

CORSO DI PALERMO

09/11/2001

PALERMO, 9 NOVEMBRE 2001 - San Paolo Palace Hotel,
Via Messina Marine, n. 91.

RELATORI

Prof. Salvatore SAMMARTINO	– Docente di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Palermo	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Prof. Andrea PARLATO	– Docente di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario presso l'Università degli Studi di Palermo.	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Avv. Vito BRANCA	– Giudice Tributario presso la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Pietro FERRARO	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO
Consigliere Dott. Giovanni ROSSO
Consigliere Dott. Elio KUNZ

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Algina FERRARA
Dott.ssa Angela DELLO IACONO

PALERMO, 9 NOVEMBRE 2001 - San Paolo Palace Hotel,
Via Messina Marine, n. 91.

RELATORI

Prof. Salvatore SAMMARTINO	– Docente di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Palermo	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Prof. Andrea PARLATO	– Docente di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario presso l'Università degli Studi di Palermo.	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Avv. Vito BRANCA	– Giudice Tributario presso la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Pietro FERRARO	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO
Consigliere Dott. Giovanni ROSSO
Consigliere Dott. Elio KUNZ

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Algina FERRARA
Dott.ssa Angela DELLO IACONO

SICILIA, 9 NOVEMBRE 2001

PARTECIPANTI

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
1	AGLIALORO Marco	Giudice	Regionale Palermo
2	AJELLO Luigi	Giudice	Regionale Palermo
3	AJOVALASIT Pietro	Giudice	Regionale Palermo
4	ALABISO Antonino	Giudice	Trapani
5	ALDUINO Gioacchino	Giudice	Provinciale Palermo
6	ALICATA Giuseppe	Giudice	Ragusa
7	ALIUÒ Vittorio	Presidente di Sez.	Provinciale Palermo
8	ANDALORO Francesco	Giudice	Messina
9	ARANGIO Antonino	Giudice	Trapani
10	ARDUINO Castrenze	Giudice	Trapani
11	ARENA Pietro	Vice Presidente	Messina
12	ARRIGO Libertino	Giudice	Agrigento
13	AVERNA Francesco	Giudice	Provinciale Palermo
14	BARBIERA Nunzio	Vice Presidente	Messina
15	BARRILE Giovanni	Giudice	Regionale Palermo
16	BELLANCA Nicolò	Giudice	Provinciale Palermo
17	BIVIANO Giuseppe	Giudice	Messina
18	BOCCADIFUOCO Angelo	Giudice	Regionale Palermo
19	BUCALO Filippo	Vice Presidente	Provinciale Palermo
20	BUCCHERI Benedetto	Giudice	Provinciale Palermo
21	BURICO Primo	Giudice	Messina
22	CACCIATO Nunzio	Giudice	Enna
23	CAIOZZO Giuseppe	Giudice	Provinciale Palermo
24	CALABRETTA Mario	Giudice	Regionale Palermo
25	CALABRÒ Salvatore	Giudice	Messina
26	CALDARELLA Alfonso	Giudice	Provinciale Palermo
27	CAMBRIA Sebastiano	Giudice	Regionale Palermo
28	CAROLLO Antonio	Presidente di Sez.	Regionale Palermo
29	CASCINO Umberto	Vice Presidente	Caltanissetta
30	CASSATA Salvatore	Giudice	Regionale Palermo
31	CHIARAMONTE Angelo	Giudice	Regionale Palermo
32	CICCARELLO Luciano	Giudice	Siracusa
33	CIMILLUCA Salvatore	Giudice	Provinciale Palermo

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
34	CIMINO Angelo	Giudice	Provinciale Palermo
35	CIRRINCIONE Carmelo	Giudice	Provinciale Palermo
36	COCO Santo	Giudice	Catania
37	CONSENTINO Roberto	Giudice	Trapani
38	COSENTINO Vincenzo	Giudice	Enna
39	CRISCENTI Giuseppe	Giudice	Trapani
40	D'ANGELO Paolo	Presidente di Sez.	Provinciale Palermo
41	D'AVOLA Rocco	Giudice	Caltanissetta
42	DI FATTA Giovanni	Giudice	Provinciale Palermo
43	DI GIROLAMO Pietro	Giudice	Trapani
44	DI STEFANO Natale	Giudice	Catania
45	DI VINCENZO Salvatore	Vice Presidente	Regionale Palermo
46	FAGONE Salvatore	Giudice	Catania
47	FALCO SCAMPITILLA Santo	Giudice	Reg. Palermo s.s. Sir.
48	FERRANTE Giuseppe	Vice Presidente	Provinciale Palermo
49	FERRARO Pietro	Presidente di Sez.	Regionale Palermo
50	FICILI Concetto	Giudice	Ragusa
51	FONTI Alfonso	Giudice	Reg. Palermo s.s. Calt.
52	GAGLIANO Giovanni	Giudice	Provinciale Palermo
53	GALVAGNO Giuseppa	Giudice	Messina
54	GATTUCCIO Diego	Giudice	Provinciale Palermo
55	GENNARO Ignazio	Giudice	Regionale Palermo
56	GIACOPONELLO M. Gabriella	Giudice	Messina
57	GIAIMO Rosa	Giudice	Provinciale Palermo
58	GIAMMANCO Pietro	Presidente di Sez.	Provinciale Palermo
59	GIAMMARINARO Francesco	Giudice	Trapani
60	GIGANTI Luigi	Giudice	Provinciale Palermo
61	GIUFFRÉ Antonio	Giudice	Regionale Palermo
62	GIUFFRIDA Salvatore	Giudice	Provinciale Palermo
63	GRECO Pietro	Giudice	Regionale Palermo
64	GUZZIO Vincenzo	Giudice	Provinciale Palermo
65	IMPALLOMENI Filippo	Giudice	Catania
66	IPPOLITO Santo	Giudice	Agrigento
67	LA TORRE Maria Enza	Vice Presidente	Messina
68	LI VECCHI Carlo	Vice Presidente	Provinciale Palermo
69	LIONTI Calogero	Giudice	Regionale Palermo
70	LO FRANCO Antonino	Giudice	Regionale Palermo

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
71	LO GRASSO Salvatore Umbero	Giudice	Enna
72	LO MANTO Vincenza	Giudice	Provinciale Palermo
73	LO MONACO Lorenzo	Vice Presidente	Provinciale Palermo
74	LO PRESTI Paolo	Giudice	Provinciale Palermo
75	LOPES Santo	Giudice	Enna
76	LOREFICE Giuseppe	Giudice	Catania
77	LUCA Antonino	Giudice	Catania
78	MAIORANA Francesco Paolo	Giudice	Regionale Palermo
79	MIGLIORE Biagio	Giudice	Agrigento
80	MIGLIORISI Emanuele	Giudice	Ragusa
81	MONACO CREA Antonino	Giudice	Regionale Palermo
82	MUSCARÀ Mario	Presidente di Sez.	Enna
83	NICOLETTI Giuseppe	Giudice	Caltanissetta
84	OLIVA Carmelo	Giudice	Regionale Palermo
85	ORLANDO Antonio	Giudice	Provinciale Palermo
86	ORLANDO Enrico	Giudice	Messina
87	PACI Aldo	Vice Presidente	Provinciale Palermo
88	PALERMO Giuseppe	Giudice	Catania
89	PALMA Romeo	Giudice	Provinciale Palermo
90	PALMERI Massimo	Vice Presidente	Trapani
91	PAPPALARDO Rosario	Giudice	Enna
92	PELLITTERI Giuseppe	Giudice	Regionale Palermo
93	PETRANTONI Giuseppe	Giudice	Caltanissetta
94	PETRONIO Carmelo	Giudice	Regionale Palermo
95	PIEPOLI Giovanni	Giudice	Regionale Palermo
96	PILLITTERI Salvatore	Giudice	Regionale Palermo
97	PIRAINO Salvatore	Vice Presidente	Provinciale Palermo
98	POIDOMANI Salvatore	Giudice	Ragusa
99	POLITI Filippo	Giudice	Catania
100	PUCCIO Settimio	Giudice	Regionale Palermo
101	PULLERONE Rita	Giudice	Caltanissetta
102	QUARTARARO Baldassare	Giudice	Regionale Palermo
103	RAMPELLO Flavio	Giudice	Enna
104	RICCOBENE Giuseppe	Giudice	Caltanissetta
105	RIGANATI Alfio	Giudice	Regionale Palermo
106	RIGGIO Antonio	Giudice	Provinciale Palermo
107	RIZZO Pietro	Giudice	Provinciale Palermo

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
108	ROMANO Marco	Giudice	Trapani
109	RUPE Francesca	Giudice	Catania
110	RUSSO Giuseppe	Giudice	Regionale Palermo
111	SALEMI Calcedonio	Giudice	Provinciale Palermo
112	SALSANO Pierluigi	Giudice	Catania
113	SCARSO Giovanni	Giudice	Regionale Palermo
114	SCIFO Aldo Tullio	Giudice	Caltanissetta
115	SEGRETO Domenico	Giudice	Enna
116	STURNIOLO Santi	Giudice	Messina
117	TOSCANO Pecorella Gino	Giudice	Trapani
118	TRIFIRÒ Salvatore	Giudice	Agrigento
119	TUMBIOLO Liana	Giudice	Regionale Palermo
120	VALLONE Nicola	Vice Presidente	Regionale Palermo
121	VASSALLO Andrea	Giudice	Trapani
122	VENEZIA Vincenzo	Giudice	Catania
123	VENTURA Ezio	Giudice	Ragusa
124	VERGA Vincenzo	Giudice	Catania
125	ZAPPALÀ Giuseppe	Giudice	Catania

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Prof. Salvatore SAMMARTINO

Docente di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di PALERMO

Numerose e complesse sono le tematiche attinenti alle parti nel processo davanti alle Commissioni tributarie e alla loro rappresentanza e assistenza in giudizio.

Non sarebbe possibile, in seno ad una relazione, neppure tentarne una sommaria analisi.

Non resta che centrare l'attenzione esclusivamente su talune questioni e trattarle distintamente a seconda che siano riconducibili alla partecipazione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate, del concessionario del servizio della riscossione o del ricorrente.

1. – Con riguardo all'Agenzia delle Entrate

Si pongono quattro questioni di rilevante importanza:

1) se la qualifica di parte nel processo davanti alla Commissione tributaria provinciale, alla Commissione tributaria regionale e alla Corte di Cassazione compete all'agenzia delle entrate nella sua espressione unitaria ovvero al singolo ufficio locale;

2) se l'assistenza in giudizio dell'agenzia delle entrate da parte dell'Avvocatura dello Stato sia da ritenere o meno obbligatoria ed esclusiva davanti a qualsiasi organo del contenzioso tributario;

3) se la notifica degli atti del processo di primo e di secondo grado, comprese le sentenze, debba essere effettuata all'agenzia delle Entrate, e in questo caso se alla sede legale ovvero all'ufficio locale, oppure all'Avvocatura dello Stato, e in questo caso se a quella generale o a quella distrettuale;

4) se la notifica del ricorso alla Corte di Cassazione debba essere effettuata all'Agenzia delle Entrate, e anche in questo caso se alla sede legale ovvero all'ufficio locale, oppure all'Avvocatura dello Stato, e anche in questo caso se a quella generale o a quella distrettuale.

L'art.57 del D. Lgs. 30.7.1999, n.300, istituisce, tra l'altro, l'Agenzia del-

le Entrate “per la gestione delle funzioni esercitate” dal dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze I “rapporti giuridici, poteri e competenze” di tale dipartimento sono trasferiti all’agenzia che vi provvede “secondo la disciplina dell’organizzazione interna”.

Il successivo art.62 attribuisce all’Agenzia delle Entrate “tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenza di altre agenzie, enti od organi” e in particolare lo svolgimento dei “servizi relativi all’amministrazione, alla riscossione e al contenzioso”.

L’attività dell’agenzia è regolata dal citato D. Lgs. n.300/1999 nonché, per espressa previsione normativa contenuta nel comma 1 dell’art.66 di tale decreto, dallo statuto deliberato dal comitato direttivo.

Ai sensi del comma 1 dell’art.13 dello statuto dell’Agenzia delle Entrate, approvato dal comitato direttivo con deliberazione n.6 del 13 dicembre 2000 e pubblicato sulla G.U. n.42 del 20 febbraio 2001, l’articolazione dell’agenzia in uffici centrali e periferici corrisponde a quella delle strutture del soppresso dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze, “le cui funzioni, ai sensi dell’art.57, comma 1 del decreto istitutivo, sono trasferite all’agenzia”.

In definitiva, le funzioni e le attribuzioni degli uffici periferici del dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze vengono esercitate dagli uffici periferici dell’Agenzia delle Entrate così come quest’ultima, nella sua espressione unitaria, assume le competenze che furono della sede centrale del dipartimento.

Posto che all’agenzia è assegnata anche la gestione del contenzioso e che tra le residue attribuzioni del Ministero delle Finanze (oggi, dell’economia) non ne figura alcuna in materia di contenzioso, può concludersi nel senso che l’intera materia processuale rientra nella competenza dell’agenzia.

A seguito dell’attivazione, a far data dal 1° gennaio 2001, dell’Agenzia delle Entrate, disposta con Decreto del Ministero delle Finanze del 28 dicembre 2000, si impone una rilettura di talune norme del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, recante la disciplina del processo davanti alle Commissioni tributarie.

L’art.10 del citato D. Lgs. n.546/1992 dispone che è parte nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie “l’ufficio del Ministero delle Finanze ... che ha emanato l’atto impugnato o non ha emanato l’atto richiesto ...”.

E’ fuor di dubbio che si tratta dell’ufficio periferico. Ne è una conferma il comma 1 dell’art.4 dello stesso decreto, che, nel disciplinare il criterio ai fini della competenza per territorio delle Commissioni tributarie provinciali, attribuisce rilevanza alla sede dell’ufficio periferico stabilendo che sarà competente quella Commissione nella cui circoscrizione è situata tale sede.

Va rilevato, peraltro, che gli atti impugnabili davanti alle Commissioni

tributarie, di cui all'art.19 dello stesso decreto, rientrano tutti tra quelli la cui emissione compete per legge agli uffici locali.

Se è vero che gli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate sono subentrati in tutte le funzioni, comprese, quindi, quelle relative alla gestione del contenzioso, che furono degli uffici periferici del Ministero delle Finanze, può affermarsi che la qualifica di parte nel processo davanti alle Commissioni tributarie di I° e II° grado, compete al singolo ufficio periferico dell'agenzia.

Ai sensi del comma 2 dell'art.11 del D. Lgs. n.546/1992, ora applicabile all'agenzia, l'ufficio locale di quest'ultima sta in giudizio direttamente, nella persona del suo dirigente o di un suo delegato, ovvero attraverso l'ufficio del contenzioso della direzione regionale ad esso sovraordinata.

Avendo mantenuto l'agenzia la stessa articolazione del dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze, è operativa la direzione regionale al cui ufficio del contenzioso, ove regolarmente attivato, compete la rappresentanza in giudizio dell'Ufficio periferico.

Alle stesse conclusioni non può pervenirsi con riguardo alla qualifica di parte nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione.

E' appena il caso di evidenziare che la rilevanza processuale attribuita dal citato art.10 agli uffici locali è espressione di una deroga al generale principio, osservato nel processo civile e amministrativo, secondo il quale la qualifica di parte è attribuita all'Amministrazione dello Stato, nella sua espressione unitaria, rappresentata dal Ministero competente.

