

CORSO DI PERUGIA

26/9/2001

PERUGIA, 26 SETTEMBRE 2001 - Etruscan Chocohotel,
Via Campo di Marte 134

RELATORI

Dott. Carlo THOMAS	– Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Avv. Daniela GOBBI	– Giudice della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Dott. Umberto APICE	– Vice Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Sergio MATTEINI CHIARI	– Giudice della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia	<i>La redazione delle sentenze</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI
Consigliere Dott. Raffaele NUMEROSO
Consigliere Dott. Vincenzo POLITO

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Sig.ra Rita AMOROSI
Sig.ra Stefania GUIDO

PERUGIA, 26 SETTEMBRE 2001 - Etruscan Chocohotel,
Via Campo di Marte 134

RELATORI

Dott. Carlo THOMAS	– Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Avv. Daniela GOBBI	– Giudice della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Dott. Umberto APICE	– Vice Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Sergio MATTEINI CHIARI	– Giudice della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia	<i>La redazione delle sentenze</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI
Consigliere Dott. Raffaele NUMEROSO
Consigliere Dott. Vincenzo POLITO

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Sig.ra Rita AMOROSI
Sig.ra Stefania GUIDO

UMBRIA, 26 SETTEMBRE 2001

PARTECIPANTI

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
1	ABBRIITI Pietro	Presidente di Sez.	Regionale Perugia
2	ARGENTO Gregorio	Giudice	Provinciale Perugia
3	BACARO Mauro	Giudice	Regionale Perugia
4	BONAGURA Vindicio	Vice Presidente	Terni
5	BUCCHI Andrea	Giudice	Provinciale Perugia
6	CAMPILI Giuseppe	Giudice	Terni
7	CANONICO Goliardo	Vice Presidente	Provinciale Perugia
8	CANTINI Aurora	Giudice	Terni
9	CAVAZZONI Gianfranco	Giudice	Regionale Perugia
10	CENCI Piero	Presidente di Sez.	Regionale Perugia
11	CESARINI Pier Luigi	Giudice	Regionale Perugia
12	CLEMENTE Giovanni	Presidente	Provinciale Perugia
13	COCCIARI Gianni	Giudice	Regionale Perugia
14	COCIANI Benito	Giudice	Provinciale Perugia
15	DRUSIAN Bruno	Giudice	Regionale Perugia
16	FAGIOLO Giuseppe	Giudice	Provinciale Perugia
17	FAGUGLI Giovanni	Giudice	Provinciale Perugia
18	FEDERICI Federico	Giudice	Provinciale Perugia
19	FIOCCHI Luigi	Giudice	Terni
20	FIORUCCI Massimo	Giudice	Provinciale Perugia
21	FODRA Carlo	Giudice	Provinciale Perugia
22	FRESCUCCI Silvano	Giudice	Terni
23	GIORGETTI Giordano	Giudice	Provinciale Perugia
24	GIUNTA Salvatore	Giudice	Terni
25	GORI Mario	Vice Presidente	Regionale Perugia
26	MAGGIORE Raffaele	Presidente di Sez.	Provinciale Perugia
27	MAGNINI Letizia	Giudice	Regionale Perugia
28	MAGRINI Alunno Silvio	Presidente di Sez.	Terni
29	MINCIARONI Massimo	Giudice	Regionale Perugia
30	MIRIANO Nicola	Presidente di Sez.	Provinciale Perugia
31	MORANI Giovanni	Presidente di Sez.	Provinciale Perugia
32	MORELLI Italo	Giudice	Terni
33	MORETTI Vito Leonardo	Giudice	Regionale Perugia

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
34	MUZZI Giorgio	Giudice	Regionale Perugia
35	NARDINI Alberto	Giudice	Regionale Perugia
36	ORZELLA Massimo	Giudice	Regionale Perugia
37	PARRONI Maurizio	Giudice	Provinciale Perugia
38	QUARCHIONI Alfredo	Giudice	Regionale Perugia
39	RANCHINO Remo	Giudice	Terni
40	RICCIARDI Renato	Vice Presidente	Regionale Perugia
41	SALVI Maurizio	Presidente di Sez.	Regionale Perugia
42	SOCCI Angelo Matteo	Vice Presidente	Regionale Perugia
43	TAFURO Silverio	Giudice	Terni
44	TEMPERINI Francesco	Giudice	Regionale Perugia
45	TOMASSONI Nando Pietro	Giudice	Regionale Perugia
46	ZAMPI Carlo Maria	Presidente di Sez.	Terni
47	ZANETTI Massimo	Presidente di Sez.	Regionale Perugia
48	ZAZZARETTA Felice	Giudice	Terni
49	ZINGARELLI Luigi	Vice Presidente	Terni
50	ZUCCHINI Maria Grazia	Giudice	Regionale Perugia

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Dott. Carlo THOMAS

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

Parti nel processo sono colui che propone la domanda (attore, ricorrente, parte attrice, soggetto attivo) e colui nei cui confronti la domanda viene proposta (convenuto, resistente, parte convenuta, soggetto passivo).

La qualità di parte nel processo si acquista per il semplice fatto di iniziare un giudizio o di resistere nello stesso.

Tale qualità rileva a numerosi fini: nei confronti della parte, infatti, si forma il giudicato (art. 2909 cc), per cui si può affermare che la stessa risente degli effetti del giudizio, anche ai fini delle spese processuali, introdotte nel contenzioso tributario dall'art. 15 del D.lgs. n. 546/1992, in base al quale "la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza", salvo compensazione che la Commissione tributaria può disporre ai sensi dell'art. 92 c.p.c. Per l'art. 10, D.lgs. n. 546/1992; "sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie, oltre al ricorrente, l'Ufficio del Ministero delle finanze o l'Ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso".

All'art. 11, poi, lo stesso decreto precisa che le parti diverse dal ministero delle finanze (il cui ufficio impositore, anziché direttamente, può costituirsi mediante l'Ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata) e dall'ente locale (che si costituisce in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento), possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale.

La procura, ove sia conferita al coniuge od ai parenti ed affini entro il quarto grado, ai soli fini della partecipazione all'udienza, può essere rilasciata anche mediante scrittura privata non autenticata, mentre, in tutte le altre ipotesi, la stessa deve avere le forme di legge (atto notarile o scrittura privata autenticata).

Come già detto, nel processo vi è un attore ed un convenuto: queste sono le parti necessarie. Oltre queste, però, possono esservi altre parti: si ha, allora, il processo con pluralità di parti o litisconsorzio, nel quale si può ugualmente distinguere la posizione antitetica delle due parti tipiche, ma al posto

dell'attore, ve ne possono essere più (litisconsorzio attivo), così come possono esservi più convenuti (litisconsorzio passivo).

Del litisconsorzio, nel contenzioso tributario, si occupa l'art. 14 del D.lgs. n. 546/1992, che, al primo comma, ribadisce che, in caso di litisconsorzio necessario, la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcune soltanto delle parti.

Conseguentemente, al comma 2, prevede che in caso di contraddittorio incompleto (per essersi, il giudizio, instaurato soltanto tra alcune delle parti necessarie), il giudice fissi un termine perentorio per l'integrazione del contraddittorio stesso, da avvenire mediante chiamata in causa delle parti ulteriori. Queste, peraltro, anche se non chiamate, possono intervenire volontariamente in giudizio.

In caso di litisconsorzio facoltativo, invece, l'articolo citato, al terzo comma, stabilisce che i soggetti che, insieme al ricorrente, siano destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario in contestazione, possano intervenire volontariamente (notificando apposito atto a tutte le parti e costituendo nelle forme previste per la parte resistente) o essere chiamati in giudizio.

I chiamati si devono costituire con le forme previste per il resistente, in quanto applicabili. Gli stessi, al pari degli intervenienti volontari, ove il termine per l'impugnazione dell'atto siano inutilmente decorsi per loro, non possono proporre autonomo gravame nei confronti dello stesso. Vale a dire che l'impugnazione di un atto dell'Amministrazione finanziaria da parte di un condebitore, solidale o no, non rimette in termini chi sia rimasto inerte incorrendo nella decadenza di legge.

Ciò chiarito, non appare inopportuno evidenziare come nel processo tributario sussista, a volte, una qualche difficoltà nell'individuazione della parte resistente.

Il nuovo contenzioso tributario ha, infatti, esteso la legittimazione passiva anche al concessionario del servizio di riscossione. Ne deriva che al momento della instaurazione del processo il contribuente-ricorrente possa avere qualche dubbio nell'individuare il soggetto legittimato a resistere.

Potrebbe suggerirsi, al fine di dirimere eventuali dubbi, l'opportunità di convenire in giudizio sia l'ente impositore, sia il concessionario, rimettendo al giudice l'esatta individuazione della parte passiva.

Tale soluzione, però, se da un lato consente di evitare danni più gravi (una declaratoria di carenza di legittimazione passiva alla quale non può più seguire, per decorso dei termini, la chiamata in causa del legittimo contraddittore), non è scevra di conseguenze negative per il ricorrente, se non altro con riferimento all'obbligo di rifondere le spese di giudizio alla parte ingiustamente coinvolta nel processo.

Di qui la necessità di fare il punto in *subiecta materia*, anche al fine di chiarire se ed in quale ipotesi sia possibile ravvisare l'esistenza di un litisconsorzio (facoltativo o necessario) tra i vari soggetti astrattamente convenibili in giudizio.

A tal fine appare opportuno soffermarsi su ognuna delle varie ipotesi in cui sia possibile, in astratto, configurare un litisconsorzio, così enucleabili:

- a) ricorso avverso la cartella esattoriale o avviso di mora;
- b) ricorso avverso l'iscrizione a ruolo formato dal centro di servizio;
- c) istanza di rimborso.

a) tra gli atti impugnabili, ai sensi dell'art. 19 del D.lgs n. 546 del 1992, sono ricompresi la cartella esattoriale e l'avviso di mora, atti emessi dal concessionario della riscossione: di qui il legittimo dubbio se il ricorso introduttivo debba essere notificato al solo ufficio titolare del rapporto tributario od anche all'esattoria.

Prima di addentrarsi in tale disamina appare opportuno, premettere alcuni concetti di ordine generale.

Per identificare i soggetti aventi legittimazione processuale bisogna riportarsi al concetto di rapporto tributario, che vede, come parti interessate, da un lato l'Amministrazione finanziaria (o l'ente locale) e dall'altra il contribuente.

Parti della conseguente fase processuale possono essere invece anche soggetti diversi da quelli appena menzionati. Così bisogna ritenere che, per quanto concerne l'ente impositore, possano ricorrere alcune circostanze che individuino più soggetti aventi interesse alla controversia e, quindi, più parti processuali, come, peraltro, previsto dall'art. 10 del D.lgs. n. 546/92.

Ciò chiarito appare evidente come possa esservi, tra ente impositore e concessionario del servizio di riscossione un litisconsorzio, ove vengano impugnati la cartella esattoriale e l'avviso di mora. In linea pratica basti riflettere sull'opportunità che entrambi tali soggetti siano convenuti davanti al giudice affinché, tra l'altro prendano conoscenza immediata dei provvedimenti del giudice medesimo ed ottemperino agli stessi. Sostenere, però, che la ravvisabilità di tale litisconsorzio imponga ogni volta l'esigenza di convenire in giudizio entrambi, appare affermazione perlomeno azzardata, perché la stessa equivale ad affermare la configurabilità di un litisconsorzio necessario, il che certo non appare sostenibile.

Il più delle volte, invece, tale necessità non sussiste, essendo sufficiente che sia convenuto il solo impositore, l'unico che possa essere considerato parte, dal punto di vista attivo, del rapporto tributario.

Da quanto esposto derivano due conseguenze:

- 1) che l'ente impositore deve essere sempre convenuto in giudizio;
- 2) che non esiste, in via generale, un litisconsorzio necessario tra ente impositore e concessionario della riscossione, mentre tale litisconsorzio può sussistere in relazione a particolari fattispecie.

Non resta, quindi, che cercare di enucleare, per sommi capi, una casistica in ordine alle varie possibili ipotesi. Si premette che, ai sensi dell'art. 19 del decreto più volte citato, la cartella esattoriale e l'avviso di mora sono impugnabili solo per vizi propri, mentre sono ricorribili insieme agli atti preposti qualora questi non siano stati notificati al ricorrente.

La più rilevante distinzione da fare, pertanto, appare quella relativa al tipo di impugnazione. Ove, infatti, si contesti la pretesa tributaria come tale (vale a dire nel merito) non sembra sia necessaria la notifica del ricorso al concessionario.

Nel caso invece che si contestino vizi propri della cartella o dell'avviso di mora, appare indispensabile la notifica del ricorso anche al concessionario, in quanto emittente dell'atto impugnato, la cui validità ed efficacia si contesta, per cui i vizi propri rilevati ben possono essere stati posti in essere dal concessionario, il quale, di conseguenza, deve essere posto nella condizione di difendersi. Potrebbe, quindi, nelle descritte ipotesi ravvisarsi un litisconsorzio necessario tra ufficio impositore e concessionario: basti, per convincersene, riflettere che l'eventuale annullamento dell'atto, pronunciato nei soli confronti del concessionario, in assenza dell'ufficio, non impedirebbe a quest'ultimo di perseverare nella pretesa fiscale. Per contro, una dichiarata inefficacia od invalidità della cartella esattoriale per vizi propri di questa perché, ad esempio, irritualmente notificata) difficilmente sarebbe opponibile al concessionario, restato estraneo al giudizio, ove non provveda l'ufficio impositore ad intervenire presso il concessionario perché desista dalla pretesa.

Può, conseguentemente ritenersi che al di una impugnazione della cartella o dell'avviso di mora per vizi propri difficilmente appare configurabile un litisconsorzio necessario tra i due soggetti di cui si è detto, per cui, in tutte le altre ipotesi, ben può essere convenuto in giudizio il solo ente impositore.

b) Non sussiste litisconsorzio tra centro di servizio ed ufficio impositore, essendo espressamente previsto, dall'art. 10 del D.lgs. n. 546 del 1992 che, ove si impugni un atto emesso dal centro di servizio, parte del processo è "l'ufficio" delle entrate del ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso";

c) In tema di controversie per rimborso d'imposta non si evidenziano particolari problematiche allorquando la domanda di rimborso debba essere presentata allo stesso ufficio che sia titolare del rapporto tributario.

Le eventuali perplessità nascevano solo nel caso in cui era previsto (artt.

37 e 38 del D.P.R. n. 602 del 1973) che la domanda di rimborso andasse proposta ad un organo della P.A. diverso dall'ufficio impositore.

Ciò avveniva quando era previsto che le istanze di rimborso dovessero essere presentate all'intendente di finanza, con tutta la problematica relativa alla fase processuale, in relazione alla quale ci si chiedeva se il ricorso andasse notificato all'intendente delle finanze, od all'ufficio impositore, o ad entrambi.

Oggi, però, non esiste più la figura dell'intendente di finanza.

La nuova normativa sul contenzioso tributario ha introdotto, per i contribuenti, l'obbligo dell'assistenza tecnica, tranne (art. 12, comma 5, del D.lgs. n. 546/1992) i casi in cui:

a) il contribuente stesso abbia i requisiti per difendersi davanti alle Commissioni tributarie;

b) la controversia concerna tributi d'importo inferiore a lire 5.000.000 (imputo così elevato, da ultimo, dall'art. 2, comma 1, lett. a), del D.L. 15 marzo 1996, n. 123, e successive reiterazioni, da ultimo il D.L. n. 437/1996, convertito dalla legge n. 556/1996, che ha reiterato il riportato disposto all'art. 12, comma 1 lett. a), ed ha anche precisato che "per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste");

c) si tratti di ricorsi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 (ricorsi al centro di servizio).

In tali ipotesi il ricorrente, qualunque sia l'ente impositore, può proporre il ricorso da solo e stare in giudizio senza assistenza tecnica, eccetto che il presidente della Commissione od il collegio gli ordinino di munirsi di difensore entro un termine stabilito, a pena di inammissibilità del ricorso.

Tale facoltà del presidente o del collegio, tuttavia, ricorre solo nelle ipotesi in cui la controversia non raggiunga il valore di L. 5.000.000 di lire, e non anche nel caso che tale valore sia superato, in quanto in tal caso l'eventuale costituzione del contribuente senza assistenza del difensore sarebbe *tamquam non esset*, per cui in nessun caso potrebbe essere sanata dal provvedimento presidenziale o collegiale che imponga alla parte di munirsi di difensore.

Ha chiarito, infatti, la Suprema Corte che "in tema di contenzioso tributario, la commissione tributaria regionale, chiamata a giudicare una controversia di valore superiore a lire 5.000.000, non è tenuta a disporre, ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. 31 dicembre 1992, o. 546, che il contribuente convenuto in giudizio si munisca dell'assistenza tecnica di un difensore, atteso che tale disposizione che da facoltà al presidente o al collegio di ordinare alla par-

te di munirsi di assistenza tecnica, non è riferibile alle controversie di valore superiore a L.5.000.000, nelle quali la eventuale costituzione personale in giudizio della parte privata senza assistenza di difensore va considerata *tamquam non esset*. (Sez. I, Sent. 3 marzo 1999, n. 1781, Marrone-Amministrazione delle finanze dello Stato).

Si è detto che tale obbligo sussiste per i contribuenti, ma tale affermazione non è del tutto esatta, perché se è vero che il Ministero delle finanze e l'ente locale possono fare a meno del difensore sia in primo che in secondo grado (nel quale per il Ministero delle finanze è prevista la mera possibilità di farsi assistere dall'Avvocatura dello Stato), per l'altro possibile convenuto menzionato dall'art. 10 del più volte citato decreto, vale a dire il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato, non vi è alcun esonero dall'obbligo di assistenza tecnica, con la conseguenza che lo stesso può costituirsi in giudizio solo per mezzo del difensore (tranne, ovviamente, *che* detta assistenza, come già precisato, sia meramente facoltativa).

Inoltre, come ha precisato la Cassazione, "la facoltà attribuita, dall'art. 12 del D.lgs. n. 546/92, ai singoli uffici finanziari, di curare, relativamente ai tributi di rispettiva competenza, la rappresentanza e la difesa dell'Amministrazione avanti alle Commissioni tributarie e di farsi rappresentare in giudizio dai propri funzionari, si esaurisce con la decisione di secondo grado, non essendo prevista alcuna ulteriore deroga al principio generale di cui al R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 riguardante la rappresentanza e la difesa in giudizio dello Stato tramite l'Avvocatura dello Stato. Ciò spiega rilievo anche ai fini della notifica della decisione di secondo grado, la quale va effettuata all'Avvocatura Generale dello Stato, ponendosi a presupposto per l'applicabilità del disposto di cui agli art. 170 e 285 c.p.c. il fatto che, al momento della notifica, l'Ufficio od il funzionario conservino la rappresentanza dell'Amministrazione" (Sez. I, Sent. 17 giugno 1998, n. 6034, Ministero delle finanze-Ricci).

Al difensore l'incarico deve essere conferito mediante atto pubblico o con scrittura privata autenticata. Ove il mandato alle liti venga conferito in calce od a margine di un atto del processo, l'autenticità della sottoscrizione è certificata dal difensore stesso. Si ricorda che l'art. 1 della legge 27 maggio 1997, n. 441, ha aggiunto al comma 3 il seguente periodo: "la procura si considera apposta in calce anche se rilasciata su foglio separato che sia, però, congiunto materialmente all'atto cui si riferisce".

