

CORSO DI ROMA

04/10/2001



ROMA, 04 OTTOBRE 2001 - Best Western Hotel Universo,  
Via Principe Amedeo 5/b

### RELATORI

Dott. Franco MOROZZO DELLA ROCCA	– Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma	<i>Le parti e la loro rappresen- tanza e assistenza in giudi- zio</i>
Dott. Ennio Attilio SEPE	– Sostituto Procuratore Ge- nerale presso la Corte di Cassazione, Presidente di Sezione presso la Com- missione Tributaria Pro- vinciale di Foggia	<i>I poteri istruttori delle Com- missioni Tributarie</i>
Prof. Vincenzo CARBONE	– Presidente della I Sezione Civile della Corte di Cas- sazione	<i>Le norme del codice di pro- cedura civile compatibili ed applicabili nel processo tri- butario</i>
Dott. Luigi CIAMPOLI	– Vice Presidente di Sezione della Commissione Tribu- taria Provinciale di Roma	<i>La redazione della sentenza</i>

### COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO  
Consigliere Dott. Domenico CHINDEMI  
Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI  
Consigliere Dott. Antonio MARTONE  
Consigliere Dott.ssa Giulia PERROTTI

### SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Algina FERRARA  
Sig.ra Rita AMOROSI  
Sig.ra Stefania GUIDO

ROMA, 04 OTTOBRE 2001 - Best Western Hotel Universo,  
Via Principe Amedeo 5/b

### RELATORI

Dott. Franco MOROZZO DELLA ROCCA	– Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma	<i>Le parti e la loro rappresen- tanza e assistenza in giudi- zio</i>
Dott. Ennio Attilio SEPE	– Sostituto Procuratore Ge- nerale presso la Corte di Cassazione, Presidente di Sezione presso la Com- missione Tributaria Pro- vinciale di Foggia	<i>I poteri istruttori delle Com- missioni Tributarie</i>
Prof. Vincenzo CARBONE	– Presidente della I Sezione Civile della Corte di Cas- sazione	<i>Le norme del codice di pro- cedura civile compatibili ed applicabili nel processo tri- butario</i>
Dott. Luigi CIAMPOLI	– Vice Presidente di Sezione della Commissione Tribu- taria Provinciale di Roma	<i>La redazione della sentenza</i>

### COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO  
Consigliere Dott. Domenico CHINDEMI  
Consigliere Dott. Giovanni FARGNOLI  
Consigliere Dott. Antonio MARTONE  
Consigliere Dott.ssa Giulia PERROTTI

### SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Algina FERRARA  
Sig.ra Rita AMOROSI  
Sig.ra Stefania GUIDO

LAZIO, 04 OTTOBRE 2001

**PARTECIPANTI**

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
1	ABATI Angelo Emilio	Giudice	Latina
2	ABRIGNANI Ignazio	Giudice	Provinciale Roma
3	AJELLO Salvatore	Giudice	Provinciale Roma
4	ALBANESE Antonio	Giudice	Provinciale Roma
5	ALBERTI Lucio	Giudice	Regionale Roma
6	AMOROSO Bruno	Presidente di Sez.	Provinciale Roma
7	ANDREOZZI Sossio	Giudice	Provinciale Roma
8	ANGELETTI Sergio	Giudice	Provinciale Roma
9	AVOLI Amilcara	Giudice	Grosseto
10	BAJO Antonino	Giudice	Regionale Roma
11	BALDINI Antonio	Giudice	Provinciale Roma
12	BAUZULLI Filippo	Giudice	Regionale Roma
13	BERNARDO Raffaele	Giudice	Provinciale Roma
14	BERRETTA Raffaele	Giudice	Viterbo
15	BONTEMPO Fortunato	Presidente	Latina
16	CACACE Piero	Giudice	Provinciale Roma
17	CALDERONE Carmelo	Presidente di Sez.	Regionale Roma
18	CALIENTO Ernesto Raffaele	Presidente di Sez.	Regionale Roma
19	CAMPAGNOLA Alberto	Giudice	Provinciale Roma
20	CAPOCCIA Angelo	Giudice	Frosinone
21	CAPOZZI Raffaele	Giudice	Provinciale Roma
22	CAPPADOZZI Cataldo	Giudice	Provinciale Roma
23	CAPPELLI Paola	Presidente	Regionale Roma
24	CARBONE Vincenzo	Giudice	Regionale Bologna
25	CARDARELLI Paolo	Giudice	Latina
26	CAROTENUTO Mario	Giudice	Provinciale Roma
27	CASABLANCA Domenico	Giudice	Regionale L'Aquila
28	CAVAZZA Alessandrina	Giudice	Latina
29	CELANI Francesco	Giudice	Frosinone
30	CERRUTI Mario	Giudice	Provinciale Roma
31	CHIANESE Francesco	Giudice	Provinciale Roma
32	CICCARELLI Domenico	Giudice	Regionale Napoli
33	CICCONETTI Andrea	Giudice	Regionale Roma