Posto che la deroga è limitata ai giudizi davanti alle Commissioni tributarie, torna applicabile la regola generale nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione, nel quale, pertanto, la qualifica di parte compete all'Agenzia delle Entrate, quale soggetto unitario, avente sede in Roma e rappresentato dal direttore ai sensi dell'art.68 del D.Lgs. n.300/1999.

Passando alla seconda questione, attinente all'assistenza in giudizio dell'Agenzia delle Entrate da parte dell'Avvocatura dello Stato, si rivela opportuno richiamare la normativa applicabile anteriormente all'attivazione dell'agenzia.

Con riguardo all'assistenza da parte dell'Avvocatura nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali, il D. Lgs. n.546/1992 contiene una disciplina specifica che rende inapplicabili, ai sensi dell'art. 1 dello stesso decreto, in quanto incompatibili, le regole di carattere generale fissate dal codice di procedura civile.

Più precisamente ai sensi del comma 4 dell'art.12 del D. Lgs. n.546/1992, l'ufficio periferico del Ministero delle Finanze può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato nel giudizio davanti alla Commissione tributaria regionale. Al singolo ufficio viene quindi attribuita la facoltà di richiedere l'assistenza dell'Avvocatura nel giudizio di secondo grado: non si tratta, pertanto, di

un'assistenza obbligatoria per legge ed esclusiva. La limitazione dell'esercizio di tale facoltà al giudizio di secondo grado esclude che l'ufficio possa giovare dell'assistenza dell'Avvocatura nel giudizio di primo grado.

Né può ritenersi che per il giudizio di primo grado possano trovare applicazione le norme di carattere generale sull'assistenza in giudizio delle Amministrazioni dello Stato da parte dell'Avvocatura. Sarebbe estremamente irrazionale assicurare l'assistenza qualificatissima dell'Avvocatura in via obbligatoria ed esclusiva nel giudizio di primo grado per poi mantenerla in via meramente facoltativa nel più complesso giudizio davanti alla Commissione tributaria regionale.

L'impianto normativo consente, invero, di escludere, per esigenze di coerenza, che l'assistenza in primo grado possa essere svolta dall'Avvocatura.

Il comma 2 dell'art.62 dello stesso decreto prevede espressamente che al ricorso per cassazione e al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del medesimo decreto.

Essendo da escludere l'incompatibilità ed essendo parte nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione l'Amministrazione finanziaria dello Stato, rappresentata dal Ministro competente, trova applicazione la normativa di carattere generale vigente nel processo civile, secondo la quale la rappresentanza e l'assistenza in giudizio spetta "ope legis", in via, quindi, obbligatoria ed esclusiva, all'Avvocatura dello Stato. In tal senso soccorrono le norme sul foro necessario dello Stato nonché quelle contenute negli artt.1 e 11 del R.D. 30 ottobre 1933, n.1611.

L'Agenzia delle Entrate è un ente dotato di personalità giuridica pubblica al quale viene affidato l'esercizio di funzioni pubbliche (art.61, comma 1 e 3, del D. Lgs. n.300/1999).

L'agenzia non fa parte dell'Amministrazione dello Stato: ne è una riprova, ove ve ne fosse bisogno, la previsione della stipula di una convenzione tra il Ministero delle finanze (oggi, dell'economia) in rappresentanza dell'Amministrazione dello Stato e l'agenzia legalmente rappresentata dal suo direttore (art.59 del citato D. Lgs. n.300/1999).

Non possono trovare quindi applicazione né l'art.10 del D.P.R. n. 546/1992 né le disposizioni di carattere generale in materia di assistenza da parte dell'Avvocatura contenute nel codice di procedura civile e nel R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611.

L'unica norma in tema di rappresentanza in giudizio dell'agenzia è contenuta nell'art.72 del D. Lgs. n.300/1999, che così dispone: "Le agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'articolo 43 del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n.1611, e successive modificazioni".

Si rivela opportuno richiamare il contenuto del citato art.43. E' prevista la possibilità per l'Avvocatura di assumere la rappresentanza e la difesa di "amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato". L'intervento dell'Avvocatura è possibile sempre che vi sia un'apposita autorizzazione in tal senso prevista da una legge, da un regolamento o da altro provvedimento approvato con decreto.

Viene espressamente precisato che sia la legge che altro provvedimento autorizzativo "debbono essere promossi di concerto con i Ministri per la grazia e la giustizia e per le finanze". Ove intervenga l'autorizzazione, la rappresentanza e la difesa sono assunte dall'Avvocatura in via organica ed esclusiva, eccettuati i casi di conflitto di interessi con lo Stato o con le Regioni.

Il citato art.72 non può configurarsi come norma autorizzativa dell'Avvocatura all'assunzione della rappresentanza e della difesa dell'agenzia. Invero destinataria della norma è l'agenzia e non l'Avvocatura; è assente l'uso di un termine che lasci trasparire che si sia di fronte ad una autorizzazione; manca il concerto con i Ministri per la grazia e giustizia e per le finanze.

La norma si limita ad attribuire in via generale all'agenzia la facoltà di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato. Il rinvio al citato art.43 assolve alla sola funzione di ricollegare tale attribuzione ad una norma preesistente, rinunciando sia alla possibilità, pur legittimamente praticabile, di introdurre una disposizione ex novo, sia a quella di non operare alcun rinvio, stante che l'agenzia certamente rientra tra gli enti di cui al comma 1 dell'art.43, se non altro perché sottoposta a vigilanza dello Stato. E' appena il caso di ricordare che ai sensi del comma 1, lettera c), dell'art.56 il Ministero delle Finanze (oggi, dell'economia) esercita sull'agenzia le funzioni di indirizzo, vigilanza e controllo.

Ne consegue che l'Avvocatura non assume, in virtù del citato art.72, la rappresentanza e la difesa dell'agenzia in via organica ed esclusiva, né davanti alle Commissioni né davanti alla Corte di Cassazione.

Spetta all'Agenzia, se ed in quanto lo ritenga opportuno, giovare della facoltà di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura nei giudizi davanti a qualsiasi organo giurisdizionale, nell'esercizio della propria autonomia espressamente riconosciuta dal comma 2 dell'art.61 del D. Lgs. n.300/1999.

Come è noto, è stata stipulata una convenzione tra l'agenzia e l'Avvocatura, dalla quale, ovviamente per la sua stessa natura non può derivare alcun effetto immediato nei confronti dei terzi, i quali prenderanno formale conoscenza del patrocinio attribuito dall'agenzia dell'Avvocatura, di volta in volta, con riguardo alle singole controversie attraverso i relativi atti processuali.

Per completezza, va rilevato che dall'attuale protocollo d'intesa tra l'agenzia e l'Avvocatura, operativo dal 1° marzo 2001, può desumersi:

1) che l'Avvocatura fornirà il proprio patrocinio solo nelle controversie per le quali le perverrà apposita richiesta dalle strutture centrali o regionali dell'Agenzia;

2) che nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie regionali, l'intervento dell'Avvocatura sarà limitato alle "controversie particolarmente rilevanti in considerazione dell'ammontare della pretesa fiscale in discussione e/o del principio di diritto in discussione";

3) che, data la previsione sub 2) e in assenza di un'intesa specifica, sia da escludere sulla base dell'attuale protocollo (che potrà comunque in qualsiasi momento subire modifiche ed integrazioni), che l'Avvocatura possa difendere l'agenzia in primo grado;

4) che invece sarà l'Avvocatura, pur sempre su richiesta, a rappresentare ed assistere l'agenzia nei giudizi davanti alla Corte di Cassazione.

Per concludere, è appena il caso di rilevare che la scelta dell'agenzia di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura, in quanto riconducibile al suo inserimento tra gli enti di cui al comma 1 dell'art.43 del R.D. n.1611/1933, impone, una volta effettuata e resa nota alle altre parti del processo, l'applicazione di tutte le norme contenute nel citato decreto comprese quelle sulle notificazioni di cui all'art. 11.

Risolta anche la seconda delle quattro questioni inizialmente prospettate, non resta che affrontare le ultime due, la cui soluzione non potrà che essere conseguente alle considerazioni già svolte.

Va ribadito che parte nei giudizi di primo e secondo grado è l'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, mentre nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione è l'Agenzia delle Entrate, quale soggetto unitario con sede in Roma.

Occorre distinguere a seconda che l'agenzia sia o meno assistita e rappresentata, con regolare elezione di domicilio, dall'Avvocatura dello Stato.

Se l'Agenzia non è rappresentata in giudizio dall'Avvocatura e comunque, quand'anche lo fosse, fino a quando tale circostanza non è resa nota formalmente alle altre parti del processo, le notifiche degli atti del processo di primo e di secondo grado, compresa la notifica della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve per impugnare, vanno effettuate presso la sede dell'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

Se invece l'agenzia si è giovata della facoltà di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura ed ha eletto espressamente domicilio presso quest'ultima, gli atti del processo di primo e di secondo grado, comprese le sentenze, a decorrere dalla data in cui le altre parti del processo hanno avuto formale conoscenza dell'esercizio di tale facoltà, vanno notificati all'ufficio locale dell'agenzia presso la sede dell'Avvocatura distrettuale dello Stato che ha assunto la difesa (ovvero dell'Avvocatura generale che per il distretto di Roma eser-

cita le attribuzioni dell'Avvocatura distrettuale ai sensi del comma 2 dell'art.18 del R.D. n.1611/1933).

In tal caso, peraltro, trovano applicazione, come si è già detto, tutte le norme del R.D. n. 1611/1933, compresa quella contenuta nel comma 2 dell'art. 11, secondo la quale la notificazione della sentenza va effettuata presso l'Ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'autorità giudiziaria che ha pronunciato la sentenza. E' appena il caso di ricordare, con riguardo alla notifica della sentenza di secondo grado, che ove esistano sezioni staccate della Commissione tributaria regionale, la decisione, ancorchè emessa da queste, va notificata presso l'ufficio dell'Avvocatura nel cui distretto è situata la sede, - che è una soltanto, - della Commissione.

A tali conclusioni, con riguardo alla notifica della sentenza della Commissione tributaria regionale, si perviene a prescindere dal dettato normativo di cui al comma 1 dell'art.21 della L. 13 maggio 1999, n.133, che, come è noto, dispone che tale notifica va effettuata "presso l'Ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'autorità giudiziaria presso cui pende la causa o che ha pronunciato la sentenza". Tale norma, invero, è da ritenere superata, perché superata è la ratio che la ispirava consistente nell'esigenza di far pervenire direttamente la sentenza di II grado all'Avvocatura, che allora rappresentava in giudizio l'Amministrazione delle finanze dello Stato in via organica ed esclusiva, affinché fosse subito valutata, nel termine breve di sessanta giorni, l'opportunità di presentare ricorso per cassazione nell'interesse dell'Erario.

Non resta che concludere passando all'ultima questione relativa alla presentazione del ricorso per cassazione.

Se l'ufficio locale dell'agenzia nel giudizio di secondo grado non era rappresentato, con regolare elezione di domicilio, dall'Avvocatura dello Stato, il ricorso per cassazione va notificato dal contribuente presso la sede legale dell'Agenzia delle Entrate in Roma in persona del direttore pro-tempore che la rappresenta. Trova infatti applicazione, in assenza di specifiche previsioni di segno contrario, l'art.145 del codice di procedura civile, che reca la disciplina delle notificazioni alle persone giuridiche, disponendo che esse vanno eseguite presso la loro sede. E' appena il caso di ricordare che la sede legale dell'Agenzia, inteso come soggetto unitario, è a Roma.

Se invece l'agenzia nel giudizio davanti alla Commissione tributaria regionale era regolarmente rappresentata dall'Avvocatura, il ricorso per cassazione va notificato all'Avvocatura generale dello Stato con sede in Roma.

In tal caso, peraltro, trovano applicazione, come si è già detto, tutte le norme del R.D. n. 1611/1933, compresa quella contenuta nel comma 1 dell'art.11 secondo la quale la notificazione dei ricorsi va effettuata presso l'ufficio della Avvocatura dello Stato nella cui sfera territoriale ha sede l'autorità

giudiziaria adita. Posto che la Corte di Cassazione ha sede a Roma, la notifica va effettuata presso l'Ufficio dell'Avvocatura generale.

Fornita una risposta alle quattro questioni poste inizialmente, un breve cenno va fatto all'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate con circolare n.71/E del 30 luglio 2001. Al di là delle conclusioni e delle argomentazioni che le sostengono, non può condividersi la tesi secondo la quale saranno considerate pure "valide le notifiche degli atti di controparte effettuate in base ai principi normativi sicuramente riferibili al precedente contesto giuridico" né il messaggio secondo il quale "non sarà opportuno valorizzare eventuali questioni attinenti solo alla notifica degli atti se effettuata direttamente presso l'Avvocatura dello Stato".

Non va dimenticato che i vizi attinenti alle notifiche possono risolversi in altrettante eccezioni di inammissibilità, rilevabili d'ufficio dal giudice, a prescindere dalla circostanza che la questione sia sollevata o meno dall'Agenzia delle Entrate direttamente o dall'Avvocatura che l'assiste.

Vi è da notare, peraltro, che l'ufficio periferico dell'Agenzia, essendo parte nei giudizi di primo e secondo grado, può, nella sua autonomia, discostarsi dall'orientamento espresso nella circolare con evidenti, inevitabili effetti sull'esito dei processi.

2. – Il concessionario del servizio della riscossione

E' noto che tra le parti del processo tributario, ai sensi dell'art.10 del D.Lg. n.546/1992, figura anche il concessionario del servizio della riscossione che ha emanato l'atto impugnato.

Se si scorre l'elencazione degli atti impugnabili davanti alla Commissione tributaria provinciale, di cui all'art.19, comma 1, del citato decreto, è agevole evidenziare che l'unico atto riconducibile all'attività del concessionario è la cartella di pagamento.

In senso all'art.19, la cartella di pagamento figura, unitamente al ruolo, al comma 1, lettera d). L'accostamento tra i due atti, ancorchè emessi da soggetti diversi, il primo dal soggetto attivo dell'obbligazione tributaria o di quella sanzionatoria, il secondo dal soggetto incaricato del mero servizio della riscossione, non è privo di spiegazione. Quest'ultima può ritrovarsi nella circostanza che, normalmente, essendo la cartella di pagamento espressiva di una frazione del ruolo, i vizi di quest'ultimo si traducono in altrettanti vizi della cartella. Ne consegue che il ricorrente, con unico atto, impugna nel contempo il ruolo e la cartella.

Ma non sempre è così. Talvolta il vizio non è nel ruolo ma esclusivamente nella cartella di pagamento, atto riferibile al solo concessionario. Possono indicarsi tre casi a titolo esemplificativo:

1) difformità dei dati contenuti nella cartella (intestatario, importi, causali ecc...) rispetto a quelli indicati nel ruolo. E' il caso della cartella intestata ad un soggetto diverso da quello iscritto a ruolo o ad un coobbligato, erroneamente individuato, che non figura nel ruolo.

Altra ipotesi è quella in cui altri dati contenuti nel ruolo vengono omessi nella cartella ovvero riportati erroneamente;

2) vizi attinenti alla notifica della cartella di pagamento. Trattandosi di vizi attinenti ad un atto non processuale, la nullità della cartella non è sanata dal ricorso. Ove il vizio venga rilevato nel ricorso, il giudice dovrà annullare la cartella di pagamento;

3) erronea quantificazione nella cartella di pagamento degli importi di spettanza del concessionario.