Ove, infine, l'incarico venga conferito nella pubblica udienza (il che può verificarsi nel caso che il contribuente proponga da solo il ricorso, quando ciò, come già visto, sia consentito, o in quello in cui si proceda, per qualsiasi motivo, alla sostituzione del difensore), lo stesso può essere conferito oralmente e ne viene dato atto a verbale d'udienza.

Sono abilitati all'assistenza tecnica davanti alle commissioni tributarie, purché iscritti nei relativi albi:

1) gli avvocati, i procuratori legali (categoria ormai inesistente), i dottori commercialisti, i ragionieri ed i periti commerciali;

2) i consulenti del lavoro, limitatamente alle controversie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto d'imposta relativi alle ritenute medesime; gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori in agraria, gli agronomi, ed i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale;

3) i soggetti iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate (periodo così sostituito, dall'art. 69, comma 3, lett. a) del DL. n. 331/1993);

4) i soggetti indicati nell'art. 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

5) i soggetti iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere, limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR, e l'IRPEG.

6) i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.);

7) i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'art. 2359 cc., primo comma, n. 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale;

8) i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dall'intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'art. 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636.

Il comma 2 dell'art. 12 del D.lgs. n. 546/92, così come verificato dalla legge n. 427 del 29 ottobre 1993, di conversione del DL. n. 331/1993, sopra

citato, ha, inoltre, previsto che “Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l’attuazione delle disposizioni del presente periodo”, periodo che prevede la possibilità di difendere davanti alle commissioni tributarie per i soggetti di cui ai numeri 3), 4), 5), 6) e 7) sopra riportati.

L’art. 2, comma 2, del DL. 15 marzo 1996, n. 123 e successive reiteratezioni ultima delle quali il DL. 8 agosto 1996, n. 437, convertito nella legge 24 ottobre 1996, n. 556, ha, poi, previsto che “In attesa della formazione degli elenchi da tenersi presso la direzioni regionali delle entrate ai sensi dell’art 12, comma 2, terzo periodo, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 546, sono abilitati a prestare assistenza tecnica i soggetti appartenenti alle categorie ivi indicate a condizione che attestino nel ricorso, a pena di inammissibilità, il possesso dei requisiti richiesti”.

È stata, infine, prevista l’assistenza tecnica gratuita (da prestarsi obbligatoriamente da parte di chi sia abilitato alla difesa davanti alle commissioni tributarie) per i non abbienti (art. 13 del D.lgs. n. 546/1992). A tal fine è stata disposta la costituzione, presso ogni Commissione tributaria, di una commissione per l’assistenza tecnica gratuita, composta da un presidente di sezione che la presiede, da un giudice tributario designato dal presidente della Commissione, nonché da tre iscritti negli albi o elenchi di cui all’art. 12, comma 2, designati al principio di ogni anno a turno da ciascun ordine professionale del capoluogo in cui ha sede la Commissione e dalla direzione regionale delle entrate.

Per ciascun componente è designato anche un membro supplente. Nessun compenso è dovuto al presidente ed ai membri della commissione. Questa si pronuncia in unico grado ed i giudici tributari che ne fanno parte hanno l’obbligo, di astenersi nei processi riguardanti controversie da loro esaminate quali componenti della commissione per l’assistenza tecnica gratuita.

Un’ultima annotazione: la previsione dell’esigenza, con i chiariti limiti, dell’assistenza tecnica del contribuente riguarderà, all’evidenza, anche quei procedimenti ormai pendenti e che, dopo l’insediamento delle nuove commissioni tributarie provinciali e regionali, saranno trattati da queste ultime.

Per regolamentare il periodo transitorio, l’art. 79, comma secondo, del D.lgs. n. 546/1992 ha disposto che “nei giudizi davanti alla commissione tributaria provinciale o regionale riguardanti controversie già pendenti davanti ad altri organi giurisdizionali o amministrativi la regolarizzazione della costituzione delle parti secondo le nuove norme sull’assistenza tecnica è disposta, ove necessario, secondo le modalità e nel termine perentorio fissato dal presidente della sezione o dal collegio rispettivamente con decreto o con ordinanza da comunicare alle parti a cura della segreteria”.

Trattasi di norma di non agevole interpretazione e dalla quale scaturiscono problematiche di non poco momento.

Le norme transitorie, è notorio, tendono a raccordare la vecchia normativa alla nuova.

Poiché il D.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 636, non prevedeva, in nessun caso, l'obbligatorietà dell'assistenza tecnica, al contrario della normativa introdotta con il D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, appare evidente come fosse necessaria una norma che regolamentasse, sul tema, quei procedimenti già di competenza delle non più vigenti commissioni tributarie di primo e secondo grado che, a far tempo dal 1 aprile 1996, sono stati attribuiti alla cognizione delle nuove Commissioni tributarie provinciali e regionali.

Alla connessa problematica ha cercato di dare una risposta l'art. 79, comma 2, del decreto legislativo appena precisato, con la previsione sopra riportata.

Trattasi, in effetti, di norma che non risolve tanti i dubbi, ed è su questi che si desidera incentrare l'attenzione, al fine di cercare di dare un modesto contributo chiarificatore.

Innanzitutto non sembra che possa controvertersi sull'applicabilità del comma in esame a quei procedimenti che, già pendenti, al 1 aprile 1996, davanti alle commissioni di primo e secondo grado, siano stati demandati, a far tempo da tale data, alla cognizione dei nuovi giudici tributari.

La dizione ampia adottata dal legislatore, laddove afferma che la norma in esame si rende applicabile alle controversie già pendenti "davanti ad altri organi giurisdizionali o amministrativi", non lascia adito ad interpretazioni diverse.

Ne deriva che, per i detti procedimenti, una volta che giungano ad essere trattati dalle nuove commissioni tributarie provinciali e regionali, sarà, a seconda dei casi, il presidente della sezione (ove la controversia non si stata ancora rimessa alla trattazione collegiale) od il collegio (nel caso opposto) a decidere se sussista o meno la necessità che il contribuente si munisca di difensore, entro un termine prefissato.

La prima perplessità che sorge in relazione alla detta norma concerne le conseguenze, eventuali, della mancata nomina di un difensore da parte di chi sia stato a ciò sollecitato dal giudice.

L'art. 79, comma 2, del D.lgs. n. 546/1992, infatti, non sanziona in alcun modo tale inottemperanza, al contrario di quanto previsto dall'art. 12, comma 5, del medesimo decreto, laddove dispone che "il presidente della commissione o della sezione o il collegio possono tuttavia ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato".

In relazione a tale disposto, la prima perplessità attiene alla sua riferibilità, o meno, a qualsiasi parte ed alla sua portata.

È indubitabile che l'articolo in esame, data la dizione adottata (parte) è

riferibile sia al contribuente che all'Amministrazione finanziaria od Ente locale o concessionario del servizio di riscossione.

Per quanto concerne quest'ultimo, nessun problema, data la sua sostanziale equiparazione, in materia, alla parte privata. Qualche problema interpretativo, invece si evidenzia con riferimento alle citate Pubbliche Amministrazioni.

La generalità della formulazione, del riportato secondo comma dell'art. 79, evidenzia come il provvedimento presidenziale o collegiale possa riferirsi anche agli enti impositori, per cui, ad esempio, l'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria ben potrebbe; in, astratto, essere invitato a munirsi di assistenza tecnica. Tale affermazione, però, pone un ulteriore quesito. È lecito, infatti, a questo punto, chiedersi se a tale obbligo ottemperi la Pubblica amministrazione che, ai precisati fini, deleghi un proprio funzionario, o se, invece, debba ricorrere ad un vero e proprio difensore, che, nel caso si tratti di giudizio di primo grado, non può essere l'Avvocatura dello Stato, che, si è già detto, può essere investita della difesa solo nel giudizio di secondo grado (art. 12, comma 4, del D.lgs. n 546/1992).

Poiché l'art. 12 più volte menzionato consente all'Amministrazione di incaricare dell'assistenza tecnica un proprio funzionario, non sembra che il giudice possa imporle un diverso difensore. Da tale affermazione sembrerebbe discendere la sostenibilità della tesi secondo la quale il secondo comma dell'art. 79, nella parte sopra riportata, sia applicabile, nei confronti delle pubbliche Amministrazioni, solo nel caso che queste non si siano costituite in giudizio, perché, ove tale evento si sia verificato, le stesse già risultano rappresentate da propri funzionari in veste di difensori, per cui del tutto ultroneo apparirebbe la disposizione presidenziale o collegiale *ex art. 79*, comma 2, del citato decreto legislativo. Per dare, infatti, una qualche valenza alla stessa, nel caso in esame, bisognerebbe ritenere che le Commissioni, con il provvedimento di cui trattasi, potrebbero imporre alla P.A. la nomina di un professionista abilitato come difensore, diverso dal funzionario delegato, e questo non sembra possa ritenersi consentito.

Di qui la prospettazione secondo la quale in tanto può essere ordinato agli Uffici della Pubblica Amministrazione di munirsi di difensore, in quanto non siano già rappresentati da propri funzionari, e non si siano, in definitiva, costituite (non sembra revocabile in dubbio, infatti, la circostanza che l'Ufficio si costituisce necessariamente per mezzo dei suoi funzionari).

D'altra parte però, non sembra che possa essere ordinato alle Amministrazioni non costituite in giudizio di munirsi di un difensore, in quanto, tale ordine, equivarrebbe ad imporre alle medesime l'obbligo di costituirsi, il che non appare configurabile nel vigente ordinamento processuale, nel quale le parti non possono mai essere obbligate a costituirsi in giudizio, essendo una

loro ineludibile libertà quella di decidere se presenziare o meno ad un processo civile iniziato nei loro confronti.

Bisogna, pertanto, concludere che se da un lato il secondo comma dell'art. 79 appare, in astratto, applicabile ad ogni parte processuale, stante la chiara dizione normativa che prevede la riferibilità del provvedimento presidenziale o collegiale alle "parti" del giudizio, dall'altro, in concreto, bisogna ritenere che il medesimo risulta applicabile solo alla parte-contribuente ed al concessionario del pubblico servizio di riscossione, con l'avvertenza che quest'ultimo, ove impresa, può anche farsi rappresentare da un proprio dipendente in possesso dei requisiti di cui all'art. 12, comma 2, del D.lgs. N. 546 del 1992.

La seconda perplessità concerne le conseguenze che possono derivare da una eventuale disapplicazione del provvedimento presidenziale o collegiale che ordina alla parte di munirsi di assistenza tecnica.

Per effetto dell'art. 156 c.p.c., che detta un principio generale uniforme il vigente ordinamento processuale e, quindi, di generale applicazione, dispone che nessuna nullità (o inammissibilità) può essere pronunciata se non comminata espressamente dalla legge.

L'art. 79, comma 2, si è già visto, non prevede alcuna declaratoria di inammissibilità per il caso che la parte non ottemperi al provvedimento che le impone l'obbligo di munirsi di difensore di cui il dubbio sulle conseguenze che da tale comportamento possono scaturire.

A tal proposito sono possibili due prospettazioni.

La prima conduce all'affermazione della inammissibilità del ricorso (meglio sarebbe parlare di improcedibilità dello stesso, sotto la forma della inseguibilità sopravvenuta rispetto ad un ricorso inizialmente ammissibile e procedibile) sulla base della considerazione che la normativa sul nuovo contenzioso tributario rappresenta un sistema completo e sistematico, per cui al suo interno le dichiarate inammissibilità devono ritenersi di generale applicazione, in tutte quelle ipotesi che presentano, tra loro, una identità di presupposti.

Così, la previsione del comma 5 dell'art. 12 del D.lgs. n. 546/1992, che sanziona con l'inammissibilità del ricorso la mancata nomina di un difensore in seguito ad un ordine del giudice in tal senso, dovrebbe ritenersi di piena applicazione: in tutte quelle ipotesi in cui tale mancata osservanza del provvedimento del giudice, in tema di obbligo di nomina del difensore, venga ad esistere. Anche nel caso, quindi, che la specifica ulteriore norma (nella fattispecie l'art. 79, comma 2, del citato decreto legislativo) non commini l'inammissibilità di cui trattasi.

Ne deriverebbe l'applicabilità dell'art. 12, comma 5, anche alle ipotesi di cui al successivo art. 79, comma 2. Ciò in quanto, in caso contrario, si ri-

schierebbe una fase di stallo del procedimento, nel senso che il giudice, disposta la nomina del difensore entro un prefissato termine, ove tale obbligo non venisse soddisfatto, si troverebbe nell'impossibilità di dichiarare l'inammissibilità del ricorso.

Si evidenzerebbe, inoltre, una pratica difficoltà di dar seguito al processo, stante il già espresso giudizio (della Commissione), trasfuso in un provvedimento, sulla necessità della presenza di un'assistenza tecnica, giudizio che certo non potrebbe essere posto nel nulla dal mero comportamento inattivo della parte.

La seconda, contraria, prospettazione si fonderebbe sulla concreta difformità delle situazioni di fatto prese in esame dall'art. 12, comma 5, da una parte, e dall'art. 79, comma 2, dall'altra.

Mentre il primo, infatti, si occupa dei ricorsi proposti successivamente all'entrata in vigore della nuova normativa sul contenzioso tributario, per cui chi propone un ricorso conosce (o, comunque, dovrebbe conoscere) i principi del nuovo processo, ivi compreso quello che consente al presidente od alla commissione di imporre la nomina di un difensore, il secondo regolamento ipotese tutt'affatto diverse.

Trattasi, infatti, di ricorsi proposti sotto la vigenza del D.P.R. n. 636/1972, che non prevedeva alcuna ipotesi di assistenza tecnica obbligatoria. Ne derivava la possibilità, per il ricorrente, di instaurare e seguire personalmente il giudizio, senza necessità di assistenza tecnica.

Il tale situazione, la successiva imposizione, a pena di inammissibilità del ricorso (che al momento della presentazione era pienamente ammissibile), dell'obbligatorietà della presenza di un difensore, seppure ad opera della commissione, avrebbe richiesto, quantomeno, l'esplicita, relativa previsione sanzionatoria riferita a tali specifiche ipotesi, previsione, che, come si è già evidenziato, è del tutto carente. Di qui la possibilità di considerare la disposizione (presidenziale o collegiale) di nomina di un difensore come un mero invito rivolto alla parte, con facoltà, per questa, di ottemperarvi o meno.

Sarà, quindi, interessante vedere quale delle due esposte tesi seguirà la giurisprudenza.

La terza perplessità concerne quella parte dell'art. 79 più volte citato in cui è previsto che la regolarizzazione della costituzione, secondo le nuove norme, "è disposta" "ove necessario", dalla commissione nella sua composizione collegiale o dal suo presidente.

Ci si chiede, infatti, se tale ordine di regolarizzazione sia da emanare ogni qualvolta la controversia richieda, in base alla nuova normativa, l'obbligatoria assistenza di un difensore, o se, invece, il giudice abbia comunque, e, quindi, anche in tale ipotesi, discrezionalità di valutazione sulla necessità o meno della presenza di un difensore.

Ciò assume particolare rilevanza per quelle controversie che, instaurate in base al non più attuale rito (D.P.R. n. 636/1972), giungano alla decisione delle nuove commissioni (in camera di consiglio) senza che la parte abbia svolto alcuna attività ulteriore sotto la vigenza del D.Lgs. n. 546/1992.

In tali casi, l'imposizione alla parte dell'obbligo dell'assistenza tecnica potrebbe apparire come una coartazione ingiustificata, specie in quelle ipotesi in cui il difensore, eventualmente nominato, adeguandosi alla volontà della parte di non proseguire nel coltivare fattivamente il giudizio, non compisse alcuna attività, neppure quella di assistenza all'udienza, visto, che la controversia, in assenza di apposita istanza di trattazione in pubblica udienza, andrebbe deliberata in camera di consiglio, nella quale non sono ammessi nè la parte, nè il difensore.

Appare, quindi, indispensabile interpretare quell'inciso "ove necessario" che si legge nella norma in esame. Allo stesso possono essere attribuite due interpretazioni.

Secondo la prima il detto inciso sarebbe ad indicare quei casi in cui, secondo le previsioni dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, sia obbligatoria l'assistenza tecnica (vale a dire nelle controversie aventi valore pari o superiore a lire 5.000.000, purché non conseguenti ai ricorsi proposti ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980), con la conseguenza che ogni qual volta sia obbligatoria l'assistenza tecnica, sarebbe necessario il provvedimento del collegio o del presidente che imponga la regolarizzazione della costituzione della parte mediante nomina di difensore.

Secondo l'opposta tesi, la necessità di cui trattasi sarebbe ponderabile in base a più ampi parametri, per cui la relativa valutazione andrebbe operata caso per caso, con riferimento alla necessità concreta che la singola controversia sia trattata dalla parte munita di assistenza tecnica, tenuto conto della necessità, o meno, di compiere atti processuali e della stessa natura (complessa o meno) della controversia.

In base a tale interpretazione, quindi, la Commissione (od il suo presidente) ben potrebbero, anche in una controversia (purché instaurata sotto la vigenza del D.P.R. n. 636/1972) per la quale, secondo le nuove regole, sarebbe necessaria l'assistenza tecnica, ritenere la non necessità di questa e decidere il ricorso sulla sola base dell'attività già espletata dalla parte sostanziale.

Tale secondo orientamento sembra essere più confacente alla lettera e allo spirito della legge. Ove questa, infatti, avesse ritenuto la necessità, in qualsiasi caso, di un adeguamento, in tema di assistenza tecnica, del già instaurato processo, alle nuove norme, non avrebbe detto "ove necessario", ma avrebbe fatto un mero riferimento alle previsioni dell'art. 12 più volte citato. Anzi, non avrebbe neppure avuto bisogno di formulare la previsione di cui all'art.

79, per la parte che in questa sede rileva, in quanto sarebbe stata sufficiente la semplice declaratoria di applicabilità dell'appena citato art. 12 anche ai processi instaurati secondo l'abrogato rito.

Inoltre, non si vede l'utilità di una assistenza tecnica quando, ormai, la causa sia giunta nella fase di delibazione, specie se in camera di consiglio, nella quale non è consentita, si ribadisce, la presenza delle parti e dei relativi difensori.

Perché, pertanto, sia disposta la regolarizzazione in esame, sarà indispensabile che la stessa sia ritenuta concretamente necessaria, in relazione allo stato della controversia ed alla sua natura e rilevanza, essendo, a tal fine, insufficiente la sola circostanza che, ad esempio, la controversia sia di valore pari o superiore a lire cinque milioni.

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Avv. Daniela GOBBI

Giudice della Commissione Tributaria Regionale dell'EMILIA ROMAGNA

Premessa

Il tema dell' "istruttoria" nel contenzioso tributario è particolarmente complesso e presenta svariate sfaccettature. La presente relazione non ha certamente la pretesa di esaurire l' argomento che investe questioni importanti quali : la valutazione di costituzionalità della norma¹, la definizione della natura del processo, (processo sull' atto o sul rapporto) e la sua tipologia (inquisitorio o dispositivo).

Le osservazioni che seguono richiamano alcune, non tutte, le tesi elaborate dalla dottrina che ha interpretato l'art.7 del D.Lgvo 546/1992 ,con qualche richiamo alla giurisprudenza.

Il lavoro è stato articolato in tre parti:

- I conformità dell'art.7 D.Lgvo 546/1992 ai principi contenuti nella legge delega
- II natura del processo tributario (inquisitorio o dispositivo), poteri del giudice in ordine alla prova
- III mezzi di prova.

