo ad altre parti processuali;

e) le questioni attinenti alla validità di atti processuali diversi da quelli introduttivi.

Seguono le *questioni preliminari di merito* che possono riguardare:

a) i requisiti di ammissibilità del ricorso ex art. 18 n. 4 D.Lgs. n. 546/1992, ove questi non siano stati già deliberati dal Presidente della Commissione con decreto emesso a norma dell'art. 27;

b) la tempestività del ricorso ex art. 21 D.Lgs. n. 546/1992.

c) la legittimazione attiva e passiva delle parti;

d) l'interesse ad agire del ricorrente;

e) i vizi formali dell'atto impugnato (ad es. sotto il profilo della sua carente motivazione);

f) le eccezioni di decadenza e prescrizione della pretesa tributaria dell'Ufficio (che è attore sostanziale).

Viene quindi l'esame del *merito*.

L'esame e il giudizio delle varie questioni sopra indicate, sia che abbiano carattere pregiudiziale sia che riguardino il merito, va svolto in punto di fatto e di diritto.

Ad es. il giudice dopo avere indicato gli elementi di fatto, criticamente valutati tenendo conto delle osservazioni delle parti, attestanti una determinata data di notifica del ricorso e di notifica dell'atto trarrà la conseguenza che il ricorso è o meno tempestivo alla luce del dettato dell'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992.

L'applicabilità della norma al caso concreto potrà richiedere la soluzione di una questione di diritto se le parti, ad esempio, abbiano sostenuto la esistenza di una regola diversa particolare applicabile al caso specifico (magari deducendo che, trattandosi di ricorso contro atti dei centri di servizio, debba trovare applicazione la diversa regola prevista nell'art. 10 del D.P.R. 28/11/1980, n. 787).

La difficoltà di distinguere le questioni di fatto dalle questioni di diritto non ne annulla peraltro, sul piano logico, la distinzione, così come tra i motivi in fatto può distinguersi tra l'accertamento di un fatto storico e la sua valutazione giuridica.

La motivazione in diritto si risolve comunque nell'adattamento della norma alla fattispecie concreta, previamente qualificata (sussunzione) secondo lo schema deduttivo del sillogismo (in cui la norma funge da premessa maggiore; la fattispecie concreta da premessa minore e l'applicazione della norma alla fattispecie da conclusione). Ma tale schema costituisce solo l'ultimo tassello del ragionamento motivazionale, che nel suo iter si sviluppa anche attraverso altri procedimenti inferenziali.

Esso comunque giustifica la regola, sancita nell'art. 118 disp. att. c.p.c., che prescrive di indicare le norme e i principi di diritto applicati.

In base alla stessa disposizione deve ritenersi vietata la citazione di autori giuridici, mentre è consentito il richiamo a precedenti giurisprudenziali su questioni analoghe a quella esaminata. Tale richiamo, se la massima enunciata ap-

pare esauriente e perfettamente aderente alla fattispecie concreta e contiene in se stessa la soluzione della questione di diritto, può essere posto a base della motivazione. Essa non esonera però il giudicante dall'affrontare l'esame delle questioni, estranee alla massima, che le parti abbiano sollevato per contrastarne l'applicazione, salvo che le eccezioni formulate non siano state a loro volta già prese in considerazione nel precedente e assorbite nella massima medesima.

Solo per completezza argomentativa può essere utile il richiamo di circolari ministeriali (particolarmente numerose nel campo tributario), le quali peraltro, come atti normativi secondari interni all'amministrazione, nessun vincolo esterno producono sulla decisione giurisdizionale.

Deve evitarsi, anche in omaggio alla esigenza di stringatezza, la tentazione dell'*obiter dictum*, vale a dire la formulazione di un'argomentazione occasionale non specificamente rilevante nel caso concreto, mentre deve ritenersi ammissibile la tecnica della motivazione doppia (o alternativa). Questa ricorre quando una pronuncia viene basata su due distinte *rationes decidendi*, ciascuna delle quali per sé sufficiente a sorreggere la soluzione adottata, in modo tale da rendere la sentenza più resistente alla impugnazione.

In ogni caso è da evitare la eccessiva analiticità dell'argomentazione, giacché il requisito della completezza e autosufficienza della motivazione, che pure deve consentire al lettore di comprendere la storia della vicenda sostanziale e processuale sottoposta a giudizio e le ragioni della decisione, senza il ricorso a elementi esterni alla sentenza, deve comunque intendersi non già in termini di ultimatività logica della giustificazione dell'unica soluzione ritenuta esatta, bensì di giustificazione della soluzione ritenuta migliore, nella consapevolezza dunque del suo grado di relatività.