Mentre i vizi di cui ai nn.2 e 3, sono agevolmente rilevabili da parte del destinatario della cartella, lo stesso non può dirsi per la difformità tra i dati contenuti in quest'ultimo atto e quelli indicati nel ruolo. Si richiederebbe un'attività del contribuente volta alla acquisizione di una copia autentica del ruolo, che certo richiede dispendio di tempo e presenta non poche difficoltà e che comunque non può essere imposta al soggetto destinatario della pretesa né vi è alcuna norma che la configuri come pregiudiziale al ricorso.

Ne consegue che, nel dubbio se il vizio sia presente nel ruolo e quindi anche nella cartella ovvero esclusivamente in quest'ultima in dipendenza della citata difformità, il soggetto passivo presenterà un unico ricorso avverso sia il ruolo che la cartella ed individuerà le parti resistenti sia nell'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate o nell'ente locale che ha emanato il ruolo sia nel concessionario del servizio della riscossione che ha emesso la cartella di pagamento.

Ove ricorrano invece esclusivamente i vizi di cui ai nn.2 e 3 ovvero nel caso in cui il soggetto passivo non abbia incertezze sulla difformità tra il ruolo e la cartella, quest'ultima sarà l'unico atto impugnabile e unica parte resistente sarà il concessionario.

Può concludersi nel senso che la cartella di pagamento è un atto impugnabile, a seconda dei casi, autonomamente ovvero unitamente al ruolo.

Nulla vieta, ovviamente che, trattandosi di atti distinti, il destinatario della cartella possa, sempre entro il termine di sessanta giorni dalla notifica di quest'ultima, presentare un ricorso contro il ruolo per i vizi che ad esso attribuisce ed altro ricorso contro la cartella per i vizi, diversi dai primi, propri di quest'ultima. In questo caso unica parte resistente con riguardo al primo ricorso sarà l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate o l'ente locale che ha emesso il ruolo, mentre parte resistente, relativamente al secondo ricorso, sarà il concessionario del servizio della riscossione.

Va segnalata la peculiarità del giudizio in presenza di ruolo emesso dal centro di servizio, nell'ipotesi in cui il soggetto passivo voglia far valere sia vizi del ruolo che vizi propri della cartella di pagamento.

Nessun problema si pone nel caso in cui vengano presentati due distinti ricorsi, uno contro il ruolo ed uno contro la cartella.

Per il primo ricorso sarà parte resistente, ai sensi del citato art.10 del D. Lgs. n. 546/1992, l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate al quale spetta il controllo sostanziale sulla dichiarazione presentata dal contribuente; per il secondo sarà chiamato in causa il concessionario del servizio della riscossione.

Ove il contribuente intenda presentare un solo ricorso sia avverso il ruolo che avverso la cartella e quindi con due distinte parti resistenti, il rito presenta delle peculiarità.

E' noto, infatti, che mentre la presentazione del ricorso avverso la cartella di pagamento per vizi propri è disciplinata dagli artt.20, comma 1, e 22 del D. Lgs. n.546/1992, la presentazione del ricorso avverso il ruolo emesso dal Centro di servizio continua ad essere disciplinata, per espressa disposizione contenuta nel comma 3 del citato art.20, dall'art.10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n.787.

Quest'ultima norma, a differenza della disciplina ordinaria, prevede che il ricorso in originale debba essere spedito al Centro di servizio in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento e che il deposito di una copia in carta libera presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale debba avvenire trascorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data di tale spedizione.

E' da ritenere che il contribuente possa procedere nel modo che segue:

1) entro sessanta giorni dalla ricezione della cartella di pagamento, spedire per posta in plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento, un originale del ricorso al Centro di servizio che ha emesso il ruolo;

2) notificare, sempre entro sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, altro originale del ricorso al concessionario del servizio della riscossione attraverso l'ufficiale giudiziario ai sensi dell'art.137 c.p.c. ovvero per posta con le stesse modalità sub 1). E' da ricordare che, ai sensi dell'art.16, comma 3, del citato D. Lgs. n.546/1992, è esclusa la consegna a mano del ricorso al concessionario;

3) depositare, entro trenta giorni dalla notifica al concessionario di cui al precedente punto 2), altro originale del ricorso recante la relata di notifica redatta dall'ufficiale giudiziario ovvero copia del ricorso, unitamente alla fotocopia della ricevuta di spedizione, se il ricorso è stato inviato per posta. Avviene così, ai sensi dell'art.22 del citato decreto, la costituzione in giudizio del ricorrente, il quale depositerà anche il proprio fascicolo, unitamente all'origi-

nale o alla fotocopia della cartella di pagamento e dei documenti che intende produrre;

4) depositare, trascorsi sei mesi e non oltre due anni dalla data di spedizione del ricorso al centro di servizio, presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale altra copia del ricorso, in carta libera, unitamente alla fotocopia della ricevuta di spedizione. Non dovrà essere presentato altro fascicolo né altra copia della cartella o dei documenti. Il ricorso è unico e quindi è unica la controversia: non avrebbe senso imporre la reiterazione di adempimenti già eseguiti.

La segreteria della Commissione provvederà a inserire tale copia in carta libera del ricorso, unitamente alla fotocopia della ricevuta di presentazione, nel medesimo fascicolo di cui al punto 3).

Si è di fronte ad un unico giudizio con un solo ricorrente e due parti resistenti, in cui il rapporto processuale limitatamente al concessionario è già costituito con il deposito di cui al punto sub 3), mentre il rapporto processuale relativo all'ufficio locale dell'agenzia delle entrate, che è parte in giudizio in luogo del centro di servizio, si costituisce con il deposito di cui al punto 4).

E' appena il caso di ricordare che nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del D. Lgs. n. 546/1992, non sono ammesse sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande.

Ne consegue che, ove il processo proseguisse nel periodo che va dal deposito del ricorso proposto nei confronti del concessionario di cui al superiore punto 3) al deposito del ricorso proposto nei confronti del centro di servizio (e per esso dell'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate), si rischierebbe di violare il citato comma 3 dell'art. 35: i giudici, infatti, non potrebbero che emettere una sentenza non definitiva e in ogni caso limitata alla domanda di annullamento della cartella.

Pertanto per tale periodo di tempo il processo è da considerare sospeso in attesa che si costituisca il rapporto processuale relativo all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

Posto che l'arco di tempo semestrale, a decorrere dalla spedizione del ricorso al centro di servizio, prima della scadenza del quale non può procedersi al deposito presso la segreteria della Commissione, risponde all'esigenza di riservare all'ufficio fiscale un tempo congruo ai fini dell'esercizio del potere di autotutela, il processo è da considerare sospeso per sei mesi, quand'anche il deposito avvenisse prima della scadenza di tale termine ai fini del procedimento cautelare. Al solo scopo di ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, è infatti possibile, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 336 del 24 luglio 1998, depositare il ricorso anche prima della scadenza dei sei mesi.

L'ultima questione da affrontare è quella relativa al rito, da seguire nell'ipotesi in cui l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato il ruolo (ovvero quello al quale spetta il controllo sostanziale sulla dichiarazione presentata dal contribuente, in caso di ruolo emesso dal centro di servizio) e il concessionario del servizio della riscossione che ha emesso la cartella non abbiano sede nella circoscrizione della stessa Commissione tributaria.

E' noto che l'unico criterio che regola la competenza nel processo tributario è quello territoriale. Ai sensi dell'art.4 del D. Lgs. n.546/1992, le Commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, degli enti locali o dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione. In definitiva, è la sede della parte processuale resistente che consente di determinare la Commissione competente.

Fatto salva l'eccezione prevista per il Centro di servizio, parte resistente ai sensi del successivo art.10, è il soggetto che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.

La competenza territoriale è inderogabile.

Ne consegue che nell'ipotesi sopra prospettata vanno necessariamente instaurati due giudizi distinti, uno introdotto con il ricorso contro il ruolo, limitatamente ai vizi di quest'ultimo, davanti alla Commissione competente secondo la sede dell'Ufficio che l'ha emesso (ovvero secondo la sede dell'Ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso, in caso di ruolo emesso dal centro di servizio) e un altro introdotto con il ricorso contro la cartella, limitatamente ai vizi di quest'ultima, davanti alla Commissione competente secondo la sede del concessionario del servizio della riscossione che l'ha emessa.

Ove il primo giudizio si concludesse positivamente per il ricorrente, il ruolo verrebbe annullato e la cartella di pagamento, che trae la sua legittimità dal ruolo, ancorchè non espressamente annullata, verrebbe irrimediabilmente travolta. La conclusione favorevole del secondo giudizio darebbe invece luogo all'annullamento della cartella, ma, permanendo gli effetti del ruolo, ben potrebbe il concessionario emetterne un'altra, pur sempre nel rispetto dei termini previsti dalla legge.

L'ipotesi dei due giudizi davanti a distinte Commissioni tributarie si presenta molto più frequentemente di quanto non si creda in seguito all'entrata in vigore a far data dal 1° luglio 1999 del D. Lgs. 26 febbraio 1999, n.46 in tema di riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo.

L'attività del concessionario è legata all'ambito territoriale in cui egli gestisce il servizio di riscossione. L'estensione del singolo ambito, comunque non inferiore al territorio di una provincia, è determinata, ai sensi dell'art.4 del citato D. Lgs. n.46/1999, con decreti del Ministero delle Finanze.

Se l'ambito coincide con la provincia, la sede del concessionario sarà nel capoluogo di provincia e sarà competente a pronunciarsi sulla legittimità della cartella di pagamento la Commissione tributaria di quella provincia. Ove l'ambito sia più esteso, occorre comunque, al fine di individuare la Commissione territorialmente competente, aver riguardo alla sede del concessionario, desumibile dal decreto ministeriale con cui viene affidato il servizio.

Ai sensi dell'art.12, comma 1, del D.P.R. 29.9.1973, n.602, nel testo in vigore del 1° luglio 1999, l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate predispone ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali. La norma altresì dispone che "in ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce".

Ben può accadere, quindi, che, ad esempio, l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate di Brescia predisponga un ruolo relativo all'ambito territoriale della provincia di Palermo in cui figurano iscritti, per imposta di registro relativa ad atti presentati alla registrazione nella città della Lombardia, contribuenti che hanno il domicilio fiscale nella città siciliana.

In tal caso la cartella di pagamento verrà emessa dal concessionario della provincia di Palermo per un ruolo predisposto dall'ufficio fiscale di Brescia.

Ove il contribuente volesse far valere sia i vizi del ruolo che quelli propri della cartella addebitabili al concessionario, non potrà esimersi, nel rispetto delle regole sulla competenza territoriale delle Commissioni tributarie, dall'introdurre due distinti giudizi, di cui uno, avverso il ruolo, davanti alla Commissione tributaria provinciale di Brescia, e l'altro, avverso la cartella di pagamento, davanti alla Commissione Tributaria provinciale di Palermo.

3. – Il ricorrente

Una questione di rilevante interesse è quella relativa alla mancata sottoscrizione del ricorso da parte di un difensore abilitato.

Si rivela opportuno ricostruire il tessuto normativo in materia di assistenza tecnica e di sottoscrizione del ricorso.

L'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che il ricorrente debba essere assistito in giudizio da un difensore abilitato e tale è quello che figura in uno degli albi o elenchi indicati nel successivo comma 2.

Si richiede l'assistenza, non anche la rappresentanza in giudizio, che è attività propria del procuratore disciplinata dalle norme contenute nel codice di procedura civile. Non a caso la normativa usa il termine "incarico", ma non "procura".

Va rilevato che la norma impone l'obbligo dell'assistenza tecnica in giudizio ma non prevede, in caso di inosservanza, una specifica sanzione processuale né richiede che l'assistenza debba essere costante per tutto il periodo che va dalla presentazione dell'atto introduttivo del processo sino all'ultima udienza di trattazione.

A sostegno di quest'ultimo assunto può richiamarsi il contenuto del comma 3 dell'art.12. La norma, nel fissare le modalità del conferimento dell'incarico, stabilisce che esso può essere rilasciato anche in calce o a margine di un atto del processo o anche oralmente all'udienza pubblica. Posto che l'incarico può essere conferito in qualsiasi atto del processo, e quindi non necessariamente nel primo, ed anche all'udienza pubblica di trattazione, risulta confermata la circostanza che l'obbligo dell'assistenza tecnica risulta adempiuto purchè il difensore abilitato presti la propria opera, sia pure in modo estremamente limitato, in una qualsiasi fase del processo.

E' assicurata l'assistenza tecnica gratuita per i non abbienti e l'art.13 del D. Lgs. n.546/1992 attribuisce ad una apposita commissione il compito di provvedere.

E' consentito al ricorrente stare in giudizio anche senza assistenza tecnica, ma solo in tre ipotesi: a) se il ricorrente è ricompreso tra i soggetti abilitati a prestare assistenza tecnica; b) se il valore della lite è inferiore a lire cinquemilioni; tale valore va quantificato tenendo conto dell'ammontare delle sanzioni se viene impugnato un atto di contestazione o un avviso di irrogazione delle sanzioni, ovvero tenendo conto, se viene impugnato un atto diverso, della sola imposta al netto degli interessi e delle sanzioni contestualmente irrogate; c) se la controversia ha per oggetto, quale che sia l'importo, la legittimità del ruolo emesso dal Centro di servizio.

In presenza delle ipotesi sub b) e sub c), per espressa previsione contenuta nell'art.12, comma 5, ultima parte del citato decreto legislativo, il presidente della commissione e della sezione o il collegio, a seconda dello stadio in cui il processo si trova, possono ordinare al ricorrente di munirsi di assistenza tecnica.

In tal caso il giudice fisserà un termine entro il quale il ricorrente è tenuto, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato.

E' prevista espressamente la sanzione processuale della inammissibilità collegata alla mancata osservanza dell'ordine del giudice.

Non potendo che trattarsi dell'inammissibilità del ricorso ed essendo stato quest'ultimo già presentato, nel pieno rispetto della legge, senza l'assistenza del difensore, si può concludere nel senso che si è di fronte ad un'ipotesi di inammissibilità sopravvenuta.

Particolare rilevanza va attribuita all'interpretazione del comma 3 dell'art. 18 in materia di sottoscrizione del ricorso. La norma così dispone: "Il ri-

corso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art.12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto disposto dall'art.12, comma 5".

Emerge comunque la necessità che il ricorso rechi una sottoscrizione. A tal proposito sono previste due distinte ipotesi:

1) che il ricorso sia sottoscritto personalmente dal ricorrente. Tale ipotesi non è in contrasto con le disposizioni contenute nel precedente art.12, sia perché sono espressamente previsti dei casi in cui non è richiesta l'assistenza tecnica sia perché, come si è già detto, l'obbligo di tale assistenza può considerarsi comunque adempiuto purchè il difensore abilitato presti la propria opera, anche in misura limitata, in una qualsiasi fase del processo, e quindi anche successivamente alla presentazione del ricorso.

Non è casuale l'espressa previsione dell'applicazione nell'ipotesi di sottoscrizione da parte del ricorrente, del disposto di cui all'art.12, comma 5.

Quest'ultimo comma si compone di tre periodi. I primi due riguardano due delle tre ipotesi, e precisamente quelle sopracitate sub b) e sub c), in cui è consentito al ricorrente stare in giudizio anche senza assistenza tecnica. Il terzo periodo prevede la possibilità che sia ordinato al ricorrente di munirsi di assistenza tecnica.