I . CONFORMITÀ DELL'ART.7 D.LGVO 546/1992 AI PRINCIPI CONTENUTI NELLA LEGGE DELEGA

I . 1 Problemi di costituzionalità dell' art.7 D.LGVO 546/1992

Il primo problema che la dottrina "tributaria" si è posta ,all' indomani dell' approvazione dell' art 7 D.LGVO 546/1992² è stato quello di stabilire la

¹ ART. 7 D.L.GVO N. 546/1992.

² ART. 7 D.L.GVO N. 546/1992.

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

Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare

conformità o meno della norma ai principi contenuti nella legge di delega . La norma trovava il precedente nell'art. 35 del D.P.R. 26.10.1972, n. 636 (come modificato dal D.P.R.3.11.1981, n. 739) ed era contenuta nel titolo primo relativo alle *“Disposizioni generali”*. La dottrina , sulla scorta di questi elementi, si è interrogata :sulla natura dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie e sui loro limiti. Di conseguenza, gli interpreti hanno dovuto definire qual' era la tipologia di processo che scaturiva dalla norma, se detta tipologia era o meno compatibile con la delega legislativa. La L. 9 ottobre 1971 n. 825 all'art. 10, comma 2, n. 14, aveva delegato al Governo della Repubblica, la riforma tributaria disponendo: *“ la revisione della composizione, del funzionamento e della competenze funzionali e territoriali delle commissioni tributarie anche al fine di assicurare l'imparziale applicazione della legge”*.³ Inoltre la legge n. 413 del 1991, aveva vincolato il Legislatore “secondario” imponendo, all' art. 30 lett.G, *“l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile”* . L' art. 7 quindi nasceva con le caratteristiche della norma secondaria. Il legislatore delegato non avrebbe potuto introdurre eccezioni ai principi generali fissati dalle norme primarie del processo civile senza violare i limiti posti dalla norma stessa e senza sconfinare in ipotesi di incostituzionalità della disposizione. Poiché l' art. 7 riconosce alle Commissioni tributarie poteri istruttori superiori a quelli del Giudice ordinario, la dottrina per salvarne la costituzionalità, e non creare un vuoto legislativo, ha dovuto ricercare nel codice di procedura civile le norme che più si avvicinavano a quella in esame. In pratica , ha abbandonato la strada della interpretazione formalistica pura a favore di una lettura sostanziale.

Posto che la norma riconosce al Giudice tributario poteri istruttori estremamente ampi quali : *“l'accesso, la richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti,”* e che questo ha facoltà di esercitare un potere istruttorio pari a quello *“conferito agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge*

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

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

Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale..

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

³ si trattava di una legge a contenuto ampio che consentiva al legislatore di disciplinare i poteri istruttori delle Commissioni tributarie nel modo che il Legislatore avrebbe giudicato essere il più opportuno.

d'imposta", si è trattato di individuare quali norme del codice di procedura contenevano queste deroghe. Nell'ambito del codice, le disposizioni che più si avvicinano sono quelle in materia di diritto del lavoro. Su queste si è incentrata l'attenzione dell'interprete.

1. 2. Le disposizioni del codice che concorrono a determinare il contenuto dell'art. 7, comma 1.

Le norme del rito del lavoro ed in particolare l'art. **421 c.p.c.** sono apparse le più compatibili con il processo tributario. Al giudice del lavoro è consentito disporre d'ufficio:

- a** - l'ammissione di qualsiasi mezzo di prova;
- b** - la richiesta di informazioni e osservazioni, sia scritte che orali, alle associazioni sindacali indicate dalle parti.
- c** - l'accesso sul luogo di lavoro, purché necessario all'accertamento dei fatti.

Interessante è apparso inoltre alla dottrina l'art. **437, comma 2, c.p.c.** che consente al giudice dell'impugnazione di ammettere, anche d'ufficio, i mezzi di prova ritenuti indispensabili ai fini della decisione della causa.

Peraltro le disposizioni di cui agli **art. 421 e 437 c.p.c.**, non comportando un'attenuazione dell'onere della prova a carico delle parti, e non consentendo l'estensione dei poteri istruttori fino alla ricerca di fatti che le parti, per negligenza o per qualsiasi altra causa, non abbiano ritualmente e tempestivamente dedotto in giudizio, sono apparse perfettamente compatibili con lo spirito della norma processual-tributaria.⁴

Ad ulteriore conferma, la dottrina ha osservato che :

- **l'ordine di esibizione**, previsto dall'art. 210 c.p.c., non può essere pronunciato dal giudice del lavoro se manca l'istanza di parte ;
- **l'accesso sul luogo di lavoro**, è disposto dal giudice del lavoro, su istanza di parte, purché necessario al fine dell'accertamento dei fatti.
- **l'accesso non è obbligatorio** per il fatto che le parti ne hanno fatto istanza.

(la discrezionalità del giudice non è ampia: il magistrato può disporre l'accesso solo se ritenuto necessario e non semplicemente utile. Il giudi-

⁴ Il potere del giudice di ammettere d'ufficio mezzi di prova non può avere ad oggetto anche prove in relazione alle quali si sia verificata una decadenza ma è finalizzato a sopperire ad oggettive e non imputabili difficoltà di una delle parti nell'acquisizione delle prove ovvero a chiarire o eliminare incertezze, per esigenze superiori di giustizia. in ordine ai fatti costitutivi posti a fondamento della domanda o delle relative eccezioni.

zio sull'indispensabilità è rimesso alla valutazione del giudice di merito e non deve essere necessariamente esplicito.

- **le richieste di informative alla p.a.** sono precluse in sede d'appello, dall'art. 437, comma 2, c.p.c., in quanto costituiscono veri e propri mezzi di prova nuova, ammissibili solo se ritenuti indispensabili.
- **l'omessa motivazione di nuovi mezzi di prova** rappresenta un'implicita affermazione di esclusione dell'indispensabilità degli stessi, insindacabile in sede di legittimità. Appurata la compatibilità della norma processual civilistica, sono state superate le perplessità in ordine alla legittimità costituzionale dell' art.7.

II . NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO (INQUISITORIO O DISPOSITIVO), POTERI DEL GIUDICE IN ORDINE ALLA PROVA

II.1 Processo “sull’atto ” o “ sul rapporto ”.

Il secondo nodo che la dottrina ha dovuto sciogliere, è stato quello di definire in concreto , la portata della norma, e la natura del processo tributario. Su questo argomento si sono registrate posizioni affatto diverse. Vi sono tre tesi: **la prima** vede nel processo tributario un processo “sull’ atto”, un processo impugnatorio “puro” paragonabile al processo Amministrativo di legittimità; **la seconda** considera il processo tributario un processo “sul rapporto” assimilabile al processo civile ; **la terza** media tra le due precedenti ritenendo il processo tributario un giudizio d'impugnazione dell'atto attraverso il quale si accede all'accertamento sostanziale del rapporto. L'atto diventa il mezzo di accesso al giudizio di merito al quale si perviene appunto per il tramite dell'impugnazione dell'atto. E' appena il caso di osservare che le conseguenze delle varie impostazioni, sono decisamente diverse tra loro. Per ragioni di sintesi si limita il discorso solo a questo breve richiamo. La teoria – intermedia- appare essere quella più vicina all' orientamento seguito dalla Giurisprudenza. Sarebbe, infatti, estremamente difficile riconoscere alle commissioni un potere di accertamento sostanziale del rapporto se si escludesse che i limiti dell' esercizio del potere istruttorio sono tali da non consentire al giudice di acquisire tutti gli elementi necessari per decidere sul rapporto stesso ricercandone la verità sostanziale.⁵

⁵ Si ricorda che le considerazioni svolte circa i limiti dei poteri istruttori delle Commissioni, a seguito della riforma del contenzioso tributario, costituiscono le logiche conseguenze di principi che, già per il passato, erano stati autorevolmente sostenuti da chi, dalla giurisprudizio-

II.2 I poteri della Commissione e la loro limitazione ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti.

Mentre la riforma del 1981, che aveva modificato l' art. 35 del D.P.R. 636/72, aveva confermato la tesi della natura inquisitoria⁶, Il legislatore delegato del 1992 ha accentuato le caratteristiche del processo “ *dispositivo*”⁷,

nalizzazione del processo tributario, aveva tratto argomento per sostenere che i poteri delle commissioni erano destinati non più a realizzare un'istruzione primaria — intendendo per tale quella che può esercitarsi in qualunque direzione, anche con finalità esplorative — ma un'istruzione secondaria e cioè “ancorata ai temi di prova che siano indicati dalle parti, e che siano rilevanti entro il contesto dell'oggetto del giudizio fissato dalle parti”.

⁶ Nell' ambito del processo inquisitorio si distingue: il processo *inquisitorio in senso sostanziale* cioè il processo ove il giudice non è vincolato ad alcuna allegazione od impulso di parte, dal processo *inquisitorio in senso processuale* ove il giudice rimane libero solo rispetto alle iniziative probatorie); nel processo di tipo dispositivo vi è la distinzione tra processo *dispositivo in senso sostanziale* dove la tutela giurisdizionale e la fissazione dell'oggetto del giudizio è rimessa al potere esclusivo delle parti, dal processo *dispositivo in senso processuale* ove il giudice rimane sottoposto alle iniziative di parte solo per la tecnica e lo svolgimento interno del processo, cioè alla scelta degli strumenti offertigli per formare il suo convincimento).

Il processo inquisitorio sostanziale : è il processo in cui le prove, oltre che su iniziativa delle parti, sono acquisite anche su iniziativa del giudice. Il giudice ha poteri di ricerca autonomi delle fonti materiali di prova e dei fatti rilevanti, anche secondari. È il principio del vecchio codice di procedura penale. Si tratta di un processo senza contraddittorio. L'organo che svolge l'indagine (l'istruttoria), giudica sulle prove da lui stesso richieste e raccolte. Questo tipo di processo altera la funzione del “giudice terzo” minando il principio della terzietà ed imparzialità del giudice.

Il processo inquisitorio istruttorio : è il processo in cui le prove sono acquisite al giudizio non solo su iniziativa delle parti, ma anche su iniziativa del giudice. Il potere d'iniziativa del giudice può riguardare, quindi solo fonti materiali di prova che siano notorie o siano emerse, nel corso del processo in contraddittorio delle parti, dagli atti del giudizio, cioè allegate dalle parti. Questa soluzione riduce al minimo il rischio di compromissione dell'imparzialità del giudice e, nel contempo, garantisce la ricerca della verità materiale.

Il processo dispositivo : è il processo in cui le prove sono acquisite al giudizio su iniziativa delle parti. La soluzione salvaguarda l'imparzialità psicologica del giudice, e distingue il soggetto su iniziativa del quale la prova è assunta dal soggetto che è chiamato a valutare le prove. Il processo dispositivo nelle sue due tipiche, teoriche, versioni può essere indifferentemente scelto dal legislatore, che può combinare le soluzioni, liberamente, trattandosi solo di diverse tecniche processuali. Si distingue, quindi, il principio dispositivo in senso stretto, dal principio dispositivo in senso lato.

⁷ La distinzione tra principio dispositivo in senso stretto e principio dispositivo in senso lato è nota. Il principio dispositivo in senso lato costituisce nient'altro che una tecnica, secondo la quale alle parti è attribuito il potere esclusivo di determinare il corso del processo. In altre parole il principio *judex secundum alligata et probata partium decidere debet* esprime e riassume due distinti vincoli del giudice. Il primo (*secundum alligata partium*) è essenziale al processo civile; non si può derogare ad esso. Al secondo (*secundum probata partium*) meramente eventuale, è possibile derogarvi. Il legislatore non potrebbe, senza stravolgere i princi-

attenuando la natura “ *inquisitoria*” del processo tributario. In linea con queste ultime disposizioni, la più parte della dottrina ha concluso che l’attuale processo tributario è un processo *dispositivo con potere di acquisizione probatoria*.⁸ Un processo governato dal principio dispositivo per ciò che concerne l’allegazione dei fatti, ma informato ai principi inquisitori per ciò che riguarda la possibilità di acquisizione delle prove. In merito all’acquisizione delle prove, la dottrina si è domandata fino a che punto si sarebbe potuto spingere il potere di iniziativa del giudice, ed in particolare, definire se sussistano dei limiti, ed eventualmente di quale tipo, all’esercizio delle attribuzioni istruttorie. Anche per questa ricerca la risposta è stata trovata tenendo conto di quanto dispone l’art.7. La norma attribuisce alle Commissioni tributarie “ *le stesse facoltà- di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti- conferite agli uffici tributari ed all’ente locale da ciascuna legge d’imposta* ”. I poteri riconosciuti dalla norma trovano il loro limite nella dicitura: “ *ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti* ”. E’ quindi chiara la limitazione del principio inquisitorio. I fatti dedotti dalle parti costituiscono il confine- invalicabile- entro il quale può e deve espletarsi⁹ l’attività della commissione.

pi della disponibilità della situazione sostanziale dedotta nel processo, consentire al giudice di tutelare quella situazione in assenza di una domanda di parte (art. 99 c.p.c., principio della domanda), od oltre i limiti indicati dalla parte mediante le sue allegazioni. Al contrario il legislatore può sottrarre alle parti il potere monopolistico di iniziativa probatoria prevedendo i poteri del giudice in ordine alla prova. Questo è avvenuto nel processo del lavoro (art. 421 c.p.c.), nel procedimento di scioglimento del matrimonio e nei giudizi di nullità del matrimonio (art. 117 e s. c.c.). Questi processi restano dispositivi, anche se il giudice ha un potere di acquisizione probatoria.

⁸ Sandulli –Socci Manuale del Nuovo Processo Tributario, Zanichelli editore pag 189 e ss.

⁹ Malgrado la latitudine dei poteri riconosciuti al giudice in tema di controversie soggette al rito del lavoro e che indurrebbero a ritenere gli stessi sostanzialmente non dissimili da quelli riconosciuti dall’art. 7, comma 1, alle commissioni tributarie è necessario tenere presente l’interpretazione che di tali norme ha dato la giurisprudenza prevalente della S.C.

Si è in proposito deciso che:

i poteri istruttori conferiti al giudice del lavoro dagli artt. 421 e 437 c.p.c., pur comportando un’attenuazione della prova a carico delle parti, non possono ritenersi finalizzati ed estesi alla ricerca di fatti che sarebbero rilevanti — se provati — ai fini della decisione ma che le parti, per negligenza o per qualsiasi altra causa, non abbiano ritualmente tempestivamente dedotto in giudizio in quanto il potere del giudice di ammettere d’ufficio mezzi di prova non può avere ad oggetto anche prove in relazione alle quali si sia verificata una decadenza per l’attore o il convenuto, non essendo state tempestivamente dedotte nel ricorso o nella memoria di costituzione, ma è finalizzato a sopperire ad oggettive e non imputabili difficoltà di una delle parti nell’acquisizione delle prove ovvero a chiarire o eliminare incertezze, per esigenze superiori di giustizia in ordine ai fatti costitutivi posti a fondamento della domanda o delle relative eccezioni.

Si è posto il problema di definire:

1.a) i limiti dei poteri istruttori del giudice e l'onere della prova; ¹⁰

1.b) il divieto di scienza privata, se vige anche nel processo tributario.

1.c) come opera il regime delle decadenze e delle preclusioni.

1.d) se è riconosciuto il diritto di rimessione in termini a fronte dei poteri di iniziativa della commissione .

Per punti:

II .1.a) struttura del processo e poteri istruttori del giudice:

La parte si rivolge al giudice tributario per contestare la pretesa dell' amministrazione . Di norma, le contestazioni riguardano la fase che ha preceduto il provvedimento tributario ed ,in particolare, la fase istruttoria preliminare. L'azione attivata dal contribuente si risolve in una richiesta di pronuncia diretta a verificare se la pretesa dell' amministrazione finanziaria sia o meno legittima. Il controllo della legittimità è un controllo formale dell' atto i cui contenuti devono essere confrontati con le disposizioni di legge vigenti. E' anche un controllo sostanziale che deve tenere conto dei presupposti di fatto e delle prove acquisite dall' amministrazione finanziaria i cui contenuti devono essere compatibili con la norma ¹¹.

Permane nella attuale legge il divieto esplicito di ammissibilità della prova testimoniale e del giuramento. Inoltre non si rinvergono norme che disciplinano le modalità di ammissione e di assunzione delle prove di conseguenza,ove possibile si deve mutuare il regime previsto dal codice di procedura civile. Nel processo tributario l' onere della prova spetta a ciascuna delle parti. L'amministrazione finanziaria deve allegare i fatti costitutivi della pretesa fiscale, il ricorrente deve provare i fatti che hanno determinato la sua azione. ¹² Al fisco compete l'onere di provare i fatti costitutivi del diritto, al ricorrente compete l'onere di allegare e provare i fatti impeditivi, estintivi , modificativi che –a suo avviso- rendono infondata ed illegittima la pretesa del fi-

¹⁰ **Baglione , Menchini, Miccinesi** , *il Nuovo Processo Tributario, commentario*, Milano, pp70 e ss.

¹¹ spesso acquisite senza il preventivo contraddittorio degli interessati al procedimento nella fase amministrativa non sempre è riconosciuto al cittadino il diritto di essere ascoltato o di fornire chiarimenti e controdeduzioni, nè è a lui accordata la facoltà di presenziare all'attività di raccolta delle prove dell'ufficio finanziario, la quale, di frequente, avviene unilateralmente e senza garanzie per il privato.

¹² Ai sensi dell'art. 23, comma 3, D. Legs. 546/1992, infatti: "*Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio...*".

sco. L' amministrazione in sede contenziosa deve dare conto delle ragioni che hanno determinato il provvedimento¹³, deve fornire la prova dei motivi che hanno determinato il provvedimento. Non è ammessa la motivazione a posteriori o in corso di causa. A maggior ragione questa possibilità non può essere riconosciuta al giudice, il quale non può integrare la motivazione dell' Amministrazione con provvedimenti istruttori *a posteriori*. Così come il giudice non può sostituirsi all' Amministrazione integrando la motivazione di provvedimenti non motivati, altrettanto, per il **principio di eguaglianza** delle parti all'interno del processo, il giudice non potrà sopperire alle carenze probatorie del privato. Come nel processo civile non può essere utilizzata la conoscenza del giudice, in ordine ai fatti e alle prove acquisite direttamente piuttosto che per il tramite del fascicolo processuale. Tuttavia, il giudice non è limitato ad una meccanica applicazione del criterio formale dell'onere della prova ma può attivare iniziative istruttorie proprie, anche se le parti siano decadute rispetto ad esse al fine di evitare l'applicazione della regola di giudizio di cui all'art.2697 c.c. Richiamando l'art. 421c.p.c., già utilizzato per superare i dubbi di costituzionalità dell'art. 7, parte della dottrina ha tentato di estendere al processo tributario l'interpretazione, più ampia, riconosciuta dalla Cassazione¹⁴ ai poteri istruttori del giudice del lavoro. L'estensione è stata motivata anche con riferimento alla finalità pubblicistica del procedimento giurisdizionale.

Per attività istruttorie delle commissioni si devono intendere le attività finalizzate a conseguire :

— la verifica della legittimità dell' attività compiuta dall' ufficio nell' istruttoria amministrativa .