*segue*

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
34	CICINI Giorgio	Giudice	Provinciale Roma
35	CINQUE Silvio	Giudice	Latina
36	CLEMENZI Alberto	Giudice	Provinciale Roma
37	COLARIETI Luigi	Giudice	Rieti
38	COLECCHIA Giovanni	Vice Presidente	Regionale Roma
39	COLONNA Mario	Giudice	Provinciale Roma
40	CONDEMI Domenico	Giudice	Regionale Roma
41	CORBO Antonio	Giudice	Provinciale Roma
42	CORIGLIANO CAMPOLITI Giuseppe	Giudice	Provinciale Roma
43	COSTANTINI Antonio	Giudice	Cosenza
44	CRISTOFANILLI Luigi	Giudice	Regionale Roma
45	D'ADDARIO Aldo Mario	Giudice	Provinciale Roma
46	D'ALESSANDRO Antonio	Giudice	Regionale Roma
47	d'ANNA Gennaro	Giudice	Regionale Napoli
48	DE ANGELIS Mario	Giudice	Provinciale Roma
49	DE GREGORI Luigi	Giudice	Provinciale Roma
50	DE LULLO Egisto	Giudice	Provinciale Roma
51	DE SALVO Antonio	Giudice	Regionale Roma
52	DE SANTI Leonardo Antonio	Giudice	Regionale Roma
53	DE SOLIS Mario	Giudice	Provinciale Roma
54	DE ZORDO Agostino	Giudice	Provinciale Roma
55	DEL MONTE Arcangelo	Giudice	Frosinone
56	DEL VECCHIO Ausonio	Vice Presidente	Latina
57	DI GIROLAMO Giuseppe	Vice Presidente	Latina
58	DI MAIO Raffaele	Giudice	Regionale Roma
59	DI PEDE Errico	Giudice	Frosinone
60	DONATI Francesco	Vice Presidente	Grosseto
61	DUCROT Mario	Giudice	Latina
62	FABIANI Marcello	Giudice	Provinciale Roma
63	FALCIONI Giorgio	Giudice	Regionale Roma
64	FANCELLI Claudio	Presidente di Sez.	Regionale Roma
65	FELCI Silvio	Giudice	Regionale Roma
66	FELICI Giuseppe	Vice Presidente	Frosinone
67	FERRARA Costantino	Giudice	Frosinone
68	FERRERI Raffaele	Giudice	Viterbo
69	IORE Riccardo	Giudice	Provinciale Roma
70	GAGLIARDI Vania	Giudice	Provinciale Roma