Il rinvio al comma 5 dell'art. 12 ha un senso con riguardo al terzo periodo e appare manifestamente superfluo con riguardo ai primi due: la sfera di operatività di questi ultimi non appare, infatti, né ampliata né ristretta in dipendenza del rinvio contenuto nel comma 3 dell'art. 18. D'altra parte se il legislatore avesse voluto con tale rinvio richiamare tutte le ipotesi in cui il ricorso può essere sottoscritto personalmente dal ricorrente avrebbe dovuto estenderlo anche al comma 6 dell'art. 12, in cui è prevista un'altra ipotesi, e precisamente quella sopracitata sub a), di esonero dall'assistenza di un difensore.

Si può concludere affermando che il rinvio all'art. 12, comma 5, contenuto nel comma 3 dell'art. 18, ha un senso in quanto rende applicabile la possibilità che il giudice ordini al ricorrente di nominare un difensore abilitato.

In definitiva, tutte le volte in cui il ricorso è sottoscritto personalmente dal ricorrente il giudice potrà ordinarli di nominare un difensore abilitato e, solo nel caso in cui tale ordine non venga osservato, scatterà la sanzione processuale della inammissibilità sopravvenuta del ricorso;

2) che il ricorso sia sottoscritto dal difensore del ricorrente. In tal caso deve contenere anche "l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3".

Tale locuzione sta a significare soltanto che il ricorso deve recare l'indi-

cazione delle modalità con cui l'incarico può essere conferito. Se l'incarico è stato rilasciato con atto pubblico o scrittura privata autenticata, è sufficiente che nel ricorso siano citati gli estremi di tali documenti. Se l'incarico è conferito in calce o a margine dello stesso ricorso, è sufficiente che si faccia cenno a tale incarico in seno al ricorso medesimo. In questo caso la sottoscrizione autografa del ricorrente che conferisce l'incarico è certificata dallo stesso difensore abilitato.

La ricostruzione del tessuto normativo in materia di assistenza tecnica si conclude necessariamente con l'esame della disposizione contenuta nel comma 4 dell'art.18 che prevede, tra l'altro, l'inammissibilità del ricorso, "se ... non è sottoscritto a norma del comma precedente".

Il "favor" per il diritto di difesa desumibile con certezza dall'art.24 della Costituzione induce ad interpretare la norma secondo il dato letterale in modo tale di limitare l'inammissibilità ai soli casi espressamente previsti.

Si tratta di un'ipotesi di inammissibilità originaria del ricorso legata alla mancata sottoscrizione.

Posto che il comma 3 dell'art.18, al quale rinvia il citato comma 4, prevede che il ricorso possa essere sottoscritto dal difensore o personalmente dal ricorrente, la sola firma dell'uno o dell'altro impedisce che il ricorso possa essere dichiarato inammissibile.

In caso di sottoscrizione del difensore, il ricorso è comunque ammissibile quand'anche manchi l'indicazione dell'incarico per la semplice circostanza che il citato comma 4 collega la sanzione processuale alla sola ipotesi della mancata sottoscrizione.

In caso di sottoscrizione del ricorrente, in virtù del rinvio al comma 5 dell'art.12, contenuto nel comma 3 dell'art.18, la sanzione dell'inammissibilità, ove sia obbligatoria l'assistenza tecnica, potrà essere applicata in via successiva nel solo caso in cui il giudice ordini al ricorrente di munirsi di assistenza tecnica e quest'ultimo non vi provveda entro il termine che gli è stato assegnato.

La giurisprudenza ha avuto occasione di affrontare la tematica relativa alla ammissibilità, nell'ipotesi di assistenza tecnica obbligatoria, del ricorso che sia sottoscritto dal ricorrente ma non da un difensore abilitato.

La sez.II della Commissione tributaria regionale di Palermo, con sentenza n.84 del 21.2.2000, (Pres.: Bambara; Rel.: Lo Monaco) depositata il 23.5.2000, resa esecutiva per mancata impugnazione si è pronunciata per l'ammissibilità.

La fattispecie sottoposta all'attenzione dei giudici era caratterizzata dalla sottoscrizione, da parte del ricorrente e non da un difensore abilitato, di un ricorso introduttivo di una controversia di valore superiore a lire cinquemilioni nonché della nomina di un difensore abilitato, in data successiva al ricorso, in senso all'istanza di sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato.

La Commissione ha accolto l'appello del contribuente avverso la decisione di primo grado che aveva dichiarato inammissibile il ricorso.

I giudici di secondo grado hanno fondato la decisione sulla argomentazioni, pienamente condivisibili, che possono così riassumersi brevemente:

1) Il comma 4 dell'art.18 commina l'inammissibilità solo se il ricorso non sia "sottoscritto a norma del comma precedente" e in quest'ultimo comma è prevista come regola generale la sottoscrizione del ricorso.

Ma l'uso della "proposizione eccezzuativa esplicita" "salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente", induce a ritenere che sia tollerata anche la sottoscrizione da parte del ricorrente.

2) L'inciso contenuto nell'art.18 "nel qual caso vale quanto disposto dall'art.12, comma 5" assume un significato ben diverso da quello che avrebbe potuto avere un'altra espressione, quale, ad esempio, "nei soli casi previsti dall'art.12, comma 5". Il legislatore non ha inteso attribuire al rinvio la funzione di delimitare le ipotesi in cui sarebbe consentita la sottoscrizione da parte del ricorrente, bensì quella di un'attività da compiere che non può che essere quella dell'ultima parte dell'art.12, comma 5.

Tale attività consiste nell'ordine del giudice, rivolto al ricorrente, di nominare un difensore abilitato entro un termine perentorio.

La sanzione di inammissibilità trova applicazione in caso di difetto assoluto di sottoscrizione ovvero in caso di sottoscrizione da parte del ricorrente in controversia di valore superiore alla soglia di lire cinquemilioni nella sola ipotesi di inottemperanza all'ordine del giudice.

3) L'art. 12, comma 1, usa l'espressione "assistenza tecnica" e non "rappresentanza" o "ministero del difensore", locuzioni adottate nell'art. 82 e seguenti del codice di procedura civile.

Nel caso di rappresentanza la parte difetta totalmente dello "jus postulandi", che invece permane in caso di assistenza, dovendo ritenersi che in questa ipotesi non si ha una totale sostituzione della parte con il difensore bensì un semplice "affiancamento".

Indicativo di tale orientamento del legislatore è l'uso del termine "incarico" e non della locuzione "procura".

4) L'art. 12, comma 3, prevede la possibilità di conferire l'incarico anche in calce o a margine di "un atto" del processo, cioè di qualsiasi atto. Se avesse voluto, il legislatore, alla stessa stregua di quanto è previsto nel c.p.c., avrebbe potuto stabilire che l'incarico andasse conferito necessariamente nell'atto introduttivo del processo.

La scelta operata induce a ritenere che il conferimento dell'incarico possa avvenire nel corso del processo, successivamente al suo avvio.

Nello stesso comma 3 dell'art. 12 è prevista, peraltro, la possibilità di

conferire l'incarico anche all'udienza pubblica e tale norma, in quanto collocata prima di quella che prevede la proposizione del ricorso direttamente ad opera della parte interessata, esprime un principio di carattere generale.

A distanza di poco tempo è intervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza n. 189 del 7 giugno 2000, depositata il 13 giugno dello stesso anno.

La Corte era stata chiamata a pronunciarsi sulla questione di legittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3 e 24, comma 1, della Costituzione, del combinato disposto degli artt. 12, comma 5 e 18, commi 3 e 4, del D. Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui sarebbe prevista la sanzione della inammissibilità del ricorso sottoscritto dal contribuente, senza la possibilità che quest'ultimo possa nominare un difensore in un momento successivo, eventualmente su ordine del presidente di commissione o di sezione ovvero del collegio.

Secondo la Commissione tributaria provinciale di Novara, che aveva emesso in data 10 ottobre 1998 l'ordinanza di rimessione degli atti alla Corte, tali norme, prevedendo l'inammissibilità del ricorso in caso di mancata sottoscrizione di un difensore abilitato nelle controversie di valore superiore a cinque milioni di lire, sarebbero incostituzionali.

Infatti da un lato comprimerebbero il diritto alla tutela giurisdizionale, in contrasto con l'art. 24 della Costituzione, e dall'altro non potendo essere riproposto il ricorso dichiarato inammissibile, a causa della brevità dei termini di impugnazione dell'atto impositivo, sarebbero espressive di una discriminazione irrazionale, fondata sul valore della lite, e come tale in contrasto con il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione.

La Corte ha rigettato l'eccezione di incostituzionalità assumendo che le norme sono suscettibili di essere interpretate in modo da escludere i dubbi sollevati dalla Commissione tributaria provinciale di Novara.

La Corte rileva che l'art. 69, comma 2, lettera c), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, ha modificato il primo periodo del comma 3 dell'art. 18 del D. Lgs. n. 546/1992, sostituendo il precedente richiamo al comma 6 del precedente art. 12 con il richiamo al comma 5 dello stesso articolo.

Tale modifica assumerebbe un significato logico ben preciso, cioè di un richiamo all'intero comma 5 dell'art. 12, comprensivo anche della parte in cui è previsto che il giudice possa ordinare al ricorrente di munirsi, entro un termine perentorio, di assistenza tecnica, a pena di inammissibilità del ricorso. Tale richiamo appare coerente "con un sistema processuale che deve garantire la tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità che si risolvano a danno del soggetto che si intende tutelare".

Ne consegue, a giudizio della Corte, che "l'inammissibilità scatta, per scelta del legislatore tutt'altro che irragionevole, solo a seguito di ordine ine-

seguito nei termini fissati e non per il semplice fatto della mancata sottoscrizione del ricorso da parte di un professionista abilitato”.

La Corte rileva che rientra nella discrezionalità del legislatore la disciplina del diritto di difesa e che nella specie si tratta di semplice assistenza tecnica (e non anche di rappresentanza), il cui incarico, ai sensi dell'art. 12, comma 3, ultima parte, può essere conferito anche in sede di udienza pubblica.

E' noto che le sentenze di rigetto della Corte Costituzionale non hanno efficacia "erga omnes" a differenza delle sentenze dichiarative di illegittimità costituzionale e vincolano esclusivamente il giudice che ha sollevato la questione.

Tuttavia non può negarsi la particolare rilevanza che assumono anche le sentenze di rigetto, data l'autorevolezza dell'organo che le emette. Anche i giudici diversi da quello che ha sollevato l'eccezione risultano in qualche modo vincolati dall'interpretazione della Corte Costituzionale, non potendo attribuire alla norma un significato che quest'ultima ha ritenuto incompatibile con le norme costituzionali.

E' noto che la Corte di Cassazione si è espressa nel senso della inammissibilità del ricorso sottoscritto dal contribuente e non dal difensore abilitato.

L'ultima sentenza (n. 10133 del 24 maggio - 2 agosto 2000), emessa prima di quella della Corte Costituzionale (ma depositata successivamente) insiste sulla circostanza che, ai sensi dell'art.12, comma 1, le parti devono essere assistite in giudizio da un difensore tecnico munito di apposito mandato (art. 12, comma 3), il quale deve anche sottoscrivere il ricorso (art. 18, comma 3). Solo se il valore della lite non supera i cinque milioni, è possibile che il ricorso sia sottoscritto dal contribuente e solo in tale ipotesi, e non anche in altre, è prevista la possibilità per il giudice di ordinare al contribuente di munirsi di assistenza tecnica.

Al presunto contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, legato al fatto che verrebbe imposta la difesa tecnica anche a non abbienti in presenza di pretese del tutto infondate, la Corte replica che è prevista l'assistenza tecnica gratuita ai sensi dell'art.13 del D. Lgs. n. 546/1992.

La Corte di Cassazione, sez. tributaria, ha emesso un'altra sentenza, sulla medesima problematica in data successiva a quella della Corte Costituzionale: si tratta della sentenza n. 4995 del 4 aprile 2001.

La fattispecie sottoposta all'attenzione della Corte era quella di un appello che non recava la firma del difensore abilitato né nell'originale né nella copia, anche se in entrambi gli esemplari recava in calce la procura firmata dalla parte e nel solo originale la firma del professionista che certificava come autentica quella del cliente.

Nella sentenza non è contenuto alcun richiamo a quella della Corte Co-

stituzionale e pertanto non figura alcuna replica alle argomentazioni di quest'ultima.

La Corte di Cassazione si è espressa per l'inammissibilità dell'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) l'art. 18, commi 3 e 4 e l'art. 53, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, che con riguardo alla forma dell'appello rinvia al primo, prevedono la sanzione della inammissibilità ove l'atto non sia sottoscritto, tanto nell'originale quanto nella copia, dal difensore ovvero dalla parte nei limitati casi previsti dalla legge.

2) L'obbligo di sottoscrivere anche la copia è giustificato dalla possibilità offerta dalla legge al ricorrente di notificare l'atto direttamente all'ufficio fiscale a mezzo del servizio postale o mediante consegna diretta.

In caso di notifica diretta l'originale rimane al destinatario e il ricorrente deposita la copia alla segreteria della Commissione con dichiarazione di conformità all'originale.

Il controllo, quindi, sull'esistenza e sulla validità del ricorso può essere effettuato dal giudice solo sulla copia, che quindi va sottoscritta a pena di inammissibilità.

Ne consegue che nell'ipotesi di notifica diretta, il ricorso è inammissibile se la copia non è sottoscritta.

3) Le norme sui requisiti formali del ricorso "rispondono ad interessi anche pubblicistici, hanno carattere imperativo e si sottraggono alla disponibilità dei contendenti".

Nella fattispecie nessuna rilevanza è stata attribuita alla circostanza che la controparte non avesse contestato l'idoneità della firma del difensore – apposta sull'originale per certificare l'autenticità di quella del ricorrente in sede di rilascio della procura – ad integrare la sottoscrizione dell'atto.

L'orientamento della Corte sembra ispirato ad una interpretazione rigidamente letterale, suscettibile di essere foriera, in concreto, di situazioni inique. Proprio la previsione della dichiarazione, sulla copia, della conformità all'originale, di cui all'art.22 del D. Lgs. n.546/1992, segnala la rilevanza che il legislatore attribuisce all'originale, tanto più che il giudice, nell'esercizio dei suoi poteri istruttori, può ordinare l'esibizione di quest'ultimo.

La rispondenza della disciplina sui requisiti formali del ricorso ad interessi anche pubblicistici non può tradursi, soprattutto in presenza di casi dubbi, in una manifesta compressione del diritto di ottenere tutela in sede giurisdizionale.

A fronte dell'orientamento della Corte di Cassazione si pone quello contrapposto della Corte Costituzionale, già assunto dalla Commissione tributaria regionale di Palermo, ispirato ad una interpretazione sistematica delle nor-

me rispondente alla funzione garantista del sistema processuale e all'osservanza dei principi costituzionali.

Le argomentazioni proposte in sede di ricostruzione del tessuto normativo all'inizio di questo paragrafo, nonché quelle formulate dalla Commissione tributaria regionale di Palermo e dalla Corte Costituzionale, appaiono più articolate e convincenti.

Non resta che esprimere l'auspicio che i giudici di merito e la Corte di Cassazione si adeguino all'orientamento interpretativo proposto dalla Corte Costituzionale.

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Prof. Andrea PARLATO

Docente di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario presso l'Università degli Studi di Palermo

Il tema affidatomi ha le sue basi normative nell'art. 7 del D.Lgs n. 546/1992, intitolato "Poteri delle Commissioni Tributarie". Per taluni profili l'antecedente della disposizione predetta può essere ritrovato in frammentate disposizioni della pregressa normativa contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

La scomposizione normativa delle disposizioni vigenti induce a riflessioni generali e specifiche. Le prime riguardano la tecnica legislativa, con la frequente introduzione di disposizioni di rinvio.