— l' accertamento dei fatti impeditivi, modificativi ed estintivi oggetto di eccezioni rilevate dal privato o d'ufficio;

— la verifica delle prove dei fatti impeditivi, modificativi od estintivi, dedotti dall'amministrazione finanziaria o dall'ente locale resistente, per contrastare l'efficacia dei fatti allegati dedotti dalla parte privata per ottenere l'annullamento dell'atto (esempio: atto interruttivo della prescrizione) e dei fatti secondari posti a base di presunzioni.¹⁵

¹³ E' esclusa, di regola, la possibilità di successive integrazioni e modificazioni (si vedano, al riguardo, le rigorose limitazioni al potere dell'amministrazione finanziaria di procedere ad atti di accertamento modificativo o integrativo poste dall'art. 57, co. 3 del D.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA e dall'art. 43, ultimo CO. del D.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte dirette).

¹⁴ Cass. Civ. 8 .11.1991, n. 11915.

¹⁵ Baglione, Meschini, , Miccinesi "Il nuovo Processo tributario, Commentario" Milano, pp. 67 e ss.

— l’acquisizione di notizie utili al processo tramite la consulenza tecnica e l’utilizzo degli strumenti consentiti e l’acquisizione di scritture.

II. 1.b) Divieto di scienza privata

Anche nel processo tributario, vige il cosiddetto divieto di *scienza privata*. La commissione non deve realizzare un “ *autonomo accertamento del presupposto d’ imposta*” bensì deve esercitare i suoi poteri istruttori per controllare e verificare la prova dei fatti già accertati dall’ ufficio.

Sono le parti che determinano l’indagine istruttoria. Il giudice non può sostituirsi alla parte nella ricerca delle prove, né può indicare quali sarebbero state le prove utili, tanto meno può supportare i fatti, oggetto della controversia ricercando attraverso il ricorso ai mezzi istruttori riconosciuti dalla legge le prove necessarie a supporto dell’ azione o dell’ eccezione. Questo compito spetta alle parti, attrice e convenuta. L’intervento probatorio del giudice “ *deve limitarsi all’ interpretazione ed al controllo della prova offerta dalle parti*” e non può “ *contribuire alla integrazione della prova ,cui poteva provvedere una delle parti*”¹⁶ La ragione è ovvia: Il nuovo processo tributario sottolineando la natura giurisdizionale del processo, esalta il ruolo del giudice riconoscendone la “terzieta” rispetto al processo¹⁷.

II. 1.c) Decadenze ,preclusioni.

Come si è già osservato, il potere riconosciuto alle parti di richiedere al giudice l’espletamento degli esperimenti istruttori incontra un limite nel fatto delle eventuali decadenze o preclusioni che potrebbero essersi verificate in danno della parte nella fase amministrativa precedente l’emanazione dell’atto impugnato. Es. art. 52 del D.P.R n. 633/1972, “ *i libri i registri scritture e documenti di cui è rifiutata l’esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell’accertamento in sede amministrativa o contenziosa*”. Sull’ argomento vi sono numerose perplessità.

II.1.d) Rimessione in termini .

L’art. 24, co. 2 e 3 consente al ricorrente l’integrazione dei motivi, resa

¹⁶ **Battistoni, Ferrara**, *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)* in *Dir. Prat.trib.*

¹⁷ L’organo giudicante non può svolgere attività finalizzata all’ accertamento autonomo del presupposto di imposta, ma deve limitarsi al (mero) controllo dell’esercizio dei poteri (istruttori) ad opera dell’ amministrazione finanziaria , nel procedimento che ha preceduto l’emanazione del provvedimento impugnato. “ *i poteri di indagine della commissione devono essere messi in relazione con l’indagine primaria svolta dall’ufficio ed hanno lo scopo di rappresentarne una verifica od un comportamento, non un surrogato.*” (**Tesauro F.** *sui principi generali dell’ istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.* 1978 II, pp. 203 e ss).

necessaria “*dal deposito di documenti non conosciuti per ordine della commissione*”.

L’art.184, co. 3 c.p.c., applicabile al processo tributario per via del rinvio di cui all’art.1, co 2, consente a ciascuna parte, in ossequio al principio di uguaglianza processuale e tutela del principio del contraddittorio, che opera sia tra le parti che nei rapporti delle parti con il giudice, di dedurre entro un termine perentorio assegnato dal giudice i mezzi di prova che si rendano necessari in relazione a quelli disposti dal giudice. Ne consegue che quando la commissione dispone *di ufficio* di un mezzo di prova, le parti vengono rimesse in termini. Ciascuna di esse può proporre delle deduzioni (che siano diretta conseguenza e si ricolleghino in via immediata alle richieste istruttorie del giudice) entro un termine appositamente fissato dalla stessa commissione.

III MEZZI DI PROVA.

III.1 Assunzione dei mezzi di prova

L’assunzione dei mezzi di prova è un potere processuale e come tale deve essere espressamente previsto dalla legge. All’assunzione dei mezzi di prova deve provvedere direttamente la commissione in forza dell’art. 7 D. Legs. 546/1992. A differenza del regime precedente, il D. L.gvo. 546/1992 non prevede che il collegio possa delegare “*l’esecuzione di tali adempimenti istruttori ad uno dei suoi componenti che vi procede con l’assistenza del segretario*” . Il mezzo processuale corretto per assumere le prove è **l’ordinanza**.

La commissione con ordinanza dispone mezzi di prova, stabilisce il tempo, il luogo e il modo dell’assunzione (art. 202 c.p.c.).In ossequio al principio costituzionale della difesa del contraddittorio (art. 24 Cost.) le parti devono essere informate dell’ assunzione e devono potervi assistere attivamente . L’ordinanza deve essere comunicata alle parti costituite (arg. *ex* art. 31 D. Legs. 546/1992) ;nel caso di prove assunte in camera di consiglio sarà comunicata a tutte le parti, nel caso di prove assunte in udienza pubblica sarà comunicata alla parte costituita ma assente all’udienza. Dell’assunzione dei mezzi di prova si redige processo verbale sotto la direzione del presidente della commissione (art. 207 c.p.c.).L’ordinanza è revocabile e modificabile, ma non impugnabile; naturalmente non è vincolante per la successiva decisione.

III. 2 La Facoltà di disporre l’ accesso e richiedere dati, informazioni e chiarimenti.

Appurato che il giudice tributario , pur godendo di poteri istruttori ampi paragonabili a quelli *conferiti all’ente locale da ciascuna legge d’imposta*

(co. 1 dell'art. 7) è **giudice** e non amministrazione attiva, si ribadisce che le sue facoltà sono esclusivamente indirizzate a conseguire “*fini istruttori*”. La commissione **deve** controllare i fatti dedotti dalle pratiche. Deve esaminare l'attività compiuta dall'ufficio finanziario nella fase precedente all' emanazione del provvedimento impugnato. L'accesso in luoghi nella disponibilità del contribuente o di terzi ad es. in locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali ,è strumentale all'acquisizione delle prove . Altrettanto è la verifica o le ricerche (ad esempio, sui conti bancari) e le ispezioni di persone o cose (in particolare, documenti quali libri, registri, scritture contabili, etc.).

Tramite la richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti il giudice può domandare notizie vuoi al privato vuoi ad altri soggetti al fine di verificare il modo di essere dei fatti rilevanti in causa, nel rispetto dei limiti rappresentati dalle attività poste in essere dall'ufficio sede amministrativa

III.3 Le relazioni conoscitive e la consulenza tecnica.

La commissione gode di altri due ulteriori poteri:

a) richiedere **relazioni conoscitive** ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza;

b) disporre **consulenze tecniche**.

Per punti:

a) relazioni conoscitive. La disposizione di cui al secondo comma dell'art. 7 prevede che, quando occorra acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, le commissioni tributarie possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compresa la Guardia di Finanza. La norma ricomprende tra “*gli altri enti pubblici*” anche il Corpo della Guardia di Finanza. Poiché il principio costituzionale della imparzialità e della “*terzietà*” del giudice deve riguardare anche i suoi ausiliari, la previsione normativa ha ingenerato dubbi di legittimità costituzionale. Tanto più se si considera che il più delle volte il procedimento impositivo segue un atto della Guardia di Finanza. Nel regime precedente la Guardia di Finanza era utilizzata dal giudice con funzioni di sola “*collaborazione*”.

b)La consulenza tecnica. La disposizione di cui al secondo comma dell'art. 7 prevede inoltre che le commissioni tributarie possono disporre consulenza tecnica. La richiesta di relazioni tecniche o la disposizione di consulenza tecnica non è più subordinata alla richiesta di parte e presuppone una sorta di pre-valutazione degli elementi conoscitivi da acquisire “di particola-

re complessità". Il giudice, anche d'ufficio, può disporre della consulenza a prescindere da un'apposita iniziativa delle parti; unico limite è che l'espletamento avvenga nel rispetto dei principi contemplati dal processo civile.¹⁸

La nuova formulazione esalta lo strumento della consulenza tecnica ampliando le possibilità istruttorie del giudice non più vincolato alla richiesta della parte. Con l'art. 7 la consulenza tecnica è diventata strumento generale.¹⁹

III 3. I documenti

Il terzo comma dell'art. 7 attribuisce alle commissioni la facoltà di ordinare il deposito dei documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. Il giudice può ordinare alle parti (solo alle parti del processo, non a terzi) il deposito di documenti necessari per la decisione.²⁰ La parte può rifiutarsi di adempiere all'ordine del giudice il quale potrà desumere argomenti di prova contro di essa, *ex art.* 116, co. 2 c.p.c.. La disposizione è sicuramente più ampia di quella già prevista dall'art. 36, terzo comma, del D.P.R. 636/72, in base al quale il contenuto dell'analogo facoltà riguardava l'esibizione e non il deposito. Le prove documentali prodotte od acquisite producono l'efficacia per il giudice stabilita dal codice civile:

a) la scrittura privata autenticata, riconosciuta o verificata fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta.²¹

b) l'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché le dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.²² La querela di falso deve essere proposta dinanzi al Tribunale con conseguente sospensione del processo tributario.²³

¹⁸ (artt. 61-64; 191-201 c.p.c.): facoltà delle parti di assistere alle operazioni (art 194, co. 2 c.p.c.) e di nominare un consulente (art. 201 c.p.c.); obbligo dell'esperto nominato di giurare (art. 193 c.p.c.) e possibilità per l'attore e per il convenuto di ricusarlo (art. 192 c.p.c.); e così via .

¹⁹ il costo della consulenza è determinato dalla legge 8 luglio 1980 n. 319 e successive modificazioni ed integrazioni ed è posto a carico delle parte soccombente, l'anticipazione grava su una delle due parti o su entrambe.

²⁰ diverso regime rispetto all' art.210 c.p.c.

²¹ art. 2702 cc.

²² art. 2701 c.c.

²³ art. 39 del D.L.vo o. 546/1992; art. 313 c.p.c.

c) **Le scritture contabili** (libri, registri, bilanci e scritture obbligatorie in genere assumono un ruolo di primo piano nel giudizio *de quo* e fanno prova contro l'imprenditore.²⁴ Tale regime è confermato da talune leggi d'imposta, le quali stabiliscono che è fatto divieto al contribuente di provare l'esistenza di dati per lui più favorevoli rispetto a quelli risultanti dalle scritture (v., ad esempio, art. 61, co. 3 del D.P.R. o. 600/1973). Peraltro, nel sistema fiscale, questi atti producono effetti anche favorevoli al privato, potendo l'amministrazione vincere le loro risultanze soltanto inficiandone l'attendibilità complessiva o di singoli punti (v. art. 39 del D.P.R. o. 600/1973), di guisa che " il giudice può superarne il contenuto solo se vengono acquisiti al processo elementi capaci di contrastare la forza delle rappresentazioni in esse espresse o i fatti che la parte tenta di dimostrare".

III.4 Il giuramento e la testimonianza.

L'art. 7, al quarto comma, continua a prevedere l'inammissibilità del giuramento e della testimonianza nel processo tributario come già sancita nella pre-vigente disciplina del contenzioso tributario.

Nel contenzioso tributario pre-vigente l'esclusione della testimonianza dai mezzi di prova è stata ritenuta non costituente violazione dell'art. 24 della Costituzione dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 76 del 23 febbraio 1989. Il divieto di testimonianza continua a comportare discussioni tra la dottrina tanto più se si considera che sono ammesse come prove le dichiarazioni rese fuori udienza che altro non sono se non testimonianze prive delle garanzie che le testimonianze vere e proprie assicurano. Ad esempio, i verbali, redatti dalla Guardia di Finanza o dagli uffici di audizione dei contribuenti o di terzi. L'acquisizione delle dichiarazioni fuori udienza ha dato luogo a molteplici discussioni finalizzate a definire qual è il valore di queste dichiarazioni, come si conciliano con il divieto di non ammettere le testimonianze in udienza, ed infine se dette definizioni devono o meno essere considerate vincolanti, e come incidono sul libero convincimento del giudice. I quesiti posti sono tutti ugualmente importanti e richiederebbero ciascuno di loro una trattazione separata. In questa sede ci si limita a ricordare che, come per gli altri argomenti, in dottrina non vi è un orientamento univoco²⁵.

²⁴ art. 2709 c.c..

²⁵ **Glendi**, *I poteri del giudice*, pp 949 e ss., le considera, a discrezione del giudice, pienamente spendibili nel processo.

Bafile *op. cit.* ritiene che dette dichiarazioni non siano utilizzabili in sede processuale.

III. 4 Disapplicazione di un regolamento o di un atto generale illegittimo

La legge (fonte primaria) può rimettere all' amministrazione la regolamentazione di alcuni punti della pretesa fiscale. Sono ammessi atti amministrativi o regolamenti, aventi carattere astratto e generale, i quali debbono, però, rispettare i criteri ed i limiti fissati dalla normazione primaria. La legislazione più recente, oltre ai decreti ministeriali delle imposte dirette e dell'IVA all' approvazione delle tariffe, la determinazione delle aliquote, le disposizioni sulla revisione degli estimi catastali, la fissazione degli indici e coefficienti presuntivi (cd. *redditometro*), ha di molto incrementato il ricorso alla normazione secondaria²⁶. Si è quindi posto il problema della pregiudizialità amministrativa, ossia del caso in cui un provvedimento generale (amministrativo) che incida sul contenuto della pretesa tributaria non sia legittimo e che il rilievo della sua illegittimità sia rilevante ai fini della controversia fiscale. Il legislatore ha ritenuto di dover recepire, nei rapporti tra giudice tributario e gli atti della pubblica amministrazione, il principio sancito dall'art. 5 della L. 20.5.1865, n. 2248, all. E, abolitrice del contenzioso amministrativo, per il quale i giudici non sono vincolati da atti illegittimi, ma ben possono, qualora li ritengano tali, disapplicarli.²⁷ Al pari del giudice ordinario, anche alle commissioni tributarie è riconosciuto il potere di disapplicazione di un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, che viene ritenuto illegittimo. Tuttavia, la commissione compie una cognizione non principale, ma *incidenter tantum*, nel senso che la sua decisione non ha efficacia di giudicato e non annulla l' atto, lo disapplica. Ovviamente il potere di disapplicazione si manifesta solo con riferimento all'oggetto dedotto in giudizio,

²⁶ Corte Cost. 11luglio 1969. n. 129. in *Foro italiano*, 1969,1, 2055: "Il principio enunciato dall'art. 23 Cost., secondo cui l'imposizione di prestazioni patrimoniali è autorizzata solo "in base alla legge", esprime una riserva di legge soltanto relativa e non contrasta con esso l'assegnazione ad organi amministrativi dei compiti non soltanto meramente esecutivi (quali di fissare forme e termini per il pagamento di un'imposta), bensì anche del compito di determinare elementi, presupposti, o limiti, variamente individuabili, di una prestazione imponibile, in base a dati ed apprezzamenti tecnici: unica condizione è che siano preventivamente indicati, ed in modo sufficiente, i criteri direttivi di base o le linee generali da servire per delimitare la discrezionalità nella produzione di fonti secondarie della disciplina".

²⁷ **Art. 4 e 5** legge 20 marzo 1865 n. 2248, Allegato E: "*Quando la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'autorità amministrativa, i tribunali si limiteranno a conoscere gli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. L'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sopra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei tribunali in quanto riguarda il caso deciso. In questo, come in ogni altro caso, le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi*".

salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente (art. 7, comma 5, D. Legs. 546/1992). Questa facoltà, era già prevista dall'art. 16 D.P.R. 636/1972 come integrato dal D.P.R. 739/1981, nei confronti degli atti amministrativi generali e dei regolamenti non sottoposti alla sua giurisdizione. La cognizione diretta di questi atti e il potere di annullarli compete alla giurisdizione del giudice amministrativo.²⁸ La commissione può decidere la causa portata alla sua cognizione come se il provvedimento amministrativo (atto generale o regolamento) non fosse stato emesso. Il giudice tributario, cioè, una volta riconosciuta l'illegittimità, disapplica l'atto generale o il regolamento, disconosce, quindi, l'efficacia dispositiva dell'atto disapplicato alla questione sottoposta al suo giudizio. Decide come se l'atto disapplicato non esistesse. Il contribuente, quindi, non ha l'onere di impugnare dinanzi al giudice amministrativo l'atto generale che costituisce il presupposto di quello impositivo, ma può invocare l'illegittimità del primo contestando la validità del secondo dinanzi alla commissione tributaria.²⁹

Nel caso in cui risultino contemporaneamente pendenti due giudizi, pur

²⁸ Cass. 23 ottobre 1984, n. 5374: “*Qualora, avverso l'accertamento del tributo per il servizio di raccolta e trasporto dei rifiuti solidi urbani, il contribuente insorga non solo contestando l'atto impositivo a suo carico, ma anche chiedendo l'annullamento delle deliberazioni generali adottate dal comune in tema di fissazione delle tariffe di quel servizio, per vizi del relativo procedimento, la giurisdizione del giudice ordinario resta limitata alla prima delle suddette domande, inerente a posizioni di diritto soggettivo, mentre la seconda, ricollegandosi alla tutela dell'interesse legittimo del contribuente circa la conformità alla legge del procedimento di formazione dei regolamenti tributari municipali, spetta alla cognizione del giudice amministrativo*”; Cass. 11 maggio 1987, n. 4308: In tema di sovrimposta comunale sul reddito dei fabbricati, di cui agli artt. 19 e seg. del D.L. 28 febbraio 1983 n. 55 (convertito, con modificazioni, in legge 26 aprile 1983 n. 131), “*la controversia promossa per denunciare l'illegittimità della deliberazione con la quale il comune abbia esercitato la facoltà di istituire la sovrimposta stessa, non in via incidentale, in sede di contestazione del debito tributario, ma in via principale, esula dalla giurisdizione delle commissioni tributarie e spetta alla cognizione del giudice amministrativo, tenuto conto che la suddetta deliberazione, avente natura di atto amministrativo di carattere generale, nonché indirizzata a contribuenti non ancora determinati e determinabili solo “a posteriori”, non è di per sé idonea ad incidere su posizioni di diritto*”; Cass. 20 luglio 1983, n. 4992 in tema di tariffe telefoniche: “*A fronte degli atti resi dall'autorità governativa nella fissazione delle tariffe del servizio telefonico in regime di concessione, in conformità delle deliberazioni adottate dal CIP (Comitato Interministeriale Prezzi) in esito al procedimento all'uopo previsto*”.

²⁹ Tesaurò F., *op. cit.*, p. 345 “l'illegittimità dell'atto amministrativo generale — con la disapplicazione che ne consegue — può essere ritenuta tanto se l'atto sia ormai divenuto inoppugnabile, quanto se sia ancora suscettibile dei rimedi propri degli atti lesivi di interessi legittimi”.