*segue*

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
71	GAIBISSO Sergio	Giudice	Provinciale Roma
72	GALLUCCI Ruggero	Giudice	Regionale Roma
73	GARGANI Angelo	Vice Presidente	Provinciale Roma
74	GATTI Claudio	Presidente di Sez.	Regionale Roma
75	GATTI Tommaso	Giudice	Regionale Roma
76	GIANGIACOMO Nicolino	Giudice	Latina
77	GIZZI Franca	Giudice	Regionale Roma
78	GNAGNI Gerardo	Giudice	Regionale Roma
79	GUGGIARI Mauro	Giudice	Latina
80	ISOLA Donato	Giudice	Frosinone
81	IUS Gianfranco	Giudice	Provinciale Roma
82	IZZI Giuseppe	Vice Presidente	Provinciale Roma
83	IZZO Vincenzo	Giudice	Provinciale Roma
84	LAROSA Guglielmo	Giudice	Frosinone
85	LEONI Vittorio	Giudice	Regionale Roma
86	LEPORE Stefano	Giudice	Regionale Roma
87	MACIARIELLO Antonio	Vice Presidente	Latina
88	MANCIATI Ezio	Giudice	Provinciale Roma
89	MANCINI Mario Umberto	Vice Presidente	Rieti
90	MANNA Manlio	Giudice	Provinciale Roma
91	MARCONI Giorgietto	Giudice	Provinciale Roma
92	MARINELLI Gino	Giudice	Provinciale Roma
93	MARINELLI Marinello Maria	Giudice	Frosinone
94	MARTINI Corrado	Giudice	Regionale Roma
95	MARZANO Paolo	Giudice	Provinciale Roma
96	MASI Saverio	Giudice	Regionale Roma
97	MASSATANI Roberto	Presidente di Sez.	Viterbo
98	MASTROIACOVO Michele	Vice Presidente	Provinciale Roma
99	MATTEOCCI Adelmo	Giudice	Regionale Roma
100	MAZZA Manlio	Giudice	Provinciale Roma
101	MAZZATOSTA Mario	Giudice	Rieti
102	MAZZILLO Luigi	Giudice	Regionale Roma
103	MECE Giorgio	Giudice	Provinciale Roma
104	MELAPPIONI Carlo	Giudice	Provinciale Roma
105	MENOCCI Antonio	Giudice	Grosseto
106	MONTEFIORE Ivano	Giudice	Provinciale Roma
107	MORETTI Carlo	Giudice	Frosinone

*segue*

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
108	MORGIGNI Francesco Saverio	Giudice	Provinciale Roma
109	MORONI Lorenzo	Giudice	Provinciale Roma
110	MUSUMECI Claudio	Giudice	Regionale Roma
111	NALDI Carlo	Giudice	Regionale Roma
112	NAPOLITANO Pasquale	Giudice	Provinciale Roma
113	NAVARRA Ercole	Giudice	Provinciale Roma
114	PALUMBO Bernardino	Giudice	Latina
115	PAOLELLA Franco	Presidente di Sez.	Provinciale Roma
116	PAPARELLI Giuseppe	Giudice	Regionale Roma
117	PELLEGRINO Gaetano	Presidente di Sez.	Provinciale Roma
118	PENNACCHIA Ambrogio	Giudice	Regionale Roma
119	PETRONGARI Maria Laura	Giudice	Rieti
120	PIAZZA Nunzio	Giudice	Provinciale Roma
121	PICCHIONI Angelo	Presidente di Sez.	Rieti
122	PIETRAMALA Silvio	Giudice	Regionale Roma
123	POMANTE Lino	Giudice	Rieti
124	POMPEO Ambrogio	Giudice	Provinciale Roma
125	PRESUTTI Renato	Giudice	Frosinone
126	RAPANÀ Mario	Vice Presidente	Regionale Roma
127	REALI Roberto	Giudice	Provinciale Roma
128	RICCI Antonio	Giudice	Rieti
129	RIGGIO Luigi	Giudice	Regionale Firenze
130	RINALDI Gian Piero	Vice Presidente	Provinciale Roma
131	ROLFO Aldo Maria	Giudice	Viterbo
132	ROMANI Paola	Giudice	Regionale Roma
133	ROMERSI Carlo	Vice Presidente	Provinciale Roma
134	ROSSINI Mario	Giudice	Provinciale Roma
135	SALERNO Salvatore	Vice Presidente	Viterbo
136	SALZANO Francesco	Giudice	Provinciale Roma
137	SANELLI Edoardo	Giudice	Provinciale Roma
138	SANTANOCETO Salvatore	Giudice	Regionale Catanzaro
139	SANTELLA Carlo	Giudice	Provinciale Roma
140	SANTILLI Vincenzo Luciano	Giudice	Rieti
141	SCALESSE Salvatore	Giudice	Regionale Roma
142	SCAVONE Francesco	Giudice	Regionale Roma
143	SCIARRONE Rosaria Antonia	Giudice	Provinciale Roma
144	SENESI Amalia	Giudice	Latina