Tali disposizioni, volte a colmare lacune normative, attraggono nel quadro normativo del processo tributario regole e discipline, contenute nello stesso ordinamento tributario ovvero in settori disciplinari diversi.

Innanzitutto la precedente considerazione deriva dall'esame del primo comma dell'art. 7, prima citato. Tale norma di riferimento prevede che "*le commissioni tributarie ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta dei dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta*", va immediatamente rilevato che il termine "facoltà" adoperato nel comma in esame è improprio e non conforme all'intitolazione dell'articolo in riferimento. Deve trattarsi di poteri piuttosto che di facoltà, atteso che si ha riguardo a situazioni giuridiche complesse consistenti in diritto-dovere.

Per altro verso è pure suscettibile di immediata attenzione interpretativa la circostanza che la norma in esame realizza una trasposizione dei poteri inquisitori attribuiti agli uffici dell'amministrazione finanziaria, in capo alle Commissioni tributarie. Poteri relativi al procedimento sono assunti per rinvio nel processo.

Invero l'apparato normativo del processo tributario contiene un'ampia costruzione tecnica basata su disposizioni di rinvio. Per questo riguardo può farsi riferimento al II comma dell'art. 1, il quale dispone che i "*giudici tributari applicano le norme del presente decreto e per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*". Si tratta di un rinvio ampio, assoggettato alla doppia condizione della mancata rego-

lamentazione e della compatibilità. In tal modo il legislatore sembra avere considerazione della esigenza di completezza e coerenza che devono caratterizzare una disciplina legislativa.

Ma le disposizioni di rinvio sono diffusamente adottate in modo specifico, come si assume dal rapporto tra norma generale e norme cosiddette/*extravaganti*, a mezzo delle quali si realizzano *positivi richiami e specifiche esclusioni*.

Effettuate queste premesse relative alla tecnica legislativa adottata è da rilevare che già questo primo comma dell'art. 7 propone il problema se dalla dizione "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti" non possa trovarsi una chiave di lettura che consenta di qualificare il processo tributario "inquisitorio" ovvero "dispositivo". Con non decisa determinazione si è trattato di *principio inquisitorio attenuato o dispositivo rafforzato*, mentre la giurisprudenza, che pur raramente effettua affermazioni circa la natura dell'istruttoria tributaria, implicitamente sembra orientarsi per la compresenza di principio dispositivo per l'allegazione delle prove e principio inquisitorio per i mezzi di prova.

Queste osservazioni consentono di rilevare che il processo tributario, riguardo al sistema di acquisizione del materiale probatorio, inquisitorio o dispositivo, sembra non avere connotazioni di particolare coerenza.

Circa l'onere della prova, ai sensi dell'art. 2697 c.c., va ricordato che chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. L'onere della prova graverebbe così sull'attore, ossia sul contribuente ricorrente.

La giurisprudenza ha però definitivamente affermato che sussiste una differenza tra attore formale e attore sostanziale. La particolare struttura impugnativa del processo induce a ritenere che l'amministrazione finanziaria, in quanto pone in essere l'atto impositivo è attore sostanziale e su di essa incombe l'onere della prova. Certamente la normativa del processo tributario non contiene un richiamo all'art. 2697 del codice civile, però la giurisprudenza tributaria ha spesso richiamato una nota distinzione tra fatti costitutivi, la prova dei quali farebbe capo all'Amministrazione finanziaria e fatti modificativi, impeditivi o estintivi, la prova dei quali ricade sul contribuente.

La Commissione può richiedere agli organi dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza notizie, chiarimenti o relazioni, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità. È pur prevista la nomina di consulenti tecnici d'ufficio. Questo incarico non può essere devoluto agli organi predetti in quanto non avrebbero il requisito della terzietà.

Di particolare rilevanza è la disposizione del terzo comma dell'art. 7, il quale prevede che "è sempre data alle Commissioni tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia".

Questa disposizione sembra confliggere con quella relativa ai limiti dei fatti dedotti dalle parti e denoterebbe una marcata attività istruttoria della quale sarebbe titolare la commissione tributaria adita.

Peraltro l'ordine di produzione documenti, per il termine "sempre", sembra abbia legittima applicazione superando il limite temporale previsto dalle disposizioni sul processo, e altresì sarebbe pure attuabile nel giudizio di appello.

Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale. L'esclusione del giuramento appare definitivamente determinata, mentre lo stesso non può affermarsi – per giurisprudenza non uniforme – circa l'ammissibilità e la valenza probatoria della prova testimoniale.

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

Relatore:

Avv. Vito BRANCA

Giudice Tributario presso la Commissione Tributaria Regionale della SICILIA

La riforma del processo tributario introdotta dall'art. 30 della legge n. 413/91, quale legge - delega, ed attuata con i decreti legislativi nn. 545 e 546 del 31/12/1992, è stata ispirata al principio generale dell'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile (art. 30 cit., lett. g) e segnatamente: *"1) previsione di una disciplina uniforme per la proposizione del ricorso nei vari gradi di giurisdizione e della trattazione della controversia in camera di consiglio in mancanza di tempestiva richiesta espressa dell'udienza di discussione; 2) previsione e disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso; 3) disciplina della sospensione, dell'interruzione e dell'estinzione del processo, nonché della decadenza dalle impugnazioni, al fine di abbreviare la pendenza del processo in relazione all'inerzia delle parti; 4) disciplina delle comunicazioni e delle notificazioni con la previsione dell'impiego più largo possibile del servizio postale; 5) previsione, quale condizione di ammissibilità dell'appello dell'ufficio, dell'autorizzazione da parte del funzionario dirigente il servizio del contenzioso della direzione regionale delle entrate e delle direzioni compartimentali del territorio e delle dogane; saranno, inoltre, stabiliti criteri e modalità per l'estinzione del giudizio a seguito di rinuncia delle parti"*.

Nell'ambito di tale assimilazione possono immediatamente scorgersi alcuni degli obiettivi perseguiti dal legislatore: la professionalizzazione e la tecnicizzazione del rito attraverso un più rigoroso quadro normativo, al fine di conseguire la riduzione del contenzioso, rendendolo di più difficile approccio rispetto alle semplici formule processuali previste dal D.P.R. n. 636/72.

Può osservarsi al riguardo che, non a caso, la legge-delega ha trovato collocazione nell'ambito di un provvedimento che prevedeva principalmente "disposizioni per agevolare la definizione delle situazioni e pendenze tributarie", ovvero nell'ambito dell'ultimo grande condono della storia repubblica-

na; essa rappresentava, nell'intenzione del governo dell'epoca ed in quel contesto legislativo di scambio che spesso ha caratterizzato i rapporti fra stato e contribuenti - *per tutte la c.d. legge delle manette agli evasori (L. n. 516/82) inserita anch'essa in un provvedimento di definizione agevolata delle pendenze fiscali* -, un autentico monito per i futuri comportamenti dei contribuenti ed un vero e proprio invito agli stessi a definire le pendenze e le posizioni pregresse, nella prospettiva di un nuovo rito tributario meno agevole e, sicuramente, più oneroso.

In questa prospettiva il richiamo al rito civile contenuto nell'art. 1, secondo comma, del D.Lgs n. 546/92 <<*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*>>, costituisce quindi una precisa disposizione di chiusura che impone al giudice tributario l'applicazione delle norme del processo civile, sia pure ove non disposto dal D.Lgs n. 546/92 ed in quanto compatibili con lo stesso.

Tale norma, tuttavia, non può essere definita un *quid novi* per l'ordinamento processuale tributario poiché anche il vecchio contenzioso conteneva una "norma di rinvio", l'art. 39 del D.P.R. n. 636/72, la quale prevedeva, appunto, che <<*Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97 e dell'art. 128*>>.

Ma dal raffronto tra vecchia e nuova norma emerge immediatamente un'importante novità rappresentata dalla <<scomparsa di ogni riferimento alle "leggi che disciplinano le singole imposte" che nell'art. 39 d.p.r. n. 636 del 1972 fungevano invece da parametro di raffronto per il filtro di incompatibilità al recepimento delle norme nel libro I del codice di procedura civile>>¹, che ha determinato la cessazione di ogni organico collegamento fra la disciplina processuale tributaria e le norme di diritto sostanziale rinvenienti dalle singole leggi di imposta.

Emerge, altresì, il superamento dell'oggettivo collegamento fra contenzioso tributario e processo civile, sia pure limitato ad alcune norme del primo libro del codice di procedura civile, operato dal citato articolo 39 e dall'attribuzione di un <<carattere gerarchicamente primario della fonte normativa

¹ (C. Glendi - Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile - in *Diritto e Pratica Tributaria I* - 2000).

processuale costituita dalle speciali disposizioni contenute nel decreto legislativo (n. 546/92 n.d.r.) di cui trattasi>>², conferendo quindi al nuovo rito lo *status* di *lex generalis* del processo tributario, laddove il rito civile interviene solo in termini di supplenza nei confronti delle norme del citato decreto legislativo “*per quanto da esse non disposto*” e previa valutazione, da parte del giudice, della “*compatibilità*” con il nuovo sistema delle norme dello stesso rito processuale civile. E questa netta chiusura con il vecchio sistema di norme procedurali ha trovato un puntuale riscontro anche nel salto di qualità, sotto il profilo lessicale, operato dal nuovo rito, ora correttamente definito, a tutti gli effetti, processo tributario in luogo della vecchia - e riduttiva - dizione di “contenzioso tributario”, che costituiva un preciso - e negativo - indice del diffuso clima di conflittualità - spesso bagatellare - che caratterizzava i rapporti fra stato e contribuenti.

Alla luce delle superiori considerazioni può pertanto affermarsi che il nuovo processo tributario, sebbene largamente informato ad alcuni principi basilari del processo civile, appare in grado di rivendicare - e svolgere - un suo ruolo autonomo ed originale ed il richiamo al rito civile non sembra, ritenuta l’ampia ed esaustiva portata dell’inquadramento tecnico/sistematico di tutte le fasi dell’attuata riforma processuale, in grado di svolgere un forte ruolo di condizionamento del comportamento del giudice tributario, e ciò anche in considerazione della affermata, ed incontestata, peculiarità del contenzioso tributario.

Detto carattere di diversità, che pure costituisce un forte segnale positivo di autonomia, è stato, tuttavia, spesso utilizzato per distinguere, purtroppo, in chiave negativa e restrittiva il ruolo del rito tributario, tanto da far affermare, in termini fortemente critici, la <<irragionevole diversità>>³ del processo tributario, che in alcun caso diventa una autentica subalternità, rispetto agli altri riti processuali, e segnatamente rispetto al rito civile, ancora inteso in termini di “diritto processuale comune” nonostante il preciso carattere di autentico *corpus juris* conseguito dall’insieme di norme che compongono il processo tributario a seguito della descritta evoluzione normativa.

E questa diversità del processo tributario, oggi maggiormente irragionevole ed anacronistica, è stata nuovamente ribadita dalla Corte Costituzionale con le recenti sentenze nn. 18/2000 e 165/2000 ed ordinanze nn. 324 e 325 del 27/7/2001, rese sulla scorta del principio della discrezionalità del legisla-

² (C. Glendi - Op. cit)

³ E. De Mita - Il Sole 24 Ore, 1° giugno 2000

tore in materia processuale e sulla assenza di riferimento alla irragionevolezza nella disciplina dei modelli processuali posti a raffronto, sebbene la vera irragionevolezza, come ha osservato acutamente l'illustre autore citato, <<sta nel sacrificio di un principio processualistico, stabilito nel Codice di Procedura Civile e che non mostra alcuna incompatibilità con la natura del processo tributario>>⁴.

Ed ancora questa diversità, paradossalmente tutelata piuttosto che censurata, continua a risolversi nell'affermazione di un principio di anomalia del processo tributario che finisce, invece, con il consacrare delle autentiche storture del sistema, che peraltro trovano origine e fondamento in criteri e ragioni di mera opportunità, quali la tutela della politica fiscale della riscossione e dei residui sussulti del *solve et repete*.

Continuare a negare ingresso, ad esempio, nel rito tributario alla prova per testi, pure surrettiziamente consentita, sia pure a titolo di elemento indiziario, solo ad una delle parti del processo - l'Ufficio - ed a negare, sempre in forza del descritto divieto, il potere del giudice di ordinare l'accompagnamento coattivo dei terzi cui sia stato ordinato di comparire in giudizio, continuare a giustificare la mancata previsione del potere del giudice di disporre la sospensione delle sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, significa volere mantenere il processo tributario, a dispetto della sua inegabile crescita tecnica e culturale e della sua delicatissima funzione di equilibrio nel rapporto stato-contribuenti, in un ruolo subalterno e comunque organico alle prevalenti ragioni di cassa dello stato.

L'anacronismo di questa posizione, che si pone anche in netta contraddizione con l'affermata parentela del rito tributario con il processo civile, emerge con maggiore evidenza ove solo si ponga attenzione alla epocale riforma introdotta dalla Legge Costituzionale del 23/11/1999 n. 2, *la c.d. riforma del "giusto processo"*, che ha modificato l'art. 111 della Carta, disponendo ai commi 1° e 2° *"la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge"*; *"Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata"*.

La portata di tali principi, ormai indiscutibilmente applicabili nei confronti di qualsiasi processo o di procedimento giurisdizionale, e quindi anche del rito tributario, rappresenta un ulteriore elemento di criticità nei confronti della presunta diversità, ancora strenuamente difesa, del processo tributario,

⁴ E. De Mita - idem.

risultando - a questo punto del dibattito sulla giusta giurisdizione - francamente difficile continuare a conciliare la negazione del principio della prova testimoniale con l'esigenza - costituzionalmente garantita - di assicurare le condizioni di parità del contraddittorio fra le parti in un sistema processuale ove ad una sola di queste - anche se solo in termini di indiziarietà - è concesso questo mezzo di prova nell'ambito un processo che si svolge davanti "*a giudice terzo ed imparziale*", sebbene organizzato e retribuito da una delle parti del processo medesimo, il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'indifferibile, e concreta, attuazione dei principi del giusto processo nel rito tributario costituirà un ineludibile banco di prova per il legislatore - che per altro verso ha già mostrato evidenti aperture nei confronti del tema delle garanzie per il contribuente con la legge n. 212 del 27/7/2000 (lo statuto dei diritti del contribuente) - e per il Giudice delle leggi, che non potranno ulteriormente sottrarsi, ciascuno nella propria specifica funzione, al compito di adeguare il processo tributario alla nuova normativa costituzionale di garanzia, eliminando definitivamente l'abusata "irragionevolezza" di questo sistema giurisdizionale e consentendo, finalmente, di poter attuare il giusto processo tributario.

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Pietro FERRARO

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della SICILIA

Prima di entrare nello specifico argomento di cui ora ci occuperemo, “La redazione della sentenza”, consentitemi di fare qualche breve notazione proprio **sulla sentenza**. Che cosa è la sentenza? Essa è, sì, l’atto finale del processo, l’atto con cui si pone fine ad una controversia, l’atto col quale il giudice – ordinario o amministrativo, monocratico o collegiale – dichiara l’esistenza o l’inesistenza della norma di legge pretesa. Ma quel che mi preme ora rilevare è che essa si pone come il momento **più alto** dell’attività giurisdizionale, quello, appunto, in cui, l’organo previsto dalla legge, quasi in maniera sacrale, “**jus dicit**”, regolando i rapporti fra i soggetti del diritto, ed attuando in concreto l’astratto comando della legge, sotto il cui impero riposa ogni convivenza civile. Ricordiamo il detto: “*Servi legom sumus ut liberi esse possimus*”. Onde l’importanza dell’argomento oggetto, ora, della nostra attenzione.