Finocchiaro A., Finocchiaro M., *op. cit.*, p. 127). Ritengono che “la disapplicazione non operi per gli atti divenuti inoppugnabili”.

tra le stesse parti, l'uno dinanzi al giudice amministrativo, avente ad oggetto la domanda di annullamento dell'atto generale, e l'altro davanti alla commissione, concernente la pretesa impositiva che trova in questo il proprio fondamento, non sembra dubbio che il processo tributario possa avere il proprio regolare svolgimento e non debba essere sospeso in attesa della definizione di quello (pregiudiziale) amministrativo. Vigè il principio di separazione e d'indipendenza delle (due) giurisdizioni, atteso che, da un lato, il D.L.vo n. 546/1992 non contempla tra le ipotesi di sospensione necessaria la figura in esame e, dall'altro lato, secondo l'opinione oggi più accreditata l'arresto del processo tributario non può essere sostenuto neppure facendo leva sul rinvio di cui all'art. 1, co. 2 del D.L.vo n. 546. Il giudice tributario tiene conto della sentenza resa in sede di giustizia amministrativa, nel senso che, se il giudice amministrativo ha annullato il provvedimento impugnato, la commissione, qualora la lite fiscale non sia ancora chiusa, deve recepirne l'efficacia rispetto alla pretesa fiscale oggetto della controversia, essendo stato eliminato l'atto con effetti *erga omnes* dall'autorità giudiziaria munita per legge del necessario potere. Stesso discorso vale anche per gli atti amministrativi particolari, non essendovi motivo di adottare una diversa soluzione. Ad es. chiedere la disapplicazione del provvedimento della Soprintendenza per i beni ambientali ed architettonici ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione d'imposta a fronte degli oneri sopportati dal contribuente per la conservazione e manutenzione dei beni di interesse culturale.

Questo, in estrema sintesi, un quadro, certamente non completo, di alcune delle problematiche che ruotano intorno all'istituto dell'istruttoria probatoria e dei poteri e limiti del giudice tributario.

Si ringrazia dell'attenzione.

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

Relatore:

Dott. Umberto APICE

Vice Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

1. In questi ultimi anni le novità più importanti nel mondo giuridico italiano sono stati gli interventi del legislatore nel campo stesso della normazione (norme sulla normazione). Pur essendo tuttora aperta la discussione sulla portata e sull'efficacia di tali norme, è innegabile, se non altro sul piano delle idee, la rilevanza di tale fenomeno. Ci vogliamo riferire a due avvenimenti: il primo riguarda più generalmente l'ordinamento processuale (riforma dell'art. 111 Cost.), il secondo riguarda più specificamente l'ordinamento tributario (cd. Statuto dei diritti del contribuente).

Cominciamo dalla nuova formulazione dell'art. 111 della Costituzione (legge costituzionale 23 novembre 1999 n. 2). Giusto processo (sia esso penale, civile, amministrativo, tributario) significa anzitutto che le parti devono comparire davanti a un giudice terzo e che la decisione dev'essere adottata in contraddittorio (e cioè alle parti devono essere assicurate posizioni di parità).

L'art 111 cit. lo possiamo suddividere in due parti. La prima parte (primo e secondo comma) detta disposizioni applicabili a ogni processo giurisdizionale, la seconda parte (terzo, quarto e quinto comma) detta disposizioni applicabili al solo processo penale.

Le disposizioni dei primi due commi dell'art 111 stabiliscono: *a*) la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge (e perciò: nessuna norma regolamentare o di rango diverso dalla legge può disciplinare il processo); *b*) ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a un giudice terzo e imparziale, e la legge ne assicura la ragionevole durata.

L'art 111 è operativo immediatamente: non esiste più la distinzione tra norme programmatiche e norme precettive (anche se poi non è del tutto risolto il problema concreto dell'efficacia di alcune norme, come appunto le norme sulla normazione). Ogni norma è un precetto. Se norme ordinarie sono in contrasto, delle due l'una: o vengono adeguate con una lettura costituzionale ovvero, se ciò non è possibile, si deve promuovere un giudizio costituzionale.

Sul termine di ragionevole durata: è ovvio che non ci può essere in concreto un termine fissato per legge. Del resto, ogni processo può presentare delle variabili imprevedibili, per cui non può esistere un rapporto rigoroso tra

un certo tipo di processi e una certa durata. La norma però ha un suo valore imperativo, che può legittimare il ricorso alla Corte Costituzionale (ad esempio, per abrogare una disposizione che preveda termini processuali troppo lunghi) o il ricorso alla Corte di Strasburgo.

Ritorniamo al principio – base, indefettibile, dell'integrità del contraddittorio. Potrebbe venire il dubbio che nel nostro ordinamento non sia più ammesso alcun provvedimento *inaudita altera parte*: ma è evidente che determinate esigenze non possono che essere tutelate con la massima celerità (decreto ingiuntivo, misure cautelari). Ciò che importa è che, una volta adottato il provvedimento, questo possa essere caducato o perdere temporaneamente la sua efficacia a seguito dell'iniziativa dell'interessato. Anche nel campo tributario sono previsti provvedimenti cautelari d'urgenza: il Presidente della Commissione Tributaria può sospendere l'efficacia di un atto impugnato senza interpellare l'Amministrazione Finanziaria (ma è comunque prevista la notifica della richiesta, anche se non è sancito alcun termine dalla notifica per l'adozione del provvedimento cautelare).

Altro istituto del processo civile volto a garantire il contraddittorio è l'interruzione del giudizio: nel nuovo processo tributario l'interruzione del giudizio, come anche la sospensione del giudizio, è stata introdotta insieme a tutte le norme compatibili del processo civile. Ma su ciò torneremo più avanti.

La stessa cosa vale per gli istituti finalizzati a garantire l'imparzialità del giudice: ricusazione, astensione. Già la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 397 del 1999 aveva stabilito che, non solo in appello, ma in ogni altro grado il giudice non può pronunciarsi una seconda volta. (In alcuni settori, ad es. nel processo fallimentare, sono rimaste alcune deroghe: ad esempio, il procedimento del reclamo *ex art 26 l. fall.*, l'opposizione allo stato passivo e tutti i procedimenti in materia di accertamento dello stato passivo, oltre allo stesso procedimento di opposizione al fallimento. La Corte Costituzionale giustifica queste deroghe con il principio della "concentrazione", ma si auspica nello stesso tempo che il legislatore del futuro instauri un sistema più coerente con i principi del contraddittorio e dell'imparzialità del giudice).

2. Bastano le norme dell'art. 111 per dire che abbiamo oggi un giusto processo tributario? Certamente molti passi in avanti sulla strada del giusto processo tributario erano stati già fatti con la delega della legge 30.12.1991 n. 413 (art. 30) e poi con i decreti legislativi 545 e 546 del 31.12.1992 (entrati in vigore il 1.4.1996). Ma i modi per attentare al giusto processo sono tanti e ancora oggi il contribuente è spesso senza difesa. Un esempio. L'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 (riliquidazione di maggiori imposte) prevede un termine biennale. È perentorio o ordinatorio? Fu chiamata a decidere la Corte di Cassazione, che optò per la natura perentoria (sentenza n. 7088/97). Intervie-

ne l'art. 28 del collegato alla legge finanziaria del 1998 e, con una norma che si autodefinisce interpretativa, impone la natura ordinatoria. Un colpo di mano, una requisizione dei poteri della Magistratura. Di fronte a simili eventi, è difficile configurare la tutela del contribuente. Vedremo in che modo lo Statuto dei diritti del contribuente abbia cercato di ridimensionare la contraddittoria figura del legislatore interprete.

Altro esempio ancora più eloquente, sulla mancanza di paritarietà tra parte pubblica e parte privata. È noto che la sentenza non definitiva a favore del contribuente (ad es. per un rimborso o per le spese di giudizio) non può essere utilizzata in un'esecuzione contro la P. A., ma bisogna aspettare la sentenza definitiva e, di fronte al comportamento omissivo della A.F., bisogna attivare il giudizio di ottemperanza. Al contrario, l'A.F., a seguito di una sentenza di primo grado, può obbligare il contribuente a pagare i due terzi dell'imposta. Ed è dubbio che possa applicarsi la sospensione dell'esecuzione (per "gravi motivi") di cui all'art. 283 c.p.c.

3. Con la Carta dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 27.7.2000), che ha istituito il Garante del contribuente, oltre a vincoli per il legislatore e per l'Amministrazione, è stato fatto un notevole passo avanti sulla strada della *par condicio* tra Fisco e contribuente. I nuovi principi generali dell'ordinamento tributario, che risultano dalla Carta, sono i seguenti:

- a) tutela della buona fede del contribuente;
- b) inapplicabilità di sanzioni e interessi quando la violazione è dipesa da obiettive condizioni di incertezza;
- c) irretroattività di leggi tributarie;
- d) norme interpretative (e quindi retroattive) possono essere disposte solo in casi eccezionali e con legge ordinaria,
- e) divieto di introdurre tributi nuovi con decreti – legge e divieto di imporre adempimenti nuovi se non dopo un periodo di almeno 60 giorni;
- f) divieto di applicare termini di prescrizione o decadenza più lunghi di quelli del codice civile;
- g) divieto di prorogare termini di prescrizione e decadenza relativi ad accertamenti;
- h) obbligo di improntare tutti gli atti dell'A.F. ai principi della chiarezza e della motivazione.

Come si vede, il legislatore si è reso conto dell'uso distorto della retroattività delle leggi e ha cercato di limitarle al massimo. È importante sottolineare come le riportate previsioni normative dello Statuto sono "rafforzate"

dalla clausola di modifica o deroga espressa contenuta nell'art. 1, comma 1, della stessa legge, secondo cui "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., costituiscono principi generali dell'ordinamento giuridico e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".

Sempre nell'ottica della *par condicio*, sono imposti all'A.F. una serie di vincoli, quali: *a)* mettere il contribuente nella condizione di essere informato circa l'esistenza di norme che lo possano riguardare; *b)* prima di rigettare una richiesta di rimborso o di fare iscrizioni a ruolo, il contribuente dev'essere invitato a fornire chiarimenti; *c)* se per la sospensione del pagamento un contribuente ha dovuto affrontare il costo di una fideiussione, l'eventuale accoglimento delle sue ragioni, comporterà anche il rimborso di tale costo, in ossequio al principio del diritto all'integrità patrimoniale; *d)* se entro centoventi giorni l'A.F. non comunica la risposta a un quesito regolarmente formulato dal contribuente, deve intendersi accettata l'interpretazione prospettata col quesito (cd. diritto di interpello), e) le verifiche presso il contribuente ai fini dell'accertamento non possono superare il termine di trenta giorni.

Sono principi che devono servire a instaurare una nuova cultura e a combattere quel clima di diffidenza reciproca che purtroppo caratterizza il rapporto tra Fisco e contribuente. E oggi una nuova cultura nel campo tributario è tanto più necessaria, ove si rifletta che si sta andando verso forme di "federalismo fiscale", con un'amministrazione pubblica fortemente decentrata.

4. La riforma del rito tributario è stata attuata con i dd. Lgs. 545/92 e 546/92, che si sono prefissi i seguenti obiettivi: *a)* assimilare il rito del processo tributario al rito del processo civile; *b)* accelerare l'iter processuale; *c)* ridurre, attraverso l'assistenza tecnica obbligatoria e l'imputazione delle spese alla parte soccombente, il contenzioso.

Insomma, il processo tributario è diventato una variante del processo civile, improntato perciò a forte tecnicismo. Ciò in forza soprattutto del cd. principio di integrazione (art. 1 D.lgs. 546/92): tutte le norme del codice di procedura civile si applicano, se compatibili, al processo tributario. E, come sempre accade quando il legislatore adotta la tecnica del rinvio (ad altre norme), le questioni ermeneutiche non mancheranno. Pensiamo, tra i tanti istituti espressamente o implicitamente richiamati, alla litispendenza, alla *perpetuatio jurisdictionis*, all'interruzione, alla sospensione, all'estinzione del giudizio alla procura, alla capacità di stare in giudizio, ecc.

È abbastanza pacifica l'applicabilità di alcuni istituti, anche se non espressamente richiamati: ciò vale per il procedimento di correzione di errore materiale contenuto in sentenza (art. 288 c.p.c.), per il principio di cui all'art. 116 c.p.c., circa l'apprezzamento da parte del giudice del comporta-

mento processuale delle parti ai fini della prova, per i procedimenti di astensione e ricsuzione (artt. 51 e 52 c.p.c.) di un componente del collegio giudicante, ecc. A qualche perplessità, invece, dà luogo la rimessione in termini di cui all'art. 184-*bis* c.p.c. (che nel processo civile viene concessa alla parte che è incorsa in una decadenza per causa ad essa non imputabile): propenderei per l'ammissibilità nel processo tributario, anche se l'orientamento della Suprema Corte è in senso contrario; così, se c'è stato un errore (giustificato) sulla giurisdizione o sulla competenza, ammetterei la rinnovazione dell'impugnazione al giudice competente.

Non mancano alcuni problemi, che presentano sfaccettature più ampie; estrapoliamo qui di seguito quelli che ci sembrano più significativi.

A) *Assistenza tecnica*. Le parti private devono essere assistite da un difensore abilitato quando il valore della lite, senza calcolare interessi e sanzioni supera lire 5.000.000. Con la procura il difensore, oltre che assistere, rappresenta anche la parte e compie in suo nome gli atti del processo. Il ricorso presentato dalla parte personalmente, che è priva di *ius postulandi* nelle controversie superiori a lire 5.000.000, è inammissibile. Tuttavia, la Corte Costituzionale ha attenuato il rigore dell'assistenza tecnica, affermando che l'inammissibilità scatta solo a seguito dell'ordine ineseguito di munirsi di assistenza tecnica (sentenza n. 189/2000).

B) *La sospensione del giudizio*. La sospensione consiste in un arresto del processo: una fase in cui non possono compiersi atti.

Nel processo civile è prevista una forma di sospensione che non ha applicazione nel processo tributario, e cioè la sospensione a richiesta delle parti (art. 296 c.p.c.), che non può essere superiore a quattro mesi. Tale sospensione, di rara applicazione nel processo civile, è ritenuta esclusa nel processo tributario (circ. 98/E/1996).

Un'altra forma di sospensione è la sospensione necessaria (art. 295 c.p.c.), che viene disposta dal giudice quando per la decisione della causa appare pregiudiziale la decisione di altra causa pendente davanti ad altro giudice. L'ordinanza con cui viene disposta la sospensione può essere impugnata con regolamento di competenza (art. 42 c.p.c.).

Nel processo tributario la sospensione è limitata a pochi casi, e cioè "quando è presentata querela di falso o dev'essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio" (art. 39). Può essere disposta con decreto del Presidente (prima di fissare l'udienza) o con ordinanza del Collegio. Contro il decreto è ammesso il reclamo (art. 28); è dubbio se contro l'ordinanza sia ammesso il regolamento di competenza (che viene escluso, dalla circ. 98/E/1996, "in quanto tale istituto è estraneo alla procedura del processo tributario").

Per la continuazione del processo, a seguito di sospensione necessaria, e richiesta un'istanza che va presentata entro sei mesi dalla cessazione della causa che ha prodotto la sospensione. Ovviamente, è interessato il solo contribuente (giacché, in mancanza dell'istanza dev'essere dichiarato estinto il giudizio con conseguente definitività dell'atto impugnato).

Si può ravvisare anche una forma di sospensione impropria o apparente: ciò avviene quando il processo formalmente si arresta, ma in sostanza continua in una sua fase speciale davanti a un altro giudice. I casi di sospensione impropria sono i seguenti:

a) regolamento di giurisdizione finché la causa non è decisa nel merito in primo grado, può essere proposto ricorso alla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, notificandolo alle parti e depositandolo nella Cancelleria del giudice (che ha il potere di sospendere il giudizio). Il regolamento di giurisdizione è ammesso anche nel processo tributario (art. 3). La sospensione è disposta dal Presidente o dal Collegio (a seconda che l'udienza sia fissata o no). Entro sei mesi (termine perentorio) dalla comunicazione della sentenza bisogna presentare ricorso per la fissazione dell'udienza.

b) regolamento di competenza. Il processo civile conosce vari tipi di regolamento di competenza (necessario, facoltativo, in caso di conflitto). Nel processo tributario non si applicano le norme sui conflitti di competenza (così sembra). *Quid iuris* se una Commissione dichiara la propria incompetenza e indica quella competente? Se c'è riassunzione a norma dell'art. 5, comma 2, *nulla quaestio* perché diventa incontestabile la competenza indicata. E in caso contrario? A mio avviso, o c'è stata l'impugnazione sulla decisione che ha affermato o negato la competenza (e allora si dovrà attendere l'esito della decisione) o ci sarà inevitabilmente l'estinzione.

c) giudizio di legittimità costituzionale. Se in relazione a una norma da applicare viene ritenuta non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, il giudice emette ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale e sospende il giudizio. Per la riassunzione è perentorio il termine di sei mesi dalla comunicazione della sentenza.

d) rimessione alla Corte di Giustizia (sull'interpretazione dei Trattati).

e) ricusazione di un componente della Commissione. A decidere sarà il collegio (senza il componente ricusato e con l'integrazione di altro membro; art. 6) con ordinanza non impugnabile, dalla cui comunicazione decorre il termine di sei mesi per la riassunzione.

C) *Interruzione del giudizio*. L'interruzione del giudizio avviene in conseguenza di determinati eventi che colpiscono la parte o il suo difensore: morte o perdita della capacità di stare in giudizio della parte o del legale rappresentante (estinzione di persona giuridica, interdizione, inabilitazione, dichia-

razione di assenza, dichiarazione di fallimento per i rapporti patrimoniali). Se l'evento si verifica in relazione alla parte costituita a mezzo di difensore l'interruzione avviene al momento della dichiarazione dell'evento da parte del procuratore. Salva la possibilità di costituirsi a chi spetta (erede, curatore fallimentare, ecc.), le altre parti possono riassumere con notificazione di ricorso (che contiene anche il decreto del giudice con fissazione dell'udienza). In caso di morte della parte, il ricorso deve contenere l'intera domanda e la notifica entro un anno dalla morte può essere fatta collettivamente ed impersonalmente agli eredi nell'ultimo domicilio del defunto (art. 303 c.p.c.). Se l'evento interruttivo concerne la parte contumace, l'interruzione si verifica quando il fatto è notificato o certificato dall'ufficiale giudiziario nella relazione di notificazione di un provvedimento. Nel caso di morte o impedimento del procuratore (radiazione, sospensione, cancellazione dall'albo), l'interruzione si verifica dall'evento e il processo prosegue con la costituzione del nuovo procuratore o con la riassunzione. Se non c'è prosecuzione o riassunzione nei sei mesi, si verifica l'estinzione del giudizio.

Nel processo tributario è dettata una disciplina che ricalca quella del processo civile (art. 40 – 46). La riassunzione si fa con istanza di trattazione (entro sei mesi dal provvedimento interruttivo): se l'istanza proviene dalla parte colpita dall'evento, l'istanza corrisponde alla volontaria costituzione, se proviene da un'altra delle parti corrisponde a riassunzione. L'avviso di trattazione può essere comunicato, entro un anno dalla morte, agli eredi collettivamente e impersonalmente nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza risultante dagli atti (art. 43).