Pure non deve enfatizzarsi il rispetto dei requisiti di forma-contenuto prescritti per la redazione della sentenza, giacché la legge non esige un ordine di assoluto rigore o formule sacramentali, necessario e sufficiente essendo invece che gli elementi della decisione siano comunque desumibili senza incertezze dal contesto della sentenza.

Né occorre che il giudice prenda in esame tutte le argomentazioni delle parti purché dalla sentenza emerga che il giudice ne abbia tenuto conto. Può inoltre reputarsi consentita in appello la motivazione per *relationem* alla sentenza di primo grado purché sia fatta propria dal giudice di appello in modo critico con riguardo ai singoli motivi di gravame, risolvendosi altrimenti nella fuga dall'obbligo della motivazione.

Pure inesistente deve considerarsi la motivazione "apparente", che cioè si traduca in un'asserzione tautologica o in una parafrasi di disposizioni normative, senza chiarire la ragione della loro applicabilità al caso esaminato.

Quanto infine al linguaggio, esso deve essere chiaro e tecnico ma, per quanto possibile, accessibile anche ai non addetti ai lavori (ciò vale soprat-

tutto e le cause in cui non sia obbligatoria la difesa tecnica e nelle sentenze di primo grado). Non è inutile ricordare infine che la sentenza deve essere espressa in lingua italiana, rifuggendo dalla tentazione dell'uso di termini stranieri o dallo sfoggio di frasi latine, ma anche da formule linguistiche barocche, ridondanti, desuete o meramente letterarie.

2.6. – *Il dispositivo*

Il dispositivo rappresenta la essenza volitiva della sentenza e deve manifestare in forma icastica il comando giurisdizionale.

In ogni caso la portata precettiva della decisione non va rinvenuta dal solo dispositivo, considerata la sua stretta correlazione con la motivazione, che si svolge attraverso una reciproca integrazione.

Il dispositivo può concretarsi in una statuizione meramente processuale (ad es. “dichiara la incompetenza territoriale della Commissione Provinciale di Milano”; dichiara “la inammissibilità del ricorso”, ecc.) o di merito (ad es. “annulla l’avviso di liquidazione”).

In quest’ultimo caso il dispositivo, se favorevole al ricorrente, può concretarsi nella formula “accoglie il ricorso” e, se sfavorevole, in quella speculare “rigetta il ricorso”. Nella prima ipotesi è però opportuno indicare nel dispositivo la conseguenza dell’accoglimento (“annulla l’atto impugnato”, condanna l’amministrazione finanziaria al rimborso della somma X, ecc.), a meno che tale conseguenza non sia stata chiaramente indicata nelle conclusioni del ricorrente.

Nella seconda ipotesi è invece sufficiente la formula «rigetta il ricorso», se la decisione non comporti l’applicazione di ulteriori conseguenze rispetto a quelle che il ricorrente si proponeva di rimuovere.

Il dispositivo può anche concretarsi in un accoglimento parziale del ricorso e in una pronuncia di accertamento (ad es. della base imponibile) in una misura intermedia tra quella indicata dalle parti.

Nel caso di ricorso avverso il diniego di rimborso, la sentenza conterrà una statuizione di condanna dell’amministrazione finanziaria al rimborso della somma dovuta con la indicazione dei relativi interessi.

Deve dedursene che le sentenze dei giudici tributari, al pari di quelle dei giudici civili, possono avere natura di “accertamento” (anche se questa è sempre strumentale a un effetto ulteriore di consolidazione o di rimozione totale o parziale di un effetto giuridico inerente a un atto amministrativo), “costitutiva” (quando determina l’annullamento totale o parziale dell’atto) e di “condanna” (per quest’ultima, arg. anche dall’art. 69 D.Lgs. n. 546/1992), nel qual caso essa diventa strumento utile per la esecuzione forzata o il successivo giudizio di ottemperanza.

Requisito fondamentale del dispositivo è la sua estrema sintesi e l’assen-

za di elementi argomentativi (sarebbe errato statuire: “annulla l’atto *per difetto di motivazione*”).

Ciò comporta anche l’abolizione di qualsiasi formula di stile (ad es. l’espressione “ogni diversa domanda, difesa ed eccezione disattesa”) che è del tutto priva di rilevanza giuridica, non potendo servire a colmare eventuali lacune della decisione.

Nell’ambito del contenzioso tributario il dispositivo della sentenza si risolve nella trascrizione del dispositivo deliberato in camera di Consiglio, già sottoscritto dal Presidente ai sensi degli artt. 35 D.Lgs. n. 546/92 e 276 comma 5 c.p.c.