Nella trattatistica più moderna la sentenza, in quanto concorre alla formazione della giurisprudenza, a volte qualificata addirittura come **diritto vivente**, è giustamente annoverata, quanto meno di fatto, tra le fonti, sia pure indirette, del diritto, e trova il suo fondamento, prima ancora che nelle leggi ordinarie, nel titolo IV (artt. 101-113) della nostra Carta Costituzionale, che regola l’ordinamento giurisdizionale, e che, fra l’altro, ha tra i suoi basilari principi – è bene tenerlo presente – la soggezione dei giudici, e quindi anche dei giudici tributari, nell’esercizio delle loro funzioni, soltanto alla legge. Regolamenti, circolari, istruzioni ed atti simili quindi – in osservanza del criterio di ripartizione di attribuzioni tra gli organi di giurisdizione e gli organi di amministrazione – possono trovare applicazione, od essere punti di riferimento, solo se non in contrasto con norme di legge, altrimenti, com’è ben noto, debbono essere, dal giudice non presi in considerazione, o dichiaratamente disapplicati, ciò che del resto è detto esplicitamente all’art. 7 ult. comma del D.L.vo n. 546 del 1992, che fa salva, peraltro, l’impugnazione di tali atti nella diversa sede competente.

Sia dal punto di vista formale, che dal punto di vista sostanziale, la sentenza del giudice tributario, salvo alcuni peculiari aspetti, non differisce, di regola, dall’ordinaria sentenza civile. Essa, dopo la discussione della contro-

versia in pubblica udienza, o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore al collegio (se si tratta di sentenza collegiale), è deliberata in segreto nella camera di consiglio. Solo se ne ricorrono precisi motivi, la deliberazione può essere rinviata ad altra camera di consiglio, non oltre trenta giorni dopo. Tali motivi possono essere individuati o nella necessità di approfondire lo studio dei documenti e degli atti processuali, qualora, come talvolta accade, essi siano numerosi; o nella difficoltà delle questioni trattate, e quindi nella necessità di effettuare migliori ricerche di leggi o di giurisprudenza; ovvero, perché no?, nella necessità di meditare sulle argomentazioni prospettate dalle parti in sede di discussione della controversia, se discussione vi sia stata, e di cui tener conto, poi, nella redazione della sentenza, per condividerle o per confutarle, o, ancora, per dichiararle irrilevanti o non pertinenti.

Abbiamo detto che la sentenza è deliberata "in segreto", nella camera di consiglio: ciò vuol dire che alla sua deliberazione, non deve esser presente, fra l'altro, il segretario che ha assistito il giudice, e che ha redatto il relativo verbale.

L'art. 35 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 dispone che alle deliberazioni del collegio si applicano le disposizioni degli artt. 276 e seguenti del codice di procedura civile (esclusa, come si dirà meglio in seguito, la pronuncia di sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande) il che val quanto dire:

- che alla deliberazione possono partecipare soltanto i giudici che hanno assistito alla discussione;

- che il collegio, se si tratta di decisione collegiale, sotto la direzione del presidente, decide gradatamente le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio, e quindi il merito della causa;

- che la decisione è, ovviamente, presa a maggioranza di voti: il primo a votare è il relatore, quindi l'altro giudice ed infine il presidente, e ciò su ognuna delle soluzioni prospettate, se siano plurime, sino alle due finali, tra le quali scegliere;

- che, chiusa la votazione, il presidente scrive e sottoscrive il dispositivo, mentre la motivazione è stesa poi dal relatore, a meno che il presidente non ritenga di stenderla egli stesso o di affidarla all'altro giudice. Sia detto qui per inciso, nulla vieta, ovviamente che la sentenza sia scritta a quattro od anche a sei mani, voglio dire che sia il frutto della collaborazione di tutti e tre i componenti del collegio, se si tratti di sentenza collegiale, salvo, si capisce, per la sottoscrizione, che deve essere sempre e solo del presidente e del relatore.

Quali siano gli elementi “formali” della sentenza del giudice tributario è indicato nell’art. 36 del D.L.vo 546/92: essa, come tutte le sentenze, è intestata alla Repubblica Italiana, è pronunciata in nome del popolo italiano, deve contenere l’indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori, la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto, ed infine il dispositivo, la data della deliberazione e, come si è detto, la sottoscrizione del presidente e del relatore.

Ovviamente è opportuno, dico meglio, è necessario, che, se vi sia stata riunione di procedimenti ai sensi dell’art. 29 del D L.vo 546/92, o, in appello, ai sensi dell’art. 335 cod. proc. civ., lo si evidenzi già nell’epigrafe, con l’indicazione delle parti e dei difensori anche della controversia “riunita”. Altrimenti, l’epigrafe sarebbe incompleta.

Come ben sappiamo, in genere è la segreteria del giudice che appronta degli stampati e predispose l’epigrafe della sentenza, ma è bene che il giudice controlli i dati che vi sono apposti, ed eventualmente li corregga o li integri. Compito del pari della segreteria è poi, com’è noto, quello della pubblicazione della sentenza, e degli adempimenti successivi.

Come si scrive una sentenza?

Intanto direi – e scusate la banalità dell’affermazione – preferibilmente a macchina o col computer, per evitare i notevoli sforzi che talora occorre fare per leggerla, quando l’estensore ha una grafia non chiara.

Verrebbe da dire poi – e di nuovo chiedo scusa per l’affermazione – che la sentenza dev’essere scritta in italiano, possibilmente un italiano corretto. Con ciò non intendo dire che debba essere un italiano da “grandi scrittori”, che si debba necessariamente usare una lingua elegante e forbita: la sentenza, è ovvio, non è un’opera letteraria, non deve concorrere al premio Strega od al premio Bancarella. Intendo dire, tanto per cominciare, che non vi si debbono usare termini dialettali di uso non generale, di difficile od impossibile comprensione per chi non conosca quel dialetto, e se proprio li si debba per necessità usare, che se ne indichi subito, tra parentesi, l’equivalente termine italiano, o, in caso di termine o espressione intraducibile alla lettera, che si usi poi una perifrasi che faccia capire quel che si è inteso dire. Ricordo che molti anni fa un collega parecchio più anziano di me ed a suo tempo molto noto – il fu presidente Luigi Bianchi d’Espinosa, presidente di sezione della Corte di Cassazione, e che fu poi anche Presidente della Corte di appello di Milano – mi raccontò di un processo per il furto di un “chiantullo”, processo giunto in Cassazione senza che nessuno dei giudici di merito si fosse preoccupato di chiarire di che cosa si trattasse, sicchè.....il “chiantullo”, pur menzionato in una sentenza resa “In nome del popolo italiano”, restò per quei giudici di legittimità, sempre, un mistero. Evidentemente, nessuno dei componenti di quel

collegio della Cassazione proveniva dalla regione in cui veniva usato quel termine.

Si debbono evitare, poi, espressioni retoriche, reboanti, immaginifiche – diverse, cioè, senza necessità, da quelle semplici: se dobbiamo dire “Roma”, diciamo “Roma”, e non “la Capitale d’Italia”, “la Città Eterna”, e simili. Ammessi, ovviamente, sono i termini tecnici propri della materia che trattiamo: le parole “accise”, “litisconsorzio”, “revocazione”, “sgravio” (per quanto brutta, questa, fa pensare ad una partoriente), ecc ..., hanno naturalmente diritto di asilo nelle nostre sentenze ancorché non siano di immediata comprensione. D’altra parte tutte le scienze (ed il diritto una scienza è anche se a volte è ...la scienza dell’opinabile), tutte le scienze, dicevo, hanno la loro terminologia non accessibile a “quisque de populo”, e basti all’uopo pensare alla medicina, alla fisica ecc. ..., e non è vero, come qualcuno dice, che tutti, ma proprio tutti, dovrebbero essere in grado di capire non solo il senso e la portata, ma anche ogni parola di una sentenza, altrimenti, in certo modo, non ci sarebbe bisogno di avvocati e difensori tecnici in genere.

Accuratamente da evitare, sempre a proposito di stile della sentenza, sono i periodi lunghi o lunghissimi, involuti o infarciti di frasi incidentali, nei quali è facile “avvitarsi”, con grosse difficoltà per l’estensore, poi, per uscirne, e con altrettante difficoltà, per il lettore, di seguirne e capirne il senso; ovvero i periodi tronchi, interrotti a mezzo, che ovviamente lasciano, per così dire, in aria il pensiero dell’estensore, e non ne fanno capire il senso. E da evitare come la peste, infine, gli anacoluti, del tipo, per intenderci, “io speriamo che me la cavo”....., i solecismi di ogni genere, e le espressioni ampollose od inutilmente enfatiche, che non si addicono ad un documento essenzialmente **razionale** quale deve essere una sentenza, e che richiede, solamente, proprietà di linguaggio.

Questo per quanto riguarda lo stile.

Quanto deve essere lunga una sentenza?

Come abbiamo visto sopra, l’art. 36 del D.L.vo 546/92 dice che essa deve contenere “la **concisa** esposizione dello svolgimento del processo” e la “**succinta** esposizione dei motivi in fatto e in diritto”. Concisa...succinta...sono gli aggettivi usati. Ciò corrisponde, grosso modo, al dettato dell’art. 118 disp. attuaz. cod. proc. civ, che, a proposito della motivazione, dice che essa consiste nella “esposizione dei fatti **rilevanti** della causa, e delle ragioni giuridiche della decisione”, e prosegue con l’affermare: “Debbono essere esposte **concisamente**, e in ordine, le questioni discusse e decise dal collegio ed indicati le norme di legge e i principi di diritto applicati”. Il richiamo alla **concisione**, insomma, è reiterato, ciò che ben si spiega con la natura dell’atto “**sentenza**”, che non deve **mai** essere inteso come un elaborato nel quale

fare vano sfoggio di sapienza dottrinarica o peggio ancora discutere dei massimi sistemi: chi vuole e ne ha il talento può ben esprimersi su determinati argomenti scrivendo libri, monografie, articoli da pubblicare in giornali o in riviste giuridiche ecc...., ma non è autorizzato a valersi della sentenza quasi come un suo privato strumento: con la sentenza si deve rendere giustizia, e non erudire, o prevalentemente erudire, l'utente della giurisdizione, il cui unico interesse è quello di ottenere il riconoscimento dei propri diritti.

Di contro, le norme che abbiamo citato indicano che **tutto** ciò che è rilevante – ma lo diremo meglio fra poco – deve trovare spazio nella sentenza, la quale non deve presentare lacune rispetto alle questioni oggetto delle controversie. In conclusione, la sentenza deve essere un elaborato **sobrio**, ma completo, tale da rendere pienamente edotte le parti delle ragioni dell'esito della causa.

Andiamo più propriamente ai contenuti generali, con la notazione, sostanzialmente già sopra adombrata, che la sentenza, oltre all'epigrafe, consta – com'è ben noto – essenzialmente di tre parti che formano, però un tutt'uno. Esse – ben lo sapete – sono:

lo svolgimento del processo;

la motivazione (e non **le motivazioni**, come stucchevolmente usano dire i giornalisti, dato che per motivazione deve intendersi, appunto, il complesso **dei motivi**);

ed il dispositivo con la sottoscrizione.

Nulla vieta che le prime due siano, per così dire, “accorpate o fuse”, sotto la vetusta ed usuale frase “in fatto e in diritto”, ma se le si distingue (indicando: svolgimento del processo, e poi, motivi della decisione) ne guadagna un po' la struttura grafica, col risultato di una maggior chiarezza visiva. Ma, ripeto, si tratta di questione quasi di nessun conto, perché quel che più rileva è, senza ombra di dubbio, il contenuto.

Nella prima parte il giudice esporrà i fatti di causa. Poiché l'ordine cronologico è, a mio parere, quasi sempre ordine logico, e poiché in primo grado la parte attrice, il ricorrente, è sempre il contribuente – persona fisica, società di fatto o persona giuridica – che impugnano un avviso di accertamento, un avviso di liquidazione, una cartella esattoriale conseguente ad una iscrizione a ruolo..... o altro atto comunque impositivo, ovvero, ancora, si dolgono del silenzio della Pubblica Amministrazione, in riferimento, ad esempio, ad una istanza di rimborso d'imposta, il giudice anzitutto – verificata la regolare notificazione del ricorso introduttivo e la regolare costituzione in giudizio del ricorrente – esporrà le ragioni poste dal contribuente a sostegno della sua impugnazione (e questa è la “causa petendi” della domanda), unitamente alle sue richieste (ad esempio, annullamento o modifica dell'atto, condanna della P.A. al pagamento di una somma di denaro, insomma il così detto “pe-

titum”), nonché, se l’Ufficio si sia regolarmente costituito, le ragioni che questo eventualmente opponga a quelle del ricorrente, e le eccezioni non rilevabili d’ufficio.

Seguirà, naturalmente, una sintetica esposizione delle ulteriori vicende processuali, nella quale, nei congrui casi, si darà conto:

– anzitutto, dell’avvenuta regolare notificazione dell’avviso di trattazione per l’udienza fissata, alle parti costituite (ricorrente, e Amministrazione finanziaria, Ente locale o Concessionario del servizio di riscossione), con l’osservanza del termine dilatorio di cui all’art. 31 del D.L.vo 546/192. Poiché è ben possibile che prima della trattazione della controversia vi sia stata costituzione in giudizio di un terzo, sia esso litisconsorte necessario o facoltativo, o comunque costituzione in giudizio di un terzo anch’egli destinatario dell’atto impugnato o comunque parte del rapporto tributario controverso, che intervenga volontariamente, l’avviso di trattazione deve essere stato regolarmente notificato anche a lui.

Quanto sopra è della massima importanza, perché attiene ai presupposti necessari per la valida costituzione ed il valido sviluppo del contraddittorio, sicché, se detti presupposti siano viziati o carenti, di nient’altro può poi discutersi, in motivazione, se non, anzitutto, delle relative conseguenze.

Considerato che l’art. 14 del D.L.vo 546/92 dispone che se l’oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi debbono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuno di essi (litisconsorzio necessario) è ben possibile che poi, nel corso del processo, sia stata disposta l’integrazione del contraddittorio nei confronti del terzo interessato. In tal caso il giudice ne farà menzione, spiegherà le ragioni del disposto intervento in causa, dirà se l’ordinanza d’intervento è stata eseguita nel termine perentorio assegnato, se il terzo si è costituito, e quale posizione difensiva egli abbia a sua volta assunto. Analogamente, se vi sia stato un successivo intervento volontario di un terzo interessato;

– in secondo luogo, si dirà della riunione di cause per connessione, eventualmente disposta, dal presidente di sezione o dallo stesso collegio, ai sensi dell’art. 29 del D.L.vo 546 del 1992.

– ancora, dell’eventuale deposito di documenti ulteriori, di memorie e di repliche, ai sensi dell’art. 32 del D.L.vo citato, con l’indicazione della loro tempestività o intempestività. Nel caso di deposito di alcuno di tali atti fuori dai termini (liberi) per ognuno di essi indicati nell’art. 32, è ovvio che non possa tenersene conto, per la verificatasi decadenza della parte. Altrettanto ovvio è che memorie e repliche data la natura di tali atti – non possano contenere domande nuove, né eccezioni che non siano rilevabili d’ufficio, pena, altrimenti, la loro inammissibilità.