D) *Inattività delle parti.* Nel processo civile, se nessuna delle parti si costituisce, il processo dev'essere riassunto entro un anno (art. 307) il che avviene mediante ricorso al giudice indicato nella citazione e notifica del ricorso e del decreto che fissa l'udienza. Nel processo tributario, se il ricorrente non si costituisce nel termine (30 giorni dalla proposizione del ricorso), il processo si estingue (art. 45) se anche la parte resistente non si costituisce; altrimenti – se si costituisce l'A.F. – va dichiarata l'inammissibilità.

Inoltre, nel processo civile, in molti casi di inattività delle parti (manca comparizione all'udienza, ecc.) la causa viene cancellata e il processo dev'essere riassunto entro un anno, altrimenti si estingue. Nel processo tributario non è previsto l'istituto della cancellazione della causa dal ruolo. Se è richiesta una determinata attività delle parti, l'omissione determina l'estinzione. Ciò accade, ad esempio, quando è prevista la riassunzione per poter continuare il processo (rinvio dalla Cassazione, istanza di trattazione per controversie pendenti dinanzi alla Commissione Centrale, istanza a seguito del giudizio di legittimità costituzionale, ecc.).

5. L'intero sistema delle impugnazioni ricalca molto il sistema processuale civile. Ciò vale ad esempio per il carattere devolutivo (parzialmente devolutivo) dell'appello, per le problematiche relative all'appello incidentale e per i rapporti tra appello principale e appello incidentale, per l'applicazione dei termini (breve e lungo) dell'impugnazione. Segnaliamo alcune peculiarità dell'appello; *a*) l'appello incidentale non va notificato, ma solo depositato entro 60 giorni dall'appello principale; *b*) il termine breve (60 giorni) decorre dalla notifica, e non dalla comunicazione della sentenza; *c*) l'allegazione della sentenza impugnata non è richiesta a pena di inammissibilità, essendo la C.T.R. a richiedere l'invio della sentenza; *d*) il termine lungo è di un anno e 46 giorni dalla pubblicazione della sentenza (ma può diventare un anno e 92 giorni); *e*) il gravame va notificato alla parte e non al procuratore costituito, non domiciliatario (art. 17 D.lgs 546/92, che ricalca, mi pare, l'art. 330 c.p.c.).

Il ricorso per Cassazione è un gravame a critica vincolata (motivi: solo quelli di cui all'art. 360 c.p.c.). Il giudizio non può involgere questioni nuove e si scinde in due fasi: fase rescindente e fase rescissoria (che si può svolgere davanti alla stessa Corte di Cassazione quando la decisione non comporta ulteriori indagini di fatto). È necessaria una procura speciale a un avvocato iscritto nell'apposito albo e non è ammesso un ricorso per saltum su accordo delle parti.

Il ricorso, a pena di improcedibilità, va depositato entro 20 giorni dalla notifica. Il controricorso dev'essere notificato entro 20 giorni dalla scadenza del termine precedente. In mancanza di controricorso, il resistente non può presentare memorie, ma può ugualmente partecipare alla discussione (in ossequio alla funzione nomofilattica del giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione).

Ai fini del ricorso in Cassazione, la sentenza dev'essere notificata all'Avvocatura dello Stato territorialmente competente, e non all'Ufficio, anche quando l'Ufficio sia stato in giudizio senza il patrocinio dell'Avvocatura (art. 21, l. 133/99). Al riguardo, però, è stata sollevata questione di legittimità costituzionale. Con la sentenza n. 525 del 15 novembre 2000, la Corte Costituzionale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 21 cit. nella parte in cui estende anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l'efficacia dell'interpretazione autentica, da essa dettata, dell'art. 38, comma 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

A seguito della decisione della Cassazione e del rinvio alla Commissione Regionale designata come giudice di rinvio (e salvo i casi di cassazione sostitutiva), la riassunzione deve avvenire nel termine di un anno e 46 giorni, con notifica fatta personalmente (e non al difensore). In caso di mancata riassunzione, il processo si estingue e, poiché la sentenza di primo grado è assorbita in quella, cassata, dell'appello, riprende efficacia l'atto impugnato.

Tra le impugnazioni è prevista anche la revocazione per i motivi di cui all'art. 395 c.p.c. Il rimedio, di natura ordinaria per i vizi palesi (nn. 4 e 5) e di natura straordinaria per i vizi non palesi (nn. 1,2,3 e 6), è ammesso per tutte le sentenze, comprese quelle emesse dalla Corte di Cassazione (ma contro queste ultime è ammesso una sola volta).

6. Un discorso a parte merita la materia delle inibitorie. Il dato letterale, piuttosto ambiguo è offerto dall'art. 49 D.lgs. 546/92, che, in tema di impugnazioni, richiama le disposizioni del Libro II, Titolo III, Capo I del codice di rito, non essendovi tra dette disposizioni quelle concernenti la sospensione dell'esecutività delle sentenze. Ciò, peraltro, non autorizza la conclusione di un'esclusione dell'inibitoria. Né sembra argomento decisivo la norma che prevede la possibilità, per l'Ufficio, di procedere – dopo una sentenza favorevole – al recupero dei due terzi dell'imposta: questo è uno strumento che opera sul piano dell'autotutela, laddove quello dell'inibitoria è uno strumento che stempera il rigore dell'esecutività e non può andare disgiunto dal concetto stesso di gravame e da una concezione moderna del diritto di difesa. In sostanza, i rimedi sospensivi endoprocessuali configurano un'indefettibile esigenza di giustizia, costituendo un connotato intrinseco alla funzione giurisdizionale. Si aggiunga che l'art. 62 del D.lgs. 546/92, richiamando il ricorso per Cassazione disciplinato dal codice di rito, precisa che “al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili”, dovendosi così intendere richiamato anche l'art. 373 sulla sospensione dell'esecutività della sentenza di appello. In conclusione, è da ritenere che sia ammissibile la richiesta al giudice di appello di sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado alla stregua dell'art. 283 c.p.c. (e quindi se ricorrono “gravi motivi”); ed è altresì ammissibile la stessa richiesta, rivolta al giudice che ha pronunciato la decisione impugnata dinanzi alla Corte di Cassazione, di sospensione della decisione alla stregua dell'art. 373 c.p.c. (“qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno”).

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Sergio MATTEINI CHIARI

Giudice presso la Commissione Tributaria Provinciale di PERUGIA

SOMMARIO: A. Premessa. – B. Tecnica di redazione della sentenza. – C. Motivazione della sentenza. – D. Motivazione e dispositivo della sentenza. – E. Motivazione *ad abundantiam*. – F. Motivazione per *relationem*. – G. Motivazione e consulenze tecniche. – H. Pronuncia in punto di spese di lite. – I. Art. 111 della Costituzione. – L. Inosservanza dei requisiti di “forma” - “Sanzioni”.

A. Premessa

1. Preliminarmente, deve rammentarsi che, ai sensi dell’art. 1, 2° comma, D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 (D.lgs. 546 nel prosieguo), “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”.

Il principio è ribadito dal successivo art. 49, ove si legge che “Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l’art. 337 (“sospensione dell’esecuzione e del processo” – n.d.r.) e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto”.

2. Il processo tributario si articola, così come l’ordinario processo di cognizione, in una pluralità di fasi, l’ultima delle quali è quella della decisione.

Tutta l’attività processuale risulta preordinata alla pronuncia del provvedimento decisorio, che, nei “nostri” ambiti si identifica, nella pressoché totalità dei casi, nella sentenza.

3. La legge dispone con particolare attenzione in ordine alle forme ed ai contenuti del provvedimento in esame.

Nell’art. 36 D.lgs. 546, che ricalca in buona parte il disposto dell’art. 132 cod. proc. civ., risultano dettate regole di “forma” (1°, 5° e 2° comma n. 1), nonché regole di maggior peso in punto di modalità di redazione della sentenza (punti da 2 a 5 del 2° comma) (1).

(1) Art. 36 D.lgs. 546/92 (Contenuto della sentenza)

1. La sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana.

Entrambe le disposizioni testé richiamate debbono ritenersi operative in materia.

Se è pur vero che ai sensi dell'art. 1, 2° comma, D.lgs. 546, sopra citato, le norme del codice di rito sono applicabili soltanto qualora le norme del D.lgs. citato nulla dispongano ed alla condizione che si tratti di disposti compatibili, e che, almeno a prima vista, l'art. 36 cit. assolve compiutamente al tema di rubrica, nulla appare ostativo alla sua integrazione con precetti posti dal codice di rito, in particolare mediante il terzo comma dell'art. 132 cod. proc. civ.

B. Tecnica di redazione della sentenza

1. Attenzione specifica va dedicata al tema della motivazione, che costituisce il nucleo di ogni atto decisorio. Non a caso, del resto, di essa si è occupata anche la Costituzione, che ne ha imposto l'obbligo per tutti i provvedimenti giurisdizionali (art. 111 della Costituzione).

2. Risultano dettate due categorie di regole, l'una attinente alla tecnica redazionale *stricto sensu*, l'altra, di maggiore vastità, attinente alle "virtù" di

2. La sentenza deve contenere:

- 1) l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono;
- 2) la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
- 3) le richieste delle parti;
- 4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto;
- 5) il dispositivo.

3. La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall'estensore.

Art. 132.cod. proc. civ. (Contenuto della sentenza).

La sentenza reca l'intestazione: "Repubblica Italiana", ed è pronunciata "In nome del popolo italiano".

Essa deve contenere:

- 1) l'indicazione del giudice che l'ha pronunciata;
- 2) l'indicazione delle parti e dei loro difensori;
- 3) le conclusioni del pubblico ministero e quelle delle parti;
- 4) la concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei motivi in fatto e in diritto della decisione;
- 5) il dispositivo, la data della deliberazione e la sottoscrizione del giudice.

La sentenza emessa dal giudice collegiale è sottoscritta soltanto dal presidente e dal giudice estensore. Se il presidente non può sottoscrivere per morte o per altro impedimento, la sentenza viene sottoscritta dal componente più anziano del collegio, purché prima della sottoscrizione sia menzionato l'impedimento; se l'estensore non può sottoscrivere la sentenza per morte o altro impedimento è sufficiente la sottoscrizione del solo presidente, purché prima della sottoscrizione sia menzionato l'impedimento.

cui la motivazione deve essere dotata affinché la sentenza risulti rispondente alle “pretese” dell’ordinamento.

3. La prima categoria di regole è dettata dal combinato disposto dell’art. 36 D.lgs. 546 e dell’art. 118 disp. att. cod. proc. civ., norma, quest’ultima, sicuramente applicabile al “nostro” processo, giacché appieno compatibile.

Si esige, in primo luogo, che l’esposizione dello svolgimento del processo sia “concisa” e che “succinta” sia l’esposizione dei motivi in fatto e in diritto.

Si tratta di prescritti che costituiscono qualche cosa di più di una semplice direttiva.

Se è pur vero che l’inosservanza di tali prescritti non risulta in alcun modo sanzionata, ciò non esime dalla puntuale ottemperanza agli stessi, considerato che in tal sola guisa appare possibile dare congrua risposta alle esigenze di efficienza e di produttività che sempre più debbono essere tenute in conto, per le ragioni che a tutti sono note.

4. Per svolgere una motivazione corretta è necessario che le questioni siano trattate secondo un ordine logico.

L’esigenza dell’“ordine” è espressamente richiamata dall’art. 118 disp. artt. cod. proc. civ., mentre negli artt. 276 e 277 cod. proc. civ. si rinvencono prescrizioni di massima che postulano il rispetto di tale esigenza (2).

(2) *Art. 275 c.p.c. (Decisione del collegio)*

Rimessa la causa al collegio, la sentenza è depositata in cancelleria entro sessanta giorni dalla scadenza del termine per il deposito delle memorie di replica di cui all’art. 190.

Ciascuna delle parti, nel precisare le conclusioni, può chiedere che la causa sia discussa oralmente dinanzi al collegio. In tal caso, fermo restando il rispetto dei termini indicati nell’art. 190 per il deposito delle difese scritte, la richiesta deve essere riproposta al presidente del tribunale alla scadenza del termine per il deposito delle memorie di replica.

Il presidente provvede sulla richiesta fissando con decreto la data dell’udienza di discussione, da tenersi entro sessanta giorni.

Nell’udienza il giudice istruttore fa la relazione orale della causa. Dopo la relazione, il presidente ammette le parti alla discussione; la sentenza è depositata in cancelleria entro i sessanta giorni successivi.

Art. 276 c.p.c. (Deliberazione)

La decisione è deliberata in segreto nella camera di consiglio. Ad essa possono partecipare soltanto i giudici che hanno assistito alla discussione.

Il collegio, sotto la direzione del presidente, decide gradatamente le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d’ufficio e quindi il merito della causa.

La decisione è presa a maggioranza di voti. Il primo a votare è il relatore, quindi l’altro giudice e infine il presidente.

Se intorno a una questione si prospettano più soluzioni e non si forma la maggioranza alla prima votazione, il presidente mette ai voti due delle soluzioni per escluderne una, quindi

Le disposizioni in esame si limitano a prescrivere che devono essere decise per prime le questioni pregiudiziali, proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio, e nel prosieguo le questioni attinenti al merito della causa.

Non risultano, invece, dettati regole o criteri da utilizzare per definire l'ordine delle questioni nell'ambito delle due suddette categorie. D'altronde, un ordine tipico appare aprioristicamente ricostruibile in ragione dell'infinita varietà delle situazioni concrete. Un criterio valido viene ritenuto quello dell'"assorbimento": deve essere trattata per prima la questione che, se risolta in un senso, definisce la causa, rendendo superfluo l'esame delle altre questioni. Ad esempio, nei giudizi di primo grado, tra le questioni pregiudiziali, di rito, andrebbe esaminata con priorità la questione di giurisdizione, mentre, tra le

mette ai voti la non esclusa e quella eventualmente restante, e così successivamente finché le soluzioni siano ridotte a due, sulle quali avviene la votazione definitiva.

Chiusa la votazione, il presidente scrive e sottoscrive il dispositivo. La motivazione è quindi stesa dal relatore, a meno che il presidente non creda di stenderla egli stesso o affidarla all'altro giudice.

Art. 277 c.p.c. (Pronuncia sul merito)

Il collegio nel deliberare sul merito deve decidere tutte le domande proposte e le relative eccezioni definendo il giudizio.

(omissis)

Art. 118 (Motivazione della sentenza) R.D. 18 dicembre 1941, n. 1368 (Disposizioni di attuazione del c.p.c.)

La motivazione della sentenza di cui all'art. 132 n. 4 del codice consiste nell'esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione.

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. Nel caso previsto nell'art. 114 del codice debbono essere esposte le ragioni di equità sulle quali è fondata la decisione.

In ogni caso deve essere omessa ogni citazione di autori giuridici.

La scelta dell'estensore della sentenza prevista nell'art. 276 ultimo comma del codice è fatta dal presidente tra i componenti il collegio che hanno espresso voto conforme alla decisione.

Art. 119 (Redazione della sentenza) R.D. 18 dicembre 1941, n. 1368) (Disposizioni di attuazione del c.p.c.)

L'estensore deve consegnare la minuta della sentenza da lui redatta al presidente del tribunale o della sezione. Il presidente, datane lettura, quando lo ritiene opportuno, al collegio, la sottoscrive insieme con l'estensore e la consegna al cancelliere, il quale scrive il testo originale o ne affida la scritturazione al dattilografo di ruolo, sotto la sua direzione a norma dell'art. 132 del codice.

Il presidente e il relatore, verificata la corrispondenza dell'originale alla minuta consegnata al cancelliere, sottoscrivono la sentenza e la fanno sottoscrivere all'altro giudice.

Il giudice che ha esteso la motivazione aggiunge la qualifica di estensore alla sua sottoscrizione.

(omissis)

questioni preliminari di merito, andrebbero trattate per prime quelle sulla prescrizione o sulla decadenza.

Nei giudizi di impugnazione assumono carattere assorbente le questioni relative all'ammissibilità ed alla procedibilità del gravame. Ove l'una o l'altra venisse accertata e dichiarata, resterebbe preclusa ogni forma di riesame del provvedimento impugnato.

È opportuno evidenziare che l'“ordine” segnato dalle disposizioni e dalle regole di esperienza sopra richiamate non è fine a se stesso, bensì risulta preordinato alla realizzazione di una rigorosa concatenazione logica delle proposizioni in cui si articola la motivazione, così da farne risultare agevolata l'opera dell'interprete nella ricostruzione del pensiero del giudice.

Va, incidentalmente, chiarito che la violazione dell'ordine di cui stiamo parlando, sia per ciò che concerne le regole espresse, sia per ciò che concerne le regole dettate dall'esperienza, non è soggetta a sanzioni, salva, ovviamente, l'ipotesi di inesattezza della decisione adottata.

5. Come già chiarito, non appare possibile attenersi ad un modello standard nel dare ordine logico ed espositivo alla motivazione.

Il giudice può affrontare e risolvere i vari punti in contrasto secondo la distribuzione che ritenga maggiormente opportuna, senza che possa assumere rilievo vincolante l'ordine che alle questioni stesse è stato dato dalle parti.

Nondimeno, possono essere date delle “regole” tratte dalla diuturna esperienza:

a) la sentenza deve consentire di fare ben intendere ai suoi destinatari il significato delle sue statuizioni; deve, per l'effetto, essere redatta in guisa da coniugare essenzialità e completezza, e, trattandosi di provvedimento assoggettibile a gravame, in guisa da tenere anche conto della prospettiva in cui sarà esaminata dal giudice dell'impugnazione;

b) ogni sentenza dovrebbe ispirarsi al canone di “autosufficienza”, negli stessi modi richiesti dalla giurisprudenza per il ricorso in cassazione. Dalla sola lettura dell'atto dovrebbe essere possibile desumere tutti gli elementi rilevanti per la decisione, senza necessità di ricorrere ad eterointegrazioni, cioè all'esame delle pagine processuali. Se è vero che ciò potrebbe ritenersi non troppo compatibile con le esigenze di concisione (e, talora, con i carichi di lavoro), deve ritenersi fuori di ogni dubbio che provvedimenti sommari e incompleti si pongono *contra* la superiore esigenza di “economia”, potendo fungere da stimolo alle impugnazioni assai più di atti ben articolati ed esaustivi.

6. La tecnica di redazione delle sentenze non è identica in ogni stato e grado del processo.

Il primo giudice, che – ai sensi dell'art. 112 cod. proc. civ. – deve pronunciare su tutta la domanda (e non oltre i limiti di essa), ha il (non agevole)

compito di accertare i fatti rilevanti per la decisione (secondo le allegazioni e le prove dedotte dalle parti, salvo l'esercizio dei poteri di ufficio), di procedere alla loro qualificazione giuridica e di decidere, dando conto degli elementi di convincimento utilizzati.

Qui la concisione null'altra può essere se non sintesi argomentata ed essenziale dei diversi passaggi, nessuno dei quali può essere obliato, pena una crisi nel percorso argomentativo, con i conseguenti rischi di apoditticità della pronuncia.

Il giudice di appello ha, per un verso, un compito più agevole, in quanto trova il campo già lavorato e, inoltre, vede il *thema decidendum* circoscritto dai motivi di gravame (*tantum devolutum quantum appellatum*), tranne i casi in cui il gravame investa tutti i punti già controversi in primo grado. Per altro verso, tuttavia, quale ultimo giudice del merito, ha la responsabilità di emettere una sentenza capace di reggere al controllo di legittimità, che assai sovente si esplica nelle forme di controllo sulla motivazione.