Peraltro tale dispositivo non è destinato ad essere pubblicato mediante lettura in udienza, onde può essere modificato fino al momento in cui la sentenza viene pubblicata dalla Segreteria della Commissione. Il che può rendersi necessario quando insorgano difficoltà o nuove questioni in sede di redazione della sentenza.

È evidente che, trattandosi di decisione collegiale, la eventualità della modifica della decisione assunta subito dopo la discussione, esiga una seconda decisione del medesimo collegio.

Elemento essenziale del dispositivo è anche la pronuncia sulle spese che nel processo tributario ha trovato una apposita regolamentazione nell’art. 15 D.Lgs. n. 546/1992.

La ratio di tale disposizione non è peraltro dissimile dall’art. 91 c.p.c.

Le spese devono quindi gravare sulla parte soccombente, pur essendo possibile operare una loro compensazione totale o parziale a norma dell’art. 92 c.p.c., e cioè nel caso di reciproca soccombenza (difficile da configurare nel processo tributario strutturato come giudizio di impugnazione) o di giusti motivi (determinati ad es. dalla novità della questione esaminata ovvero dalla opinabilità della soluzione adottata).

È importante osservare che nel giudizio tributario, instaurato per opporsi a una pretesa fatta valere dall’amministrazione finanziaria contro il contribuente, la individuazione della parte soccombente deve essere svolta tenendo conto del fatto che il ricorrente in realtà resiste a una domanda, sicchè la riduzione della pretesa tributaria si risolve in soccombenza parziale del ricorrente.

Una inconscia tendenza dei giudici tributari a compensare le spese per sopperire alla enorme disparità di difesa tecnica tra contribuenti spesso facoltosi e un’amministrazione carente di adeguate risorse di mezzi e di persone, pur socialmente comprensibile, non appare giuridicamente giustificata.

Tanto meno lo è l’abitudine a omettere qualsiasi pronuncia sulle spese (omissione consentita invece solo nella sentenza resa nel giudizio di ottemperanza), giacchè anche nel processo tributario vale la regola che il giudice è obbligato a pronunciare sul punto pur in mancanza di una esplicita richiesta

della parte vittoriosa, a meno che essa stessa non abbia richiesto la compensazione. Né costituisce valido motivo per evitare la statuizione la mancanza di nota specifica, potendo rimediarsi il giudice con la liquidazione officiosa.

Va per altro verso segnalata l'anomalia (se non la incostituzionalità) dell'art. 46 comma 3 D.Lgs. n. 546/1992 che, derogando al criterio generale della c.d. soccombenza virtuale, prevede la irripetibilità delle spese nel giudizio estinto per cessazione della materia del contendere, permettendo quindi l'assurda conseguenza che il contribuente non possa recuperare le spese sostenute nel caso in cui l'amministrazione finanziaria, dopo averlo costretto alla iniziativa processuale in base a un atto illegittimo altrimenti definitivo, lo ritiri in sede di autotutela, riconoscendone per ciò stesso la illegittimità.

Non costituisce motivo di nullità della sentenza la mancanza della data della deliberazione, in quanto desumibile dal verbale, mentre integra ragione di nullità il difetto di sottoscrizione del giudice estensore e del Presidente (se diverso dall'estensore). Per il caso di impedimento a sottoscrivere sono applicabili le disposizioni dell'art. 132 c.p.c.

3. – Conclusioni

Tirando le fila del discorso fin qui svolto possono formularsi le seguenti finali proposizioni:

a) la sentenza tributaria ha un contenuto pressochè identico a quello della sentenza civile;

b) la tecnica di redazione della sentenza tributaria è analoga a quella della sentenza civile perché condizionata dagli stessi elementi contenutistici;

c) essa, peraltro, deve essere caratterizzata da maggiore snellezza e sobrietà, esigendo nel contempo un linguaggio più accessibile ai non giuristi, nonché una superiore capacità di sintesi e chiarezza espositiva in ragione dell'altissimo numero dei ricorsi, della tipicità e tassatività degli atti impugnati e della possibilità di difesa tecnica affidata a professionisti sprovvisti di un completo bagaglio di cultura giuridica;

d) coniugare sintesi, completezza e chiarezza di linguaggio resta un fine in vista di ardua realizzazione per qualsiasi giudice, ma molto più lo è per il giudice tributario, costretto a smaltire un enorme numero di ricorsi nei ritagli delle proprie ordinarie competenze professionali.

È nota e condivisa infatti l'affermazione di Rousseau che, scrivendo a un amico, si scusava per la lunghezza della lettera adducendo a giustificazione la mancanza di tempo per scriverne una più breve.