Si darà conto poi, sempre nello svolgimento del processo:

– dell'eventuale sospensione **dell'atto** impugnato (o, in appello, delle sole sanzioni), sospensioni concesse ai sensi degli artt. 47 del D.L.vo 546/92, o dell'art. 19, comma 2°, del D.L.vo n. 472 del 1997;

– inoltre, delle eventuali sospensione od interruzione **del processo**, precedentemente verificatesi, per alcuno dei motivi previsti dagli artt. 39 e 40 del citato D.L.vo, e cioè se sia stata presentata querela di falso, se sia sorta e sia stata decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone (diversa da quella di stare in giudizio) – ed in tali casi, evidentemente, il processo è stato sospeso, perché si tratta di questioni che sono di esclusiva competenza del giudice ordinario – ovvero – ed in siffatta evenienza è stata dichiarata l'interruzione del processo – se si sia verificato alcuno degli accidenti elencati nel citato art. 40 (morte o perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti private o del suo legale rappresentante, o la cessazione di tale rappresentanza, oppure la morte, la radiazione o la sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 19).

Da notare che tutte le superiori ipotesi, di sospensione od interruzione del processo, ricalcano le medesime ipotesi formulate nel codice di rito per l'ordinario processo civile (artt. 295 e ss.), con la variante che – nel processo tributario – non è però prevista la sospensione per mera istanza (concorde) di tutte le parti, sia pure per il solo periodo di quattro mesi, ciò che trova agevole spiegazione nella natura degl'interessi coinvolti, discutendosi di tributi, e nell'interesse della Finanza ad una sollecita definizione della controversia.

Identici a quelli del rito ordinario sono gli effetti della sospensione e dell'interruzione (durante le quali non possono essere compiuti atti del processo, e si verifica l'interruzione dei termini), e grosso modo analogo è il meccanismo di ripresa del processo sospeso o interrotto, per il che dispone l'art. 43 del D.L.vo 546/92.

Si farà menzione, poi, dell'istruzione della causa, eventualmente compiuta, e dell'istanza di trattazione di essa in pubblica udienza, che sia stata presentata da una delle parti o da entrambe.

A proposito della prima, qui è appena il caso di rilevare che essa – ai sensi dell'art. 7 del D.L.vo che regola il processo tributario – può esser costituita, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, nell'accesso, nella richiesta di dati, d'informazioni e chiarimenti agli uffici tributari ed all'ente locale impositore, nonché allo stesso contribuente-ricorrente. Il giudice farà menzione, altresì, delle relazioni eventualmente chieste ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compreso il Corpo della Guardia di Finanza, nonché dei documenti di cui abbia disposto il deposito, perché ritenuti necessari ai fini della decisione della controversia, e, ancora, della consulenza

tecnica eventualmente ordinata. Com'è noto, nel processo tributario non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

A proposito della seconda, e cioè dell'istanza di trattazione della causa in pubblica udienza, è da ricordare che essa deve essere stata proposta e notificata all'altra parte nel termine decadenziale di cui all'art. 32 comma 2° del D.L.vo, richiamato dal successivo art. 33 (fino a dieci giorni liberi prima della data di trattazione), sicchè, se tale termine non sia stato osservato ed il giudice abbia rilevato la decadenza e non ammesso la parte alla discussione, l'estensore della sentenza confermerà, appunto con tale motivazione, l'avvenuto rigetto della relativa istanza.

Seguiranno, infine, le conclusioni e richieste – eventualmente anche istruttorie – delle parti costituite.

Va da sé che l'estensore della sentenza non è obbligato a seguire strettamente, nell'esposizione delle vicende processuali, lo stesso ordine da me fin qui indicato, al quale potrà apportare le varianti che riterrà opportune, ovvero quelle suggerite dal particolare “*iter*” della causa, salvo, si capisce, a non anteporre in modo illogico l'esposizione di fatti o atti che debbono necessariamente essere indicati dopo, o, viceversa, incoerentemente posporli.

Tutto quanto sopra detto vale per la sentenza di primo grado, ma a grandi linee e con le opportune varianti, vale anche per quella di appello. Ben s'intende, infatti, che in questo secondo caso si potranno omettere, ovvero esporre molto sinteticamente, alcuni “passaggi” dell' “*iter*” di primo grado, epperò si dovranno:

- esporre l'esito della causa in prime cure, e le ragioni – in fatto e/o in diritto – poste dalla Commissione Provinciale a sostegno della sua decisione;
- indicare la parte o le parti appellanti, ed i motivi d'impugnazione;
- illustrare la posizione difensiva assunta dalla parte appellata, se costituitasi, e l'eventuale appello incidentale dalla stessa proposto;
- dire poi delle vicende processuali del giudizio di secondo grado, e indicare le conclusioni in questa sede prese dalle parti.

Nella seconda parte della sentenza, vale a dire nella motivazione, il giudice dà conto delle ragioni che lo hanno convinto ad adottare la sua decisione. Ricordiamo che è lo stesso art. 111 della Costituzione a **prevedere** che tutti i provvedimenti giurisdizionali debbano essere motivati, ciò che rivela l'importanza della motivazione. Certo, questa è la parte più **qualificante** della sentenza, ed insieme quella che si presta, o più si presta, alle censure delle parti, siano esse totalmente o parzialmente soccombenti, ed a volte anche (e non sempre a torto) delle parti vittoriose. Qui assumono grandissima rilevanza, non nell'ordine: la chiarezza, la completezza, l'interpretazione dei fatti e la

valutazione delle prove, quella che potrebbe definirsi “la sistematica logica”, e la rispondenza col dispositivo.

Oltre che **essenziale**, infatti, la motivazione, dev’essere “**chiara**” tale che lasci facilmente intendere quali siano le ragioni che hanno indotto il giudice a decidere la causa in un modo piuttosto che in un altro. Preferibilmente, le argomentazioni debbono essere **semplici** – non nel senso della banalità o propriamente della elementarità – sebbene in quello della “**linearità**”. Debbono, inoltre, essere scevre da ambiguità, ed avere il requisito della massima **coerenza**, sicchè vanno evitate affermazioni il cui senso deponga o possa essere inteso (o frainteso) per una soluzione diversa da quella in realtà adottata.

La **completezza**: debbo dire che purtroppo avviene con una certa frequenza di leggere sentenze di giudici tributari molto, troppo sbrigative, nelle quali a mala pena si capisce di che cosa si tratta, e sentenze, sia di primo che di secondo grado, nelle quali non vengono comunque prese in esame **tutte** le doglianze del contribuente-ricorrente, ovvero dell’appellante e della parte appellata. È ben vero che spesso molti motivi d’impugnazione dell’atto amministrativo, ovvero di gravame della sentenza appellata, sono palesemente pretestuosi o infondati, ma ciò non vuol dire che non debbano perciò essere presi in considerazione e correttamente – se pur sinteticamente – confutati, pena, altrimenti, il rischio d’incappare nel vizio di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia prospettato dalle parti, di cui all’art. 360 n. 5 cod. proc. civ., che rende la sentenza di appello censurabile in Cassazione.

Valga per tutti un esempio: spesso i ricorrenti denunciano in primo grado il difetto di motivazione dell’atto impositivo loro notificato (un avviso di accertamento, un avviso di rettifica ecc...), ed in secondo grado, poi, il difetto di motivazione della sentenza che non ha esaminato tale punto, chiedendone addirittura la declaratoria di nullità per tale ragione. Or, mentre è da dire che una siffatta richiesta non può essere accolta, per il noto principio, sancito dall’art. 161, comma 1°, cod. proc. civ., secondo cui i motivi di nullità delle sentenze soggette ad appello o a ricorso per cassazione, in applicazione del criterio di assorbimento dell’invalidità nell’impugnazione, si convertono in motivi di gravame, sicchè il giudice di appello che è anch’esso giudice di merito – nel nostro caso la Commissione tributaria regionale – può ben sopperire alla lacuna della sentenza appellata, integrandone la motivazione, va poi soggiunto che il difetto denunciato è quasi sempre di facile valutazione, sussistendo oltretutto un’ampia e pressochè univoca giurisprudenza della Corte di Cassazione in proposito, sicchè non si giustifica davvero l’omissione del suo esame, che quasi sempre può tradursi in poche righe di sentenza.

Nella mia esperienza di giudice tributario di appello ho notato, inoltre, che spesso, in primo grado, non vengono presi in esame i motivi **subordina-**

ti d'impugnazione dell'atto amministrativo, formulati dai ricorrenti, come quando, ad esempio, il contribuente impugna un avviso di accertamento chiedendone il totale annullamento, e, **in subordine**, chiede almeno l'esclusione o la riduzione delle sanzioni inflittele. Ora ciò si pone in contrasto col principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 cod. proc. civ., secondo il quale "il giudice deve pronunciare su **tutta** la domanda", pena, altrimenti, il vizio di "omessa pronuncia". "En passant", è da notare tuttavia che tale vizio non è configurabile, sia in primo grado che in appello, in riferimento a motivi integrativi, od a domande, che il giudice non era tenuto a prendere in esame, in quanto proposti, rispettivamente, oltre il termine di cui all'art. 24 del D.L.vo, ovvero in violazione del divieto di domande nuove, di cui al successivo art. 57, nonché in riferimento al mancato esame di un'istanza istruttoria, che può dar luogo al diverso vizio di omesso esame di un punto decisivo, ai sensi dell'art. 360 n.5 cod. proc. civ.

Del pari da non approvare, sempre a proposito di completezza della motivazione, è la c.d. "motivazione apparente", ossia quella che reca affermazioni puramente apodittiche, oppure – nel caso di sentenza di appello – quella che si limita a recepire acriticamente la motivazione della sentenza impugnata, senza tenere nel dovuto conto le censure contro di essa esposte dagli appellanti. Ammessa è invece la motivazione di appello "per relationem", quando il giudice di secondo grado richiami, sì, nella sua pronuncia, gli elementi essenziali della motivazione della sentenza impugnata, epperò non si limiti a farli propri, ma confuti le censure contro di essa formulate con i motivi di gravame. In caso contrario la pronuncia è nulla, come anche recentemente ha giudicato la Corte di Cassazione, con la sentenza n.741 del 23 marzo u.s.

Peraltro, una cosa è la completezza, ed altre cose sono l'ultrapetizione e l'extrapetizione – due degli altri vizi da cui può essere affetta una sentenza – e che si verificano quando il giudice, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., pronuncia oltre la domanda, o su domande non proposte. Mi è occorso proprio da recente, in appello, di leggere una sentenza con la quale la Commissione Provinciale, dopo avere giudicato della debenza di un'imposta di successione a carico di due fratelli, aveva poi anche disposto – oltretutto senza che vi fosse domanda – la quantificazione delle quote d'imposta a carico di ciascuno di essi, nel rapporto interno fra loro, materia, questa, che esula dalla giurisdizione-competenza del giudice tributario, essendo invece di esclusiva competenza del giudice civile.

Sempre a proposito di completezza della sentenza – e per terminare sul punto, ma molto ci sarebbe ancora da dire – è qui opportuno ricordare che nel processo tributario, ai sensi dell'art. 35, ultimo comma del D.L.vo, non sono ammesse le sentenze "non definitive" di cui all'art. 279 del codice di proce-

dura civile (quelle che nel precedente codice processuale venivano chiamate “sentenze parziali”), sicchè il giudice tributario, con unica pronuncia, deve decidere su **tutte** le domande proposte e su **tutte** le eccezioni, senza poter rimettere al prosieguo, con ordinanza, la decisione sulle questioni residue. Come ha notato un commentatore, la riforma ha inteso così eliminare ogni **ramificazione** del procedimento suscettibile delle complicazioni rappresentate, appunto, dalle sentenze parziali, dalle riserve d’impugnazione e dalle impugnazioni immediate o differite dei provvedimenti non definitivi. E neppure è consentita la separazione della pronuncia sull’“an debeatur” da quella sul “quantum”, con eventuale condanna al pagamento di una somma a titolo di anticipazione posto che anche in tal caso si avrebbe violazione del divieto di sentenze non definitive, nel contenzioso tributario. Insomma nel processo tributario non è ammessa la decisione **progressiva** per tappe successive, della controversia.

La **valutazione dei fatti e delle prove poi** – ai sensi dell’art. 116 cod. proc. civ., e salvo che la legge disponga altrimenti, – è rimessa al prudente apprezzamento del giudice, che, sul punto, ha modo di dimostrare la propria saggezza ed il proprio equilibrio. Anche qui ci sarebbe moltissimo da dire. Mi limito a rilevare, un po’ alla rinfusa:

– che il giudice, ai sensi dell’art. 115 cod. proc. civ., può, senza bisogno di prova, porre a fondamento della sua decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza;

– che in motivazione, quando entrambe le parti siano costituite, si possono dare per provati i fatti non contestati;

– che la consulenza tecnica, quando non sia volta all’accertamento di fatti materiali, ma consista in una indagine essenzialmente critica e valutativa, non costituisce un vero e proprio mezzo di prova, ma serve solo a fornire al giudice argomento alle proprie valutazioni, che rimangono però autonome, sicchè egli può ben discostarsi dal parere del consulente, purchè lo faccia avvedutamente e, soprattutto, motivatamente.

Andiamo a questo punto ai contenuti più **specifici** della motivazione, ed a quella che ho chiamato sopra la “**sistematica logica**”. Poiché la sentenza non è un documento “a tesi” – non si propone cioè, programmaticamente, la dimostrazione di alcunchè, ma ha la sola funzione di rendere giustizia in modo obiettivo, “juxta alligata et probata”, come si dice – il criterio che deve presiedere alla sua redazione non può che essere quello dell’applicazione della legge (e nei casi esplicitamente previsti, dell’equità), e la motivazione deve seguire un filo **essenziale, razionale e logico**.

Dico essenziale, perché nella sentenza non deve **mai** essere contenuto nulla che non sia necessario. A volte può essere opportuno, sì, fare la così det-

ta “doppia motivazione”, quando, cioè, un’argomentazione, pur ritenuta dal giudice, da sola, “valida” e “decisiva”, presenta comunque un qualche aspetto di dubbio, di debolezza o di opinabilità, e vi siano anche ragioni del tutto diverse che consentono, però, di giungere alla medesima conclusione, di accoglimento o di rigetto della domanda. Ma questa, in genere, è l’eccezione, e non la regola, mentre, per altro verso, del tutto regolare è che una serie di motivi, tutti del medesimo segno o di analoga valenza, concorrano alla medesima conclusione.

I requisiti della razionalità e della logica poi, in sintonia col criterio già detto dell’essenzialità, comportano che il giudice debba in primo luogo occuparsi, nella motivazione, delle questioni che possono definire il giudizio senza l’esame del merito, o senza l’ulteriore esame del merito, vale a dire delle questioni pregiudiziali c.d. di rito, e delle questioni preliminari di merito.

Così, il giudice esaminerà per prime, anche d’ufficio, le questioni di giurisdizione, quelle che Redenti chiamava di giurisdizione-competenza, e se riterrà che la controversia innanzi a lui introdotta esula da quelle elencate all’art. 2 del D.L.vo 546/92, dichiarerà senz’altro il proprio difetto di giurisdizione, legittimamente omettendo (anzi, **doverosamente** omettendo) ogni esame del merito. Poiché la materia della giurisdizione è sottratta alla disponibilità delle parti, il difetto di giurisdizione può essere da queste sollevato, e può essere rilevato d’ufficio, in ogni stato e grado del processo.