È vero che, al fine di adempiere all'obbligo della motivazione il giudice del merito non è tenuto a valutare partitamente tutte le risultanze processuali ed a confutare tutte le argomentazioni prospettate dalle parti, essendo invece sufficiente che egli, premesso un complessivo vaglio di tali elementi, indichi gli elementi sui quali intende fondare il proprio convincimento, dovendosi ritenere disattesi, per implicito, tutti gli altri rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata (cfr., in tal senso, *ex plurimis*, Cass. 3 luglio 2000 n. 8891); ed è vero, del pari, che il vizio di omessa motivazione non può farsi consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalle parti. È, però, altrettanto vero che la sentenza impugnata in sede di legittimità deve consentire alla Corte Suprema di Cassazione di riscontrare che il giudice di merito ha svolto un ragionamento argomentato e logicamente corretto, quindi idoneo a sorreggere la decisione adottata.

C. Motivazione della sentenza

1. Quanto ai contenuti, in primo luogo la sentenza deve contenere la "concisa" esposizione dello svolgimento del processo.

Il giudice dovrà, cioè, provvedere alla ricostruzione della vicenda processuale. Beninteso, non sarà necessaria, e neppure opportuna, una ricostruzione troppo analitica di tale vicenda, ma dovrà essere rappresentato il contenuto sostanziale della controversia, in particolare dovranno essere messi in rilievo gli elementi rilevanti per la decisione. (cfr., sul punto, Cass. 5/10/2000 n. 13292).

2. La mancanza o l'insufficienza di tale esposizione non comportano, *ex se*, nullità del provvedimento. Ne consegue che tali "vizi" possono riverberarsi sulla validità della sentenza solo quando la rendano inidonea al raggiungimento dello scopo (art. 156, secondo comma, cod. proc. civ.), vale a dire qualora impediscano di individuare con sufficiente certezza gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione delle varie questioni. Tuttavia, pur ove tale condizione risulti soddisfatta, non può negarsi che la mancanza o la mera apparenza della esposizione del "fatto" da un lato si traduce in un incentivo ad esperire le impugnazioni e, dall'altro, mette in difficoltà il giudice dell'appello e, soprattutto, il giudice di legittimità. Con la precisazione che, mentre il giudice dell'appello – in quanto giudice del merito sia pure nell'ambito dell'effetto devolutivo del gravame – può colmare le lacune della sentenza impugnata attraverso l'esame degli atti processuali, al giudice di legittimità non compete analogo facoltà, eccezion fatta per le ipotesi in cui risultino proposte questioni di giurisdizione o di competenza o vengano denunciati vizi di attività (o *errores in procedendo*), ma tale esame gli è sempre inibito per gli *errores in iudicando*, dovendo egli attenersi alla ricostruzione del fatto compiuta dal giudice di merito (3).

D'altronde, la corretta esposizione dei fatti riveste importanza anche allo scopo di far cogliere con immediatezza al giudice dell'impugnazione la deduzione di motivi nuovi rispetto a quelli fatti valere nei gradi precedenti.

3. I vizi della motivazione rilevanti ai fini della proposizione del ricorso per cassazione si realizzano con l'omissione, l'insufficienza o la contraddittorietà su un punto decisivo della controversia (si veda, a tale proposito, il disposto dell'art. 360, primo comma n. 5, cod. proc. civ.). (4)

Caratteri sostanziali della motivazione debbono, dunque, essere la sufficienza, la logicità e l'ordine.

(3) Si veda, in argomento, Crisculo. La tecnica di redazione dei provvedimenti e la motivazione, relazione – ancora inedita – svolta nell'ambito del corso di aggiornamento per l'assunzione di funzioni civili organizzato dal C.S.M. e tenuto in Frascati dal 2-6 ottobre 2000.

(4) Art. 360 c.p.c. (*Sentenze impugnabili e motivi di ricorso*)

Le Sentenze pronunziate in grado d'appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione:

- 1) per motivi attinenti alla giurisdizione;
- 2) per violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- 3) per violazione o falsa applicazione di norme di diritto;
- 4) per nullità della sentenza o del procedimento;
- 5) per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile di ufficio. (*omissis*)

La nozione di sufficienza deve ritenersi ormai consolidata nel senso che la motivazione può ritenersi conforme a tale requisito allorché contenga l'indicazione di ragioni che siano obiettivamente adeguate, sul piano logico e su quello delle massime di esperienza, a suffragare, punto per punto e per l'intero, il convincimento espresso dal giudice.

L'esame e la soluzione debbono essere estesi a tutti i fatti costitutivi della *res in iudicium deducta*, vale a dire ad ogni punto che appaia decisivo ai fini della risoluzione della controversia.

Più esattamente, deve ribadirsi ch  il giudice del merito non   tenuto a valutare singolarmente tutte le risultanze processuali ed a confutare tutte le argomentazioni prospettate dalle parti, dovendo ritenersi invece sufficiente che egli, dopo aver vagliato le une e le altre nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il proprio convincimento, dovendosi ritenere disattesi, per implicito, tutti gli altri rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata. (cfr., in tal senso, Cass.14/4/2000 n. 4891, *C.E.D. Cass. RV. 535732*; Cass. 10/6/1997 n. 5169, *id. RV. 505069*; Cass. 25/5/95 n.5748, *id. RV. 492439*).

In caso contrario, la sentenza potr  risultare viziata per carenza (in senso lato, inclusiva delle ipotesi di inidoneit  degli argomenti svolti a dare attendibili giustificazioni alla decisione) di motivazione.

Qualora la motivazione manchi del tutto, la sentenza, pur in difetto di un'esplicita disposizione, deve ritenersi inficiata da nullit .

Il principio desumibile dalle norme di cui agli artt. 132, secondo comma n. 4, cod. proc. civ. e 118 disp. att. dello stesso codice – secondo il quale la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la mancanza o l'estrema concisione della motivazione in diritto determinano la nullit  della sentenza allorquando rendano impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo –   applicabile anche al nuovo rito tributario, in forza del generale rinvio materiale alle norme del codice di rito (e, dunque, anche alle sue disposizioni di attuazione) contenuto nell'art. 1, secondo comma, del citato D.lgs. (cfr., in tal senso, pressoch  in termini, Cass. 12/2/2001 n. 1944, *id. RV. 543786*).

4. Altri vizi da cui la sentenza pu  essere inficiata sono quelli dell'omessa pronuncia e dell'ultrapetizione.

Si incorre nel vizio di ultrapetizione allorch  la sentenza trascenda i limiti segnati dalla controversia con le domande ed eccezioni delle parti. (5)

(5) Art. 112 c.p.c. (*Corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato*)

Il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa; e non pu  pronunciare d'ufficio su eccezioni che possono essere proposte soltanto dalle parti.

La violazione del principio fondamentale di corrispondenza tra chiesto e pronunciato viene ritenuta sussistente quando, esorbitando dai limiti della mera qualificazione della domanda ed interferendo nel potere dispositivo delle parti, alteri qualcuno degli elementi obiettivi di identificazione dell'azione (*petitum* o *causa petendi*), attribuendo o negando a taluna delle parti un bene diverso da quello richiesto o non compreso nemmeno virtualmente o implicitamente nella domanda, o sostituendo l'azione espressamente o formalmente proposta con una diversa, fondata su altri fatti o su una differente *causa petendi*. (cfr., in tal senso, Cass. 12/6/01 n.7906; Cass. 26/10/1995 n. 11121).

5. Oltre che di quella della "sufficienza", la motivazione deve essere provvista delle "virtù" della logicità e della non contraddittorietà.

La motivazione può dirsi logica allorché vi sia coerenza (anche per i profili "espositivi", dovendosi affrontare le varie questioni nell'ordine delle rispettive priorità) fra le varie considerazioni in cui essa articola, sia fra loro, sia fra la stessa e il dispositivo.

In giurisprudenza viene costantemente affermato che non ogni contraddittorietà è suscettibile di infirmare la motivazione, ma soltanto quella che si verifica allorquando le ragioni esposte al fine di giustificare l'accoglimento o il rigetto delle pretese fatte valere in giudizio siano tra loro in tal guisa inconciliabili da elidersi reciprocamente e da impedire la individuazione della *ratio decidendi*. Per contro, si esclude vizio di motivazione allorché, ad onta di una formale ed esteriore contraddittorietà fra le varie proposizioni di questa, la contraddittorietà stessa non incide sulla sostanza del decidere e non impedisca di stabilire quale sia l'*iter* logico effettivamente percorso dal giudice per pervenire alla decisione.

D. Motivazione e dispositivo della sentenza

1. La portata precettiva di una pronuncia giurisdizionale va individuata tenendo conto non soltanto delle statuizioni finali contenute nella parte dispositiva, ma anche delle enunciazioni riportate nella motivazione.

Tale principio, peraltro, viene ritenuto applicabile unicamente con riguardo alle decisioni di merito il cui dispositivo contenga una pronuncia di accertamento e di condanna. In tali casi, secondo il prevalente orientamento, l'esatta portata della pronuncia giurisdizionale va individuata tenendo conto non soltanto delle statuizioni finali formalmente contenute nel dispositivo, ma anche delle enunciazioni contenute nella motivazione, le quali vengono ritenute "incidere" sul momento precettivo della pronuncia, tanto da essere considerate integrative del dispositivo stesso, supplendo, eventualmente, alle la-

cune di questo in quanto rivelatrici dell'effettiva volontà del giudice. (cfr., in tal senso, *ex plurimis*, Cass. 2/7/2001 n. 8894, *id. RV. 547837*; Cass. 8/3/2001 n. 3373, *id. RV. 544561*; Cass. 15/11/2000 n. 14788, *id. RV. 541705*; Cass. 21/12/99 n. 14393, *id. RV. 532433*; Cass. 15/9/1997 n. 9157, *id. RV. 508007*).

Tale effetto viene, invece, ritenuto non applicabile per le pronunce di rigetto della domanda, sicché deve ritenersi escluso che affermazioni contenute nella motivazione di queste ultime possano acquistare autorità di cosa giudicata.

2. Il contrasto insanabile tra il dispositivo e la motivazione non comporta la nullità della sentenza impugnata in sede di legittimità (art. 360, primo comma n. 4 cod. proc. civ.), bensì il diverso vizio di contraddittorietà della sentenza medesima (art. 360, primo comma n. 5 cod. proc. civ.). (6)

Ed infatti, una motivazione contrastante con il dispositivo rende quest'ultimo privo di ogni giustificazione, per cui l'ipotesi viene a coincidere con quella di omessa motivazione. (cfr., in tal senso, Cass. 11/6/92 n. 7173, *id. RV. 477672*).

3. Qualora, la contraddittorietà fra motivazione e dispositivo integri gli estremi non del vizio di motivazione ma dell'errore materiale, può porsi rimedio con lo strumento previsto dagli artt. 287 e segg. cod. proc. civ., cioè mediante l'istanza di correzione.

E. Motivazione ad abundantiam

1. Non di rado un'unica soluzione viene suffragata con una pluralità di *rationes decidendi*.

La motivazione *ad abundantiam* viene svolta allo specifico fine di dare maggior forza alla pronuncia, di dotarla di una maggiore "legittimazione" agli occhi delle parti e dei giudici dell'eventuale gravame.

2. Trattasi di motivazioni del tutto legittime.

Si obietta, tuttavia, che non di rado le "doppie motivazioni", lungi dal raggiungere lo scopo che si propongono, vengono ad indebolirsi a vicenda e, inoltre, che le stesse non sembrano coerenti col principio di concisione, voluto dalla legge. Infine, si asserisce che le stesse, non infrequentemente, deter-

(6) Nel rito del lavoro – ove è inapplicabile il principio della interpretazione e della integrazione del dispositivo alla luce del tenore della motivazione –, la circostanza ricordata nel testo comporta la nullità della sentenza *ex art. 156, secondo comma, c.p.c.*, per l'inidoneità del provvedimento a consentire la individuazione del comando concreto del giudice.

minano problemi in sede di gravame giacché, pur costituendo *ius receptum* il principio in forza del quale, in presenza di una pluralità di *rationes decidendi*, la mancanza di censure in ordine ad una di esse rende inammissibile l'impugnazione medesima, (7) è altresì vero che non sempre riesce agevole stabilire se realmente tale mancanza sia ravvisabile.

F. Motivazione per relationem

1. L'art. 361 n. 2 del codice di rito del 1865 espressamente dichiarava l'insufficienza di una motivazione che si esaurisse nel riferimento ad un'altra sentenza ed escludeva la possibilità di una motivazione non contestuale sancendo che "i motivi si reputano omessi quando la sentenza siasi puramente riferita a quelli di un'altra sentenza".

Tale disposizione non è stata riprodotta nel codice di rito vigente, facendosi così reputare legittima la motivazione *per relationem*, vale a dire quella motivazione che consista unicamente nel mero richiamare a sostegno della decisione argomenti già esposti in altra sede.

Tuttavia, sul punto, le opinioni non sono concordi.

Secondo una parte della dottrina, invero, deve ritenersi che non assolve all'obbligo di motivazione il giudice che si limiti a richiamare le ragioni adottate in altro provvedimento giurisdizionale, giacché tale richiamo non consentirebbe di stabilire se il giudice abbia preso in esame e valutate le particolari ragioni addotte dalle parti in ordine alla questione controversa. (8)

Viceversa, in giurisprudenza prevale l'opinione contraria, peraltro con alcune precisazioni.

Con riguardo alle sentenze emesse in sede di gravame nella fase di merito (dunque, in appello), viene ritenuta valida anche la motivazione espressa mediante il richiamo agli argomenti esposti nella sentenza di primo grado.

È *ius receptum* che allorché l'atto di appello si risolve nella reiterazione di argomentazioni già motivatamente disattese in primo grado, anche la sem-

(7) Qualora la sentenza si fondi su più ragioni autonome, ciascuna delle quali logicamente e giuridicamente idonea a sorreggere la decisione, l'omessa impugnazione anche di una soltanto di tali ragioni determina l'inammissibilità, per difetto di interesse, anche del gravame proposto avverso le altre, in quanto l'eventuale accoglimento del ricorso non inciderebbe sulla *ratio decidendi* non censurata, con la conseguenza che la sentenza impugnata resterebbe, pur sempre fondata, del tutto legittimamente, su di essa (cfr., in tal senso, *ex plurimis*, Cass. 4/8/2000 n. 10241, *id.* RV. 539168; Cass. 10/6/1999 n. 5714, *id.* RV. 527254).

(8) Cfr., in argomento, Evangelista, voce "Motivazione della sentenza civile", Enc. dir., vol. XXVII, p. 154 ss, in specie p. 165, 166, Milano, 1977.

plice condivisione delle osservazione del primo giudice da parte del giudice del gravame vale a soddisfare il requisito della motivazione (cir., in tal senso, Cass. 5/10/2000 n. 13292, *id. RV.* 540790; Cass. 2779/99 n. 10690, *id. RV.* 530292).

Qualora, invece, l'appello si risolva nella reiterazione di argomentazioni già motivatamente disattese in primo grado, ma tali argomentazioni siano state fatte oggetto di censura dall'appellante, il giudice del gravame non potrà limitarsi al mero richiamo delle argomentazioni; svolte dal primo giudice ma dovrà, oltre che farle proprie, confutare le censure mosse contro quegli argomenti formulate nell'atto di appello; dovrà, in altri termini, dimostrare in modo adeguato d'aver valutato criticamente sia la pronuncia censurata sia le censure proposte. In caso contrario, e qualora il punto investito abbia carattere decisivo per la soluzione della controversia, la motivazione dovrà ritenersi illegittima perché omessa (si veda, sul punto, Cass. 19/7/2000 n. 9497, *id. RV.* 538564; si vedano, altresì, nello stesso senso, Cass. 28/1/2000 n. 985, *id. RV.* 533265 e Cass. 10/4/2000 n. 4485, *id. RV.* 535485).

Legittima, dunque, la motivazione della specie in esame soltanto allorché dimostri come il giudice di appello ha sottoposto ad adeguato vaglio critico i motivi di gravame e per quali ragioni sia pervenuto al convincimento della inidoneità dei medesimi a determinare la riforma della sentenza del giudice a quo, risultando, per l'effetto, appagante e corretto l'*iter* argomentativo desumibile attraverso la integrazione della parte motiva delle due sentenze (cir., in tal senso, pressoché in termini, Cass.4/8/1997 n. 7182, *id. RV.* 506399).

2. Si può porre il quesito se sufficiente debba qualificarsi la motivazione che si esaurisca nel semplice richiamo delle massime della S.C. ritenute applicabili al caso controverso. Non vi è dubbio che una motivazione siffatta contenga un *quid pluris* rispetto all'ipotesi di mero rinvio ad altri provvedimenti giurisdizionali, ma tale specie di motivazione viene ritenuta inidonea a rendere ragione dell'avvenuta valutazione di ogni specifica ragione addotta dalle parti. La riproduzione delle conclusioni contenute nelle massime richiamate non contiene, invero, alcun chiarimento in ordine al procedimento logico che ha indotto il giudice a pervenire alle dette conclusioni.

Le sentenze della S.C., anche quelle delle S.U., valgono non tanto per il principio affermato, considerato in sé e per sé, quanto per gli argomenti che lo sorreggono, e il giudice di merito che intende uniformarsi agli orientamenti della S.C. deve appunto adottarne le argomentazioni e non soltanto e non semplicemente richiamare il principio in cui gli orientamenti si concludono. (9)

(9) Cfr. in argomento Evangelista, op. loc. cit.

G. Motivazione e consulenze tecniche

1. Può porsi il problema del come la motivazione debba atteggiarsi, ai fini della sua sufficienza e della sua logicità, allorché la domanda venga respinta od accolta avvalendosi del parere del nominato consulente tecnico.

È noto che la consulenza tecnica è un mezzo istruttorio (e non una prova vera e propria), cioè uno strumento di valutazione, sotto il profilo tecnico-scientifico, di dati già acquisiti (di fatti già dimostrati), mediante l'ausilio di persone dotate di particolare competenza tecnica.

In giurisprudenza è stato affermato che la sentenza di merito, nella misura in cui recepisce le conclusioni cui è approdato il c.t.u., non richiede, qualora le parti e i loro consulenti non abbiano sviluppato argomentazioni atte ad infirmare quelle conclusioni, apposita motivazione atta a riprodurre l'iter tecnico – valutativo dell'ausiliario del giudice. (cfr., in tal senso, Cass. 26/4/99 n.4138, *id. RV. 525746*)

In tutti gli altri casi, vale a dire sia nei casi di non condivisione dei risultati dell'opera del c.t.u. sia nel caso di condivisione di tali risultati, peraltro sottoposti a specifiche censure delle parti, viene ritenuto necessario che, il giudice esponga in modo specifico le ragioni del suo convincimento, non potendo limitarsi ad un acritico rigetto o ad una acritica ricezione del parere tecnico.

Peraltro, si è anche affermato che egli non sia tenuto ad esporre, in modo specifico ed articolato, le ragioni che lo abbiano indotto a far propri gli argomenti esposti nella perizia, essendo sufficiente che la motivazione adottata, attraverso opportuni richiami all'elaborato, lasci desumere che le contrarie deduzioni delle parti sono state ritualmente disattese mediante implicito rigetto. (si vedano, sul punto, Cass. 17/5/99 n. 4787, *id. RV. 526335*; Cass. 18/6/98 n. 6106, *id. RV. 516596*; Cass. 17/1/98 n. 418, *id. RV. 511699*).