*segue*

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
145	SEVERINI Fausto	Vice Presidente	Provinciale Roma
146	SIROCCHI Francesco	Giudice	Provinciale Roma
147	SOLE Francesco	Giudice	Frosinone
148	SORDI Alberto	Presidente di Sez.	Frosinone
149	STAVOLE Arcangelo	Giudice	Frosinone
150	TABACCHI Giunio	Giudice	Regionale Roma
151	TACCONE Vincenzo	Giudice	Frosinone
152	TAMILIA Nicolino	Giudice	Regionale Roma
153	TERRINONI Paola	Giudice	Regionale Roma
154	TERSIGNI Giuseppe	Vice Presidente	Regionale Roma
155	TETI Vito	Giudice	Provinciale Roma
156	TOCCA Maurizio	Giudice	Regionale Roma
157	TOMASSINI Franco	Vice Presidente	Latina
158	TONACHELLA Maurizio	Giudice	Frosinone
159	TRAVAGLINI Mario	Presidente di Sez.	Rieti
160	TROIANIELLO Salvatore	Giudice	Provinciale Roma
161	TRUINI PALOMBA M. Giuseppina	Vice Presidente	Regionale Roma
162	VALDISERRI Mario	Giudice	Provinciale Roma
163	VALENTI Ettore	Giudice	Provinciale Roma
164	VENTRIGLIA Raffaele	Giudice	Latina
165	VITO Augusto	Presidente di Sez.	Viterbo
166	ZAMPI Luciana	Vice Presidente	Regionale Roma
167	ZAPPI Maurizio	Giudice	Regionale Roma
168	ZIRRETTA Antonino	Giudice	Rieti

## LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

*Relatore:*

Dott. Franco MOROZZO DELLA ROCCA

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

Nell'art. 10 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la individuazione delle possibili parti del processo tributario non è del tutto corretta: il ricorrente vi è, infatti, individuato sulla base della assunta iniziativa di proporre il ricorso; la sua controparte, invece, sulla base della sua legittimazione sostanziale, in quanto soggetto che ha emanato l'atto impugnato.

Nella pratica non è raro che il ricorso sia proposto da soggetto privo della necessaria legittimazione, perché terzo rispetto al rapporto di imposta. In tal caso il ricorso deve essere dichiarato inammissibile.

Può accadere che un soggetto, erroneamente qualificato, nell'atto di imposizione o nella sua notificazione, come rappresentante del debitore di imposta, impugni l'atto o la sua notificazione, essendo interessato a far risultare la propria estraneità alla vicenda tributaria. In questo caso si potrebbe forse ravvisare un suo interesse a ricorrere, tale da fondare una sua legittimazione; tuttavia anche in questo caso la pronuncia di inammissibilità sembra idonea a definire la vicenda senza pregiudizio per il detto interesse, perché la correlazione tra motivazione e dispositivo conferma proprio quel difetto di legittimazione (sostanziale), al cui accertamento il ricorso era finalizzato.

Un problema di legittimazione del tutto particolare si pone in relazione al disposto dell'art. 40, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 5 T.U.I.R 22 dicembre 1986, n.917. La giurisprudenza della Corte di Cassazione, che pure evidenzia la dipendenza del reddito di partecipazione del socio (o dell'associato) da quello definito a carico della società di persone (o dell'associazione) partecipata, non solamente nega che l'accertamento a carico dell'ente collettivo debba essere notificato anche ai singoli soci, ma sembra negare altresì che il singolo socio possa impugnare in proprio l'accertamento emanato a carico dell'ente partecipato. Non condivido questa chiusura, perché mi pare che proprio dal combinato disposto degli artt. 40 D.P.R. 600/1973 e 5 D.P.R. 917/1986 risulti una imputazione diretta del reddito sociale, ai fini irpef, al socio; e che l'atto di accertamento emesso a carico della società, ancorché notificato solamente a questa, investa direttamente anche la sfera personale di lui, e fondi un suo interesse attuale alla contestazione.

La formula dell'art. 10 D.Lgs. 546/1992 è incompleta e deve essere integrata con il successivo art. 14. Non vi era nessuna ragione logica o formale per escludere nel processo tributario le figure di intervento previste dal cod. proc. civ.; ed il citato art. 14 ammette, comunque, sia la integrazione del contraddittorio nelle ipotesi di litisconsorzio necessario, sia l'intervento volontario o la chiamata in giudizio di altri soggetti.

Per quanto mi sia sforzato, non ho trovato esempi di litisconsorzio necessario nel diritto tributario. Sono, invece, molte le situazioni in cui la chiamata in giudizio di più condebitori solidali di imposta eviterebbe le inutili complicazioni derivanti dal formarsi di giudicati contrastanti in esito a processi diversi sullo stesso rapporto tributario.

A differenza dal processo civile non è richiesto nel processo tributario che la parte si faccia rappresentare dal suo difensore. Vale anche nel processo tributario la distinzione tra assistenza e ministero; e l'art. 12, imponendo come regola generale (con eccezione per le controversie di valore inferiore a L. 5.000.000) l'assistenza di un difensore abilitato, non pretende affatto che la parte conferisca a tale difensore anche la cosiddetta procura. Che l'assistenza includa anche il compimento di atti processuali non dubiterei: il difensore, anche se incaricato della sola assistenza, può dunque porre in essere gli atti necessari per la difesa; ma ciò non priva la parte della capacità di stare in giudizio personalmente od a mezzo di altro rappresentante munito di procura generale o speciale, secondo le previsioni dell'art. 11.

La sottoscrizione del ricorso da parte del difensore, con documentazione in atti dell'incarico conferitogli, è comunque richiesta, se la parte sia tenuta a farsi assistere.

Con sentenza n. 189 del 13 giugno 2000 la Corte Costituzionale ha lanciato un salvagente ai ricorrenti privi del necessario difensore, affermando che dal combinato disposto dell'art. 18, commi 3 e 4, e dell'art. 12, comma 5, D.Lgs. 546/1992 risulterebbe l'obbligo della Commissione di assegnare alla parte, inosservante dell'onere di munirsi di difensore, un termine perentorio a tale fine, prima di sanzionare l'omissione con una pronuncia di inammissibilità. La sentenza, che non ha mancato di suscitare critiche, è una sentenza interpretativa di rigetto della questione di legittimità costituzionale, come tale non formalmente vincolante in altri giudizi; credo, però, che tutti dobbiamo prestarle ugualmente osservanza per la ovvia inutilità di un diverso atteggiamento.

Per quanto riguarda gli enti impositori va rilevato che le due rivoluzioni verificatesi nel corso dell'anno 2000 negli uffici finanziari hanno posto ed ancora porranno per qualche tempo il problema della ammissibilità dei ricorsi notificati agli uffici cessati dopo la loro cessazione e ricevuti senza osservazioni dai nuovi. È accaduto, infatti, che per difetto di informazione, o per er-

rore indotto dalle istruzioni riportate sugli atti di imposizione, taluni contribuenti abbiano notificato i loro ricorsi ai cessati Uffici delle Imposte Dirette dopo la entrata in funzione degli Uffici delle Entrate; e, ancora, ai cessati Uffici delle Entrate dopo l'andata a regime delle nuove Agenzie delle Entrate. Per i Centri di Servizio il problema è ancora più complicato, perché molti di noi sono convinti che la loro formale soppressione sia avvenuta per legge con l'entrata in funzione delle Agenzie, il 1° gennaio 2001; l'Amministrazione, per contro, ne ha partecipato il decesso solamente con l'art. 23, comma 1, lett. Z) D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107 (peraltro facendo salvo l'art. 10 D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787).

Riterrei che la successione dei nuovi uffici nelle funzioni dei precedenti e la continuità che ne deriva, in presenza di ricorsi ricevuti dai nuovi senza sollevare eccezioni, consenta di regola di superare ogni difficoltà al riguardo; tanto più tenendo conto che la successione tra uffici non è ritenuta rilevante neppure ai fini della interruzione del processo (art. 40, comma 1, lett. a, D.Lgs. 546/1992).

## I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

*Relatore:*

Dott. Ennio Attilio SEPE

Sostituto Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione

Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di FOGGIA

*Autonomia del processo tributario – rinvio al c.p.c.*

La progressiva affermazione delle commissioni tributarie come organi giurisdizionali è stata accompagnata da una progressiva caratterizzazione del processo tributario nel senso di una sua autonomia non solo rispetto agli altri processi, ma anche rispetto alle norme sostanziali che disciplinano i singoli tributi, a superamento di quella concezione che considerava l'attività delle commissioni come il naturale completamento, in via contenziosa, dell'accertamento compiuto dall'ufficio.

Sicché l'attuale processo tributario si connota come un sistema tendenzialmente chiuso, disciplinato primariamente dalle speciali disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 546/1992 e, "per quanto da esse non disposto e con esse compatibili", dalle norme del codice di procedura civile: si passa a tali norme solo se le disposizioni del D.Lgs. n. 546/1992, ancorché sistematicamente interpretate, presentino una oggettiva lacuna, che non è possibile altrimenti colmare e sempre che le norme considerate ai fini di integrazione siano compatibili.

Era poi naturale il riferimento alle norme del codice di procedura civile, essendo il processo civile il modello di ogni processo non penale per la completezza e la solidità dei suoi istituti, oggetto di una lunga e approfondita elaborazione dottrina e giurisprudenziale.

Tale rinvio è inoltre servito a fornire un ulteriore riscontro della natura giurisdizionale delle commissioni tributarie attraverso un adeguato assetto disciplinare delle loro attività, con norme, sotto questo profilo, molto significative.

La norma di rinvio nel precedente D.P.R. N. 636/1972 era prevista dall'art. 39, co. 1°, che così recitava:

*"Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del Codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'articolo 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97 e dell'articolo 128".*

Nel D.Lgs. n. 546/1992, il raccordo con il processo civile è disposto dall'art. 1, co. 2°, a tenore del quale:

*“I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”.*

Al di là della diversa dizione formale (la forma impersonale “Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano...” è stata sostituita da quella diretta “I giudici tributari applicano ...”, per sottolineare sia il carattere giurisdizionale dell'organo, sia lo stretto collegamento esistente tra la giurisdizione e le norme richiamate attraverso cui si svolge), appare evidente la differenza fra le due disposizioni quanto a collocazione, significato ed estensione.

Mentre l'art. 39 era contenuto nella parte finale delle “disposizioni generali e comuni al procedimento davanti alle commissioni tributarie”, con una portata in qualche modo residuale, la collocazione della nuova norma, nell'art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992, “ne evidenzia il più importante, e impegnativo, ruolo di norma di inquadramento iniziale, che ricollega, oltretutto, la giurisdizione al processo, quale strumento per il suo esercizio, attraverso l'individuazione della relativa disciplina” (v. C. GLENDI, Rapporti tra la nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile in *Diritto e Pratica Tributaria*).

È scomparso, nella nuova disposizione, il limite di compatibilità per l'applicazione delle norme processuali civili con le “leggi che disciplinano le singole imposte”, a conferma definitiva, com'è già stato sottolineato, dell'autonomia delle regole processuali rispetto alla disciplina sostanziale dei singoli tributi.

Circa l'ampiezza del richiamo alle norme del c.p.c., esso non è più limitato alle sole “norme contenute nel libro I ... con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'articolo 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97 e dell'articolo 128”, ma esteso generalmente a tutte “le norme del codice di procedura civile”. Quindi, con la diretta applicabilità di tali norme, risulta superata la questione che si era posta, sotto la vigenza del precedente art. 39, di una possibile interpretazione analogica delle norme del c.p.c. esulanti dal libro I dello stesso codice.

Inoltre, l'art. 39 faceva riferimento soltanto “al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie” con esclusione del procedimento davanti alla corte d'appello (per il quale l'art. 40, co. 5°, D.P.R. n. 636/1972 dettava altra clausola integrativa, stabilendo che “si applicano le disposizioni del Codice di procedura civile sul giudizio d'appello, salvo quelle non compatibili con la natura del rapporto tributario”) e di quello davanti alla Corte di Cassazione

(per il quale nulla era stabilito dal D.P.R. n. 636/1972), cui si ricorreva per l'impugnazione sia delle sentenze della corte d'appello *ex art.* 360 c.p.c., sia delle decisioni della Commissione tributaria centrale, quale giudice amministrativo speciale, *ex art.* 111 Cost., con problemi interpretativi derivanti dalla coesistenza di tali due impugnative.

Con il D.Lgs. n. 546/1992 si è proceduto all'abolizione del terzo grado (davanti alla corte d'appello e alla Commissione tributaria centrale), prevedendosi un unico regime per il ricorso per Cassazione (ed il relativo procedimento) avverso le sentenze delle commissioni regionali, e per tutti i motivi previsti dall'art. 360, co. 1°, c.p.c., cui si applicano le norme dettate da tale codice, sempre, però, "in quanto compatibili" con quelle di detto decreto. Pertanto, nell'art. 1, co. 2°, è scomparsa la previsione del precedente limite costituito dal "procedimento dinanzi alle commissioni tributarie", stabilendosi semplicemente che "i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili le norme del codice di procedura civile".

Riguardo al controllo di compatibilità, escluso il riferimento alle "leggi che disciplinano le singole imposte" e fermo restando l'estensione del rinvio a tutte le norme del c.p.c., deve ritenersi tuttora valido l'orientamento dottrinale e giurisprudenziale maturato a proposito dell'art. 39, co. 1°, D.Lgs. n. 636/1972 e riassunto nella motivazione della sentenza delle SS.UU. della Corte di Cassazione 16 gennaio 1986 n. 210, secondo la quale, come in ogni altra ipotesi in cui il ricorso alla tecnica del rinvio (c.d. recettizio o materiale) attiene ad un complesso determinato di disposizioni, richiamate in quanto risultino coerenti con il sistema che debbono integrare, anche per il rinvio in esame "l'indagine ricognitiva va scandita in due momenti, occorrendo accertare se anche nel processo tributario si configuri, senza essere disciplinato direttamente o indirettamente dalla legge relativa, una situazione processuale avente le stesse caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate; e, in secondo luogo, se la disciplina risultante dalle stesse sia compatibile, o meno, con norme del processo tributario ..., intesa l'incompatibilità non solo come contrasto assoluto, ma anche limitato e tuttavia tale da comportare una disarmonia che non può ritenersi autorizzata".

*Poteri istruttori delle commissioni tributarie – raffronto fra l'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 e artt. 35 e 36 del D.P.R. n. 636/1972*

Illustrati, sia pure sommariamente, i criteri di rinvio al c.p.c. dell'attuale disciplina del processo tributario, per la rilevanza che assumono anche nello svolgimento dell'attività istruttoria, deve osservarsi che il tema dei poteri

istruttori delle commissioni tributarie ha costituito, sul piano teorico, il terreno di confronto fra le tesi circa il carattere dispositivo o inquisitorio da riconoscere al processo tributario, e, sul piano pratico, un argomento di crescente interesse in dipendenza della definitiva affermazione della sua natura giurisdizionale e della sua autonomia rispetto alla fase amministrativa di accertamento