In secondo luogo esaminerà le questioni di competenza – di competenza per territorio, l’unica di cui può discutersi nel processo tributario – la quale, ai sensi dell’art. 5 del D.L.vo, è inderogabile dalle parti. Da notare che l’eccezione d’incompetenza è proponibile, e l’incompetenza per territorio è rilevabile anche d’ufficio, soltanto nel grado al quale si riferisce il vizio. Di **competenza funzionale** od in senso “verticale” si parla invece, in dottrina, a proposito del giudice competente per territorio a conoscere della controversia in secondo grado, ed anche questa è, ovviamente, inderogabile e rilevabile d’ufficio, non essendo concepibile che la Commissione tributaria regionale di una regione conosca dell’appello proposto da una delle parti avverso la sentenza emessa dalla Commissione provinciale di una regione diversa.

Da notare ancora che il difetto di giurisdizione erroneamente dichiarato, e la competenza per territorio del pari erroneamente negata, dal primo giudice, costituiscono due dei pochi casi in cui la Commissione tributaria regionale, ai sensi dell’art. 59, 1° comma, del D.L.vo 546/92, può rimettere la causa alla Commissione tributaria provinciale.

Debbo dire, peraltro, che la legge che regola il processo tributario si occupa delle questioni di giurisdizione e di competenza, e delle relative eccezioni sollevabili d’ufficio o rilevabili dalle parti, perché, evidentemente, non poteva farne a meno, per la completezza del sistema, ma le norme in propo-

sito, sono, una volta tanto, così chiare, che è davvero difficile che le parti possano sbagliare, ed adire un giudice tributario non competente per territorio, o privo di giurisdizione in riferimento al tributo di cui si discute. Nella mia pluriennale esperienza di giudice tributario mi è occorso solo un paio di volte di dichiarare il difetto di giurisdizione, una volta, se non ricordo male, per un ricorso in materia d'imposta di bollo, che com'è noto non è compresa nell'elencazione di cui all'art. 2 del D.L.vo, ed un'altra volta, come ho detto prima, in riferimento ad una controversia tra privati in materia d'imposta di successione. E mai mi è occorso di trattare questioni di competenza per territorio. A puro titolo di cronaca ricordo qui al cortese uditorio che è in corso fra i giudici tributari un vivo dibattito – che ha avuto ampia eco nel I° Congresso dell'Associazione magistrati tributari svoltosi negli ultimi giorni dello scorso mese di ottobre ad Ancona – circa l'opportunità dell'ampliamento della giurisdizione-competenza delle Commissioni tributarie, con l'estensione di essa a tutte o quasi tutte le imposte e tasse, comprese quelle doganali ed automobilistiche. E ciò non solo per ricondurre almeno ad una tendenziale unità la materia del relativo contenzioso, ma anche per scongiurare il pericolo che molti paventano in riferimento al recente notevole calo del contenzioso stesso, e cioè il pericolo della soppressione delle Commissioni tributarie e della devoluzione di tutta la materia al giudice ordinario, come sembra sarebbe nelle intenzioni di alcune forze politiche, o meglio di alcuni componenti di forze politiche, le quali in proposito avrebbero un orientamento c.d.transversale. Ma ciò esula dall'argomento di cui oggi parliamo, e.....più non ne narro.

Molto frequenti invece – per tornare al nostro tema della “redazione della sentenza” – sono i casi di pronunzie d'inammissibilità, che, anch'essi, impediscono l'esame del merito della causa, sicchè il giudice deve limitarsi a rilevarli. Cito, a solo titolo di esempio, quello della inottemperanza all'ordine, dato alla parte, di munirsi del difensore tecnico, di cui all'art. 12 ultimo comma del D.L.vo, quello della tardività od inammissibilità del ricorso, per mancata osservanza del termine di proposizione di cui all'art. 21, o del termine di costituzione in giudizio del ricorrente, di cui al successivo art. 22; e, nel giudizio di appello, quello della tardività dell'impugnazione per la mancata osservanza del termine breve di cui all'art. 51 (sessanta giorni, decorrenti dalla notificazione della sentenza), o del termine lungo di cui all'art. 327 cod. proc. civ. richiamato dall'art. 38, comma terzo del D.L.vo, in caso di mancata notificazione della sentenza (e cioè un anno e quarantasei giorni).

Da ricordare ancora, per quel che riguarda il processo di secondo grado, che in materia di impugnazioni vige – com'è naturale – il principio devolutivo (art. 56 del D.L.vo), sicchè la Commissione tributaria regionale deve occuparsi solo delle questioni ed eccezioni riproposte in appello – essendosi, sulle altre, eventualmente, formato il c.d. “giudicato interno” – e che, in ap-

pello, non possono proporsi domande nuove, o sollevarsi nuove eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio (art. 57), sicchè, d'ufficio, esse vanno dichiarate inammissibili.

Impedisce l'esame del merito della causa, infine, la rinuncia al ricorso, od all'appello, che, se accettata (quando deve esserlo, il che non si verifica sempre), e se ritenuta regolare, conduce alla declaratoria di estinzione del giudizio, ai sensi dell'art. 44 del D.L.vo 546/92.

Se non ricorre alcuna delle ipotesi di cui si è detto, il giudice passerà all'esame delle altre questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito (per chi accetta questa distinzione, pur codificata), questioni che inibiscono parzialmente l'esame del merito, come quelle relative all'applicazione della prescrizione, o della decadenza in cui sia incorsa una delle parti. Sarebbe infatti del tutto inutile l'esame dell'ulteriore merito della causa, se poi deve applicarsi la prescrizione, che è causa di estinzione del diritto (o dell'azione, come sostiene parte della dottrina), e lo stesso dicasi se, ad esempio, il ricorrente deduca la decadenza dell'azione della Finanza, ed il giudice ritenga fondata la deduzione.

Nei rimanenti casi il giudice passerà, in motivazione, ad esaminare "in-tus" il merito della causa, prendendo in considerazione le varie questioni nel loro ordine logico, ed illustrando le ragioni poste a fondamento della decisione. Da rilevare – com'è noto – che, a differenza delle sentenze emesse nelle controversie di lavoro, e delle sentenze penali, nel processo tributario non vi è pronuncia del dispositivo all'udienza, e ciò comporta che parti decisorie possano essere contenute in motivazione (ad esempio il rigetto di determinate eccezioni), onde l'importanza, anche sotto questo profilo della motivazione stessa. Infatti per sentenza s'intende, in realtà, tanto il dispositivo quanto la motivazione.

In motivazione, infine, il giudice liquiderà le spese della consulenza tecnica eventualmente disposta, che dovranno essere poste a carico della parte soccombente, ma potranno esserlo, nei congrui casi, in parte anche a carico di ciascuno dei contendenti, nonché le spese del giudizio, ponendole a carico della parte rimasta soccombente. Da notare che la pronuncia sulle spese non richiede domanda, va fatta cioè d'ufficio, ed il giudice può ometterla solo se vi sia stata espressa rinuncia della parte cui il rimborso delle spese competerebbe. È ammessa, com'è noto, la compensazione, totale o parziale, delle spese fra le parti, ed in proposito, quando essa non sia dovuta alla soccombenza reciproca, è opportuna una sia pur sintetica motivazione, che non sia quella puramente assertiva della ricorrenza di giusti motivi, senza specificare quali essi siano. Quel che non è assolutamente ammesso, in materia di spese del giudizio, è che esse vengano poste, anche solo in parte, a carico della parte totalmente vittoriosa.

Un tipo particolare di sentenza è, poi, quella di revocazione di altra sentenza. Com'è noto, nel rito dell'ordinario processo civile, revocabili sono le sentenze pronunziate in grado di appello o in unico grado, il che val quanto dire che non lo sono sia le sentenze pronunziate in primo grado ed ancora appellabili, sia, per ciò che concerne la revocazione **ordinaria** quelle pronunziate in primo grado, non appellate, e per le quali è scaduto il termine dell'appello, a meno che la parte contumace dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della citazione o della notificazione di essa, e per nullità della notificazione degli atti di cui all'art. 292 cod. proc. civ. Queste sentenze di primo grado, per le quali è scaduto il termine per l'appello, possono essere impugnate, invece, per revocazione straordinaria, purchè la scoperta del dolo o della falsità o il recupero dei documenti o la pronunzia della sentenza di cui al n. 6 dell'art. 395 cod. proc. civ. siano avvenuti dopo la scadenza del termine suddetto; e se detti fatti avvengono durante il corso del termine per l'appello, il termine stesso è prorogato dal giorno dell'avvenimento in modo da raggiungere i trenta giorni da esso. Da quanto sopra si ricava che l'appello, in quanto mezzo **ordinario** d'impugnazione, deve avere in ogni caso la prevalenza sulla revocazione. Questa, avendo ad oggetto una sentenza ormai passata in giudicato, deve restare circoscritta alle tassative ipotesi in cui non solo non sono stati utilizzati mezzi d'impugnazione **ordinari**, ma neppure sarebbe stato possibile farne uso tempestivo.

Nel processo tributario la revocazione è disciplinata dall'art. 51 per i termini, e, per il resto, dagli artt. 64-67 del D.L.vo 546/92, che si riportano nella sostanza al contenuto degli artt. 395 e 396 cod. proc. civ., ed è possibile solo per le sentenze che involgono accertamenti di fatto. Essa dunque non è prevista in relazione a pronunce che risolvono esclusivamente questioni di diritto. Contro le sentenze della Commissione tributaria regionale risulta ammissibile la revocazione **ordinaria**, *che* ricomprende tutte le ipotesi di cui all'art. 395 cod. proc. civ.

Di tutto quanto sopra deve tenersi il dovuto conto, in motivazione, prima ancora di passare all'esame delle doglianze espresse dalla parte che chiede la revocazione. Si tenga ben presente, ripeto, che la revocazione di una sentenza è un fatto eccezionale; che i motivi di revocazione elencati all'art. 395 cod. proc. civ. sono di stretta interpretazione; e che – a mio parere giustamente – rigorosa è in proposito la giurisprudenza della Corte di Cassazione, cioè nel vaglio della ricorrenza dei su menzionati motivi.

Il dispositivo. In proposito è da dire, anzitutto, che esso deve essere in perfetta sintonia con la motivazione. Non avviene di rado, infatti, che questa sintonia non vi sia, che manchi, cioè il necessario rapporto di **conseguenzialità** fra motivazione e dispositivo.

Se vi sia stata riunione di ricorsi aventi lo stesso oggetto, ovvero di ri-

corsi connessi, nel dispositivo si darà atto che la pronuncia viene emessa relativamente ai ricorsi riuniti.

La sentenza di primo grado sarà di accoglimento, di parziale accoglimento o di rigetto del ricorso nel merito, ovvero, come si è detto, d'inammissibilità, ovvero, ancora, di estinzione del giudizio nei casi previsti dalla legge, e cioè per rinuncia al ricorso (ed in tal caso il ricorrente deve rimborsare le spese del processo alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro), ovvero per inattività delle parti (se quelle cui spetta di proseguire, riassumere od integrare il giudizio non vi abbiano provveduto nel termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice), oppure per cessazione della materia del contendere (se vi sia stata definizione extragiudiziale del contesto, come nel caso del pagamento spontaneo ed incondizionato del tributo preteso, o di applicazione di un condono). In tali ultimi due casi le spese del giudizio estinto restano a carico delle parti che le hanno anticipate.

Peculiare è il disposto dell'art. 8 del D.L.vo 546/92, che faculta il giudice a dichiarare non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce. In tal caso il giudice escluderà, appunto, dette sanzioni, ma sempre su esplicita domanda del ricorrente, e certo mai d'ufficio.

Il dispositivo della sentenza di appello sarà di conferma, ovvero di riforma (parziale o integrale) della sentenza impugnata, ed in questo secondo caso la Commissione tributaria regionale regolerà distintamente le spese del primo grado del giudizio, e quelle del giudizio di appello. La stessa Commissione potrà anche rimettere la causa alla Commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata, ma solo nei casi di cui all'art. 59 del D.L.vo, la cui elencazione, al pari di quella prevista dagli art. 353 e 354 del codice di rito per il giudizio civile ordinario, deve intendersi come assolutamente tassativa. Anche tale sentenza, la sentenza di rimessione, deve recare il regolamento delle spese, ma in proposito è da dire che la giurisprudenza del Supremo Collegio non è concorde sul punto se il regolamento debba riguardare le spese di entrambi i gradi, ovvero solo quelle del giudizio di appello.

La sentenza di revocazione, se accoglierà l'istanza, disporrà la revocazione, appunto, della sentenza denunciata, e deciderà il merito della causa, dettando gli altri provvedimenti conseguenziali, in essi compresa una nuova pronuncia sulle spese.

Al dispositivo seguono – com'è ovvio – la data e la sottoscrizione del presidente e del relatore, o solo del primo se egli stesso sia il relatore. Per i casi d'impossibilità della sottoscrizione da parte del presidente o del relatore, provvede l'art. 132 ultimo comma cod. proc. civ.: se l'impossibilità riguarda il presidente la sentenza va sottoscritta, al suo posto, dal componente più an-

ziano del collegio, se riguarda il relatore è sufficiente la sottoscrizione del solo presidente, ed in entrambe le ipotesi si farà la previa menzione dell'impedimento. Da notare che il difetto di sottoscrizione costituisce un vizio di nullità assoluta e insanabile della sentenza, sicchè questo è uno di quei pochi casi di rimessione della causa alla Commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata, cui abbiamo accennato sopra.

La pubblicazione della sentenza è di competenza della segreteria del giudice che l'ha emessa. Dopo la pubblicazione la sentenza è perfetta come atto giuridico e il giudice non può più modificarla, se non nel caso in cui contenga omissioni od errori materiali o di calcolo, ed essa non sia stata appellata. In tal caso, alla correzione od all'integrazione si provvederà con ordinanza collegiale, osservato il procedimento di cui all'art. 288 cod. proc. civ. Se, invece, la sentenza è stata appellata, alla correzione od integrazione provvederà il giudice superiore, in applicazione dell'effetto devolutivo del gravame, e quindi sempre su istanza di parte. Sia chiaro, per quanto riguarda le "omissioni" che esse non possono riguardare le vere e proprie omissioni di pronuncia, ma solo quelle che si risolvono nel difetto di un'indicazione o di un elemento formale richiesti dalla legge. Così, ad esempio, non si può applicare il procedimento di correzione alla mancata statuizione sulle spese od alla mancata pronuncia sulla distrazione di esse, chiesta dal difensore tecnico della parte vittoriosa, perché tali casi integrano una vera e propria omissione di pronuncia, mentre si può ricorrere ad esso in caso di omessa **liquidazione** delle spese, o di errore causato da inesatta applicazione di una tariffa.

Mi piace concludere questa breve relazione con una duplice riflessione, dettata dall'esperienza, e di cui sono consapevoli tutti i giudici:

1) – è nel momento della redazione della sentenza che, di solito, vengo-
no al pettine i nodi di una decisione adottata ed eventualmente errata o non
condivisa, perché è in quel momento che occorre tradurre per iscritto le con-
siderazioni in precedenza fatte nella camera di consiglio. Nulla vieta però al-
l'estensore – e tanto meno il fatto che sia stato già redatto il dispositivo, dato
che questo ha valore di puro atto interno e quindi è sempre modificabile – di
riparlare della decisione agli altri componenti del collegio, e, eventualmente,
di modificarla, o di adottare altra motivazione;

2) – nel momento della redazione della sentenza l'estensore è "**solo**", ve-
ramente solo, alle prese col suo compito. Compito a volte difficile, faticoso:
ma è quello che più **qualifica** il giudice, che più lo impegna, e più deve ren-
derlo consapevole dell'importanza delle sue alte funzioni.