In sintesi, deve essere evitato che la motivazione sui punti in esame sia fatta consistere in apodittiche affermazioni di congruità o di incongruità dei risultati della consulenza e delle ragioni che lo sorreggono.

2. Per ciò che conceme le consulenze tecniche di parte, il giudice di merito può fondare sulle stesse la propria decisione, purché fornisca adeguata motivazione di tale sua valutazione. (cfr., in tal senso, Cass. 3/3/92 n. 574, *id. RV. 476028*).

Si ritiene che tale specie di consulenze, costituenti allegazioni difensive di contenuto tecnico, se non confutate esplicitamente, devono ritenersi implicitamente disattese.

Si è, tuttavia, affermato che, quando i rilievi contenuti nelle stesse siano precisi e circostanziati, tali da portare a conclusioni diverse da quelle contenute nella consulenza tecnica d'ufficio condivisa dal giudice, ove questi trascuri di esaminarli analiticamente, ricorre il vizio di insufficiente motivazio-

ne su un punto decisivo della controversia. (cfr., in tal senso, Cass.10/1/95 n. 245, *id. RV. 489610*).

H. Pronuncia in punto di spese di lite

1. Nel processo tributario sono operative le regole generali poste dal codice di rito.

L'art. 15 D.lgs. 546 riafferma il principio secondo cui l'onere delle spese deve seguire la soccombenza, salva la facoltà del giudice tributario di dichiarare le spese medesime compensate in tutto o in parte, a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile.

Regola particolare è stabilita dal comma 2-*bis* del citato art. 15, per la liquidazione delle spese a favore dell'ufficio del Ministero delle finanze, se assistito da funzionari dell'amministrazione, e a favore dell'ente locale, se assistito da propri dipendenti.

2. La pronuncia in ordine alle spese compone il provvedimento decisivo, pertanto necessita di motivazione a supporto.

In tal caso, la motivazione potrà essere effettivamente succinta. Ed invero, l'attribuzione dell'onere delle spese a carico dell'una parte o dell'altra potrà essere correlata unicamente alla circostanza della soccombenza. (cfr., sul punto, *ex plurimis*, Cass. 7/4/2000 n. 4371, ove si afferma, altresì, che in tema di spese processuali, l'identificazione della parte soccombente è rimessa al potere discrezionale del giudice di merito, insindacabile in sede di legittimità).

È opportuno chiarire che, qualora il giudice dovesse disporre riduzione dell'ammontare dei diritti e degli onorari riportati nella nota prodotta dalla parte vittoriosa, incombe l'obbligo di indicare il criterio di liquidazione adottato e di indicare le ragioni della riduzione in modo da consentire il controllo sulle variazioni effettuate, e permettere così all'interessato di denunciare le eventuali specifiche violazioni della legge o della tariffa. In caso contrario, la sentenza incorrerebbe nel vizio di carenza di motivazione. (cfr., in tal senso, da ultimo, Cass. 15/6/2001 n. 8160, *id. RV. 547524*).

Specificata motivazione non è richiesta nel caso di compensazione, parziale o totale delle spese.

La giurisprudenza (di legittimità e di merito) afferma costantemente che è sufficiente fondare tale pronuncia sul ricorrere di "giusti motivi", senza obbligo di specificazione e che la relativa statuizione non è censurabile in sede di legittimità, essendo assistita da una presunzione di conformità al diritto (cfr., in tal senso, *ex plurimis*, Cass. 13/1/2000 n.319, *id. RV. 532820*; Cass. 12/3/99 n. 2216, *id. RV. 524081*).

È opportuno porre in rilievo che i “giusti motivi” in considerazione dei quali si può addivenire alla suddetta compensazione sfuggono, per loro stessa natura, a qualsiasi enunciazione o catalogazione anche soltanto esemplificativa e l’indagine in ordine alla loro ricorrenza, nonché la relativa valutazione, debbono ritenersi rimesse ad una valutazione affidata al potere discrezionale del giudice di merito. Tuttavia, qualora quest’ultimo espliciti i motivi in questione (ad es.: parziale soccombenza di entrambe le parti, sussistenza di contrasti giurisprudenziali etc.), essi non sfuggono a censura quando la loro enunciazione risulti erronea e illogica.

3. La facoltà del giudice di compensare in tutto o in parte le spese del giudizio non è necessariamente legata alla posizione di reciproca soccombenza, totale o parziale, delle parti in causa.

Il criterio della soccombenza impedisce la condanna alle spese della parte totalmente vittoriosa (al giudice è inibito di condannare alle spese, anche in minima parte, la parte totalmente vittoriosa (cfr., in tal senso, Cass. 22/4/2000 n. 5390, *id. RV. 536027*), ma non preclude la possibilità di compensarle, in tutto o in parte, in presenza di giusti motivi, anche attinenti al merito della causa, secondo una valutazione affidata al potere discrezionale del giudice del merito.

4. Nel caso di cessazione della materia del contendere, è la stessa legge che prevede una sorta di compensazione, statuendo che le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate (salvo diverse disposizioni di legge).

5. In caso di omessa liquidazione delle spese giudiziali, la sentenza deve ritenersi inficiata da carenza di motivazione sul punto.

Il principio secondo il quale l’omessa liquidazione delle spese giudiziali può costituire mero errore e/o omissione emendabile con la procedura di correzione *ex artt. 287 e ss. cod. proc. civ.*, riguarda i soli errori consistenti in una mera “svista” del giudice, che abbia determinato la mancata o inesatta estrinsecazione di un giudizio già svolto e desumibile dal contesto della motivazione (la S.C. – cfr., pressoché in termini, Cass. 5/6/1996 n. 5266, *id. RV. 497993* – in applicazione dell’enunciato principio, ha cassato la sentenza di merito nella quale era stata del tutto omessa la liquidazione delle spese, pur risultando affermato nel dispositivo che “le spese di lite, liquidate come in provvedimento, seguono la soccombenza”).(10)

(10) Art. 15 D.Lgs. 546/92 (*Spese del giudizio*)

1.La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell’art. 92, secondo comma., del codice di procedura civile.

I. Art. 111 della Costituzione

1. La motivazione deve essere concisa/succinta, ma va ricordato che la Costituzione (art. 111) pone l'obbligo generale di motivare, senza aggettivazioni.

La stessa legge processuale – art. 360, 1° comma n. 5, cod. proc.civ., norma compatibile con il processo tributario – esige che la motivazione sia sufficiente sui punti decisivi della controversia.

In ordine alla nozione di sufficienza, si debbono richiamare le considerazioni precedentemente svolte nel n. 3 del paragrafo C.

In questa sede, deve, in linea di principio, ribadirsi che la motivazione, avendo lo scopo di garantire alle parti che la pronuncia costituisce frutto non già di scelte casuali o arbitrarie, bensì applicazione di legge, deve essere strutturata come rappresentazione e documentazione del percorso logico e giuridi-

2. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali ...

2-bis. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ufficio del Ministero delle finanze, se assistito da funzionari dell'amministrazione, e a favore dell'ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato ivi previsti. ...

Art. 46 D.lgs. 546/92 (Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere).

1. Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere.

2. La cessazione della materia del contendere è dichiarata, salvo quanto diversamente disposto da singole norme di legge, con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale è reclamabile a norma dell'art. 28.

3. Le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge.

Art. 91 c.p.c. (Condanna alle spese).

Il giudice, con la sentenza che chiude il processo davanti a lui, condanna la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra parte e ne liquida l'ammontare insieme con gli onorari di difesa. Eguale provvedimento emette nella sua sentenza il giudice che regola la competenza.

Art. 93 c.p.c. (Distrazione delle spese).

Il difensore con procura può chiedere che il giudice, nella stessa sentenza in cui condanna alle spese, distraga in favore suo e degli altri difensori gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipate. (*omissis*)

Art. 96 c.p.c. (Responsabilità aggravata).

Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza. (*omissis*)

co seguito dal giudice per arrivare alla decisione, così da essere idonea a consentire il controllo delle ragioni del *decisum* nell'eventuale fase di gravame.

2. A norma dell'art. 111 della Costituzione “tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati”.

Si è affermato che tale precetto contiene una duplice direttiva, da un lato sancendo l'illegittimità di ogni disposizione che valga ad esonerare il giudice dal *reddere rationem* delle soluzioni date alle controversie (la legge ordinaria deve essere sempre interpretata in modo da renderla conforme, ove possibile, con il dettato costituzionale – interpretazione c.d. adeguatrice) e, dall'altro, fornendo criteri di determinazione della misura della motivazione.

Il significato costituzionale dell'obbligo di motivazione non può intendersi esattamente se si prescinde dalle sue implicazioni con altre norme costituzionali esprimenti principi fondamentali in tema di amministrazione della giustizia, quelle che garantiscono il diritto di difesa, l'indipendenza del giudice e la sua soggezione alla legge.

L'obbligo di motivazione mira a rendere effettive queste garanzie rendendo possibile il controllo sull'avvenuta loro operatività.

La garanzia del diritto di difesa postula il potere della parte di sottoporre al giudice le sue argomentazioni, di proporre le eccezioni che sono nella sua disponibilità, di utilizzare mezzi di prova, di svolgere cioè una complessa attività processuale. “Tutto ciò non avrebbe senso se il giudice non fosse tenuto a chiarire attraverso la motivazione su quali prove ha fondato un certo suo convincimento, quali argomentazioni gli hanno consentito di pervenire a determinate affermazioni e, in sintesi, se veramente egli abbia giudicato *iuxta alligata et probata*”.

Del pari, i principi di indipendenza e di soggezione del giudice alla legge “potranno ritenersi concretamente realizzati non solo quando il giudice dimostri quali siano state esattamente le norme prescelte come idonee a regolare una certa fattispecie e quali siano state le ragioni che lo hanno indotto ad attribuire loro un determinato significato, ma anche quando questa dimostrazione sia ispirata a criteri di oggettiva razionalità” (11).

L. Inosservanza dei requisiti di “forma” – “Sanzioni”

1. L'art. 36 D.lgs. 546 detta, nel primo e nel terzo comma nonché nei numeri 1) e 3) del secondo comma, alcune regole di “forma”.

(11) Cfr., in termini, Evangelista, op. loc. cit. Allo stesso Autore si debbono le altre considerazioni svolte nel testo, incluse quelle riportate tra virgole.

Alcuni dei requisiti di “forma” rivestono carattere sostanziale e la loro mancanza è causa di nullità.

Fra tali requisiti rileva essenzialmente quello della “sottoscrizione”.

Ai sensi del terzo comma dell’art. 36 cit., “La sentenza... è sottoscritta dal presidente e dall’estensore”.

Giusta i disposti dell’art. 161 cod. proc. civ. (norma compatibile con il processo tributario), (12) viene costantemente affermato che la mancanza di sottoscrizione della sentenza da parte di uno dei magistrati tenuto a firmarla non è emendabile con la procedura di correzione degli errori materiali, ma implica nullità assoluta, rilevabile d’ufficio, e comporta, sia in esito al giudizio di appello, sia in esito al giudizio di cassazione, la rimessione della causa allo stesso giudice che ha emesso la sentenza carente di sottoscrizione (cfr., sull’argomento, Cass. 3/2/99 n. 927, *id.* RV. 522910; Cass. 1517/91 n. 7828, *id.* RV. 473137).

Affetta da nullità insanabile è stata ritenuta la sentenza collegiale non sottoscritta da parte di uno dei magistrati tenuti a tale adempimento anche nell’ipotesi in cui la firma di tale magistrato sia stata apposta su ciascun foglio della sentenza ma non in calce alla stessa, giacché la norma (sia l’art. 36 D.lgs. 546, sia l’art. 132 cod. proc. civ.), nel prevedere la “sottoscrizione” del giudice, esige che la firma sia apposta in calce al documento, in quanto unicamente in tal modo la firma stessa individua il magistrato quale autore del provvedimento nella sua globalità. (cfr., in tal senso, Cass. 22/4/9S n. 4564, *id.* RV. 491991).

2. L’art. 132, terzo comma, cod. proc. civ. (norma, come più volte ricordato, appieno compatibile con il processo tributario) dispone che “Se il presidente non può sottoscrivere per morte o per altro impedimento, la sentenza viene sottoscritta dal componente più anziano del collegio, purché prima della sottoscrizione sia menzionato l’impedimento; se l’estensore non può sottoscrivere la sentenza per morte o altro impedimento è sufficiente la sottoscrizione del solo presidente, purché prima della sottoscrizione sia menzionato l’impedimento”.

Atteso il chiaro disposto della norma, nelle ipotesi considerate, condizione ineludibile della efficacia (con i conseguenti effetti di validità della sentenza) della “sottoscrizione in supplenza” è costituito dall’attestazione del-

(12) *Art. 161 c.p.c. (Nullità della sentenza)*

La nullità delle sentenze soggette ad appello o a ricorso per-cassazione può essere fatta valere soltanto nei limiti e secondo le regole proprie di questi mezzi di impugnazione.

Questa disposizione non si applica quando la sentenza manca della sottoscrizione del giudice.

l'impedimento del giudice (quello originariamente legittimato) a firmare, conseguendone, in caso di mancato rispetto di tale prescritto, la nullità insanabile della decisione, rilevabile d'ufficio e deducibile, a norma dell'art. 161, comma 2, cod. proc. civ., fuori dei limiti e delle regole dei mezzi di impugnazione, (cfr., sul punto, Comm. Trib. Centr. 2/3/2000 n. 1442, *id. PD.* 9901071).

In particolare, è stato ritenuta viziata da nullità assoluta la sentenza munita della sola sottoscrizione del presidente del collegio, con successiva annotazione del cancelliere circa la mancanza della firma dell'estensore a causa d'impedimento, atteso che la menzione del suddetto impedimento dell'estensore deve necessariamente precedere la sottoscrizione del presidente, essendo compito a lui riservato quello di controllarne e certificarne l'esistenza.

Al difetto del requisito della sottoscrizione del giudice è stata equiparata la sottoscrizione illeggibile, allorché nella sentenza non risulti neppure indicato il giudice che l'abbia pronunciata, onde rimanga impedita ogni possibilità di individuazione del decidente stesso. (Cfr. in tal senso, Cass. 26/1/95 n. 943, *id. RV.* 489997).

Dall'ipotesi in cui la sentenza risulti firmata soltanto dal presidente, senza altra specificazione a questi relativa, e nella intestazione della stessa sia apposta l'indicazione di "estensore" accanto al nome di uno degli altri componenti del collegio giudicante, sono state ricavate due soluzioni alternative: *a)* che estensore del provvedimento sia stato il giudice indicato come "estensore", ed in tal caso la sentenza deve ritenersi viziata da nullità perché manca la menzione del presidente relativa all'impedimento dell'estensore a sottoscrivere, come richiesto dagli artt. 132 cod. proc. civ. e 119 disp. att. cod. proc. civ.; *b)* che estensore sia stato lo stesso presidente, ed anche in tale caso la sentenza deve ritenersi affetta da nullità, in quanto alla sottoscrizione del presidente non è aggiunta la qualifica di "estensore", la quale soltanto può far vincere la presunzione di coincidenza delle figure di relatore ed estensore posta dagli artt. 276 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. (cfr., in tal senso, Cass. 11/12/95 n. 12655, *id. RV.* 495008; si vedano, peraltro, Cass. 29/5/99 n. 5250, *id. RV.* 526846 e Cass. 12/3/94 n. 2406, *id. RV.* 485683, secondo cui la sottoscrizione della sentenza da parte del Presidente, anche come relatore, non seguita da quella di altro membro del Collegio, come estensore equivale alla sottoscrizione del Presidente anche come estensore, in quanto nella normalità dei casi la motivazione è stesa dal medesimo relatore ai sensi dell'art. 276 cod. proc. civ.)

3. Per ciò che concerne la data di pubblicazione della sentenza, è stato ritenuto che la sua mancanza ne comporti l'inesistenza, segnando il momento in cui il provvedimento decisorio acquista il carattere dell'imperatività e del-

l'immutabilità e viene così a giuridica esistenza (cfr. Cass. 17/12/93 n. 12512), salve le ipotesi in cui la cancelleria ne abbia annotato l'avvenuta pubblicazione nel registro cronologico ed abbia comunicato alle parti costituite l'avvenuto deposito. (cir. Cass. 30/7/99 n. 8297. *id. RV. 529138*).

4. La mancanza o l'irregolarità di altri fra i requisiti di "forma" dettati dalle norme citate non vengono, invece, ritenute di così tanta gravità da rendere la sentenza viziata da nullità.

È stato ritenuto che il difetto di sottoscrizione del verbale di udienza di discussione della causa, da parte del giudice e del cancelliere, non determina la nullità della sentenza se la mancanza di tali firme non ha pregiudicato o influito in alcun modo su quest'ultima, trovando applicazione in tal caso il disposto dell'art. 159 cod. proc. a norma del quale la nullità di un atto non comporta quella dei successivi che ne sono indipendenti. (Cfr., in tal senso, Cass. 513/99 n. 2820, *id. RV. 524533*).

L'omessa intestazione della sentenza con le parole "Repubblica italiana" e "In nome del popolo italiano" è stata considerata irregolarità formale non incidente sulla validità della sentenza. (Cfr., in tal senso, Cass. 16/3/2000 n. 3049).

L'omessa o inesatta indicazione, nella intestazione della sentenza, del cognome di alcuna delle parti non viene ritenuta causativa di nullità qualora non dia luogo alla mancata costituzione di un regolare contraddittorio o non generi incertezza circa i soggetti cui la decisione si riferisce. (cfr., in tal senso, Comm. Trib. Centr. 1/6/94 n. 1952, *id. PD. 950157*).

La mancata indicazione nell'intestazione e nel dispositivo della sentenza dei soggetti costituitisi in giudizio come eredi della parte non è stata ritenuta causativa di nullità della pronuncia, ma configurare mero errore materiale, emendabile ai sensi dell'art. 287 cod. proc. civ. (Cfr., in tal senso, Cass. 28/11/95 n. 11259).

L'omessa indicazione nell'epigrafe della sentenza del nome del difensore di una delle parti, nonostante la sua rituale costituzione in giudizio risultante dal contesto della decisione, è stata ritenuta non costituire motivo di nullità della sentenza, bensì mera irregolarità formale emendabile. (Cfr., in tal senso, Cass. 13/5/2000 n. 6171, *id. RV. 536485*).

L'omissione della relazione orale della causa all'udienza di discussione da parte del giudice incaricato non è stata ritenuta comportare la nullità della sentenza, bensì integrare una semplice irregolarità non invalidante il procedimento e la sentenza stessa, giacché non incidente sul raggiungimento dello scopo cui tendono le attività in cui si articola la fase processuale e mancando al riguardo ogni espressa comminatoria. (si veda, in tal senso, Cass. 16/2/98 n. 1615, *id. RV. 512658*).

È stato ritenuto che non si configura un'ipotesi di nullità della sentenza, mancando al riguardo un'espressa previsione di legge, quando il testo originale della stessa, stilato in forma autografa dall'estensore, sia di complessa e non facile lettura, soprattutto se la motivazione di detto provvedimento sia stata riprodotta in un atto dell'impugnazione (nella specie, nel controricorso), consentendo così di rilevare la conformità della riproduzione al documento originale, che in tal modo diviene immediatamente e facilmente leggibile anche dal giudice dell'impugnazione. (Cfr., in tal senso, Cass. 9/3/2001 n. 3466, *id.* RV 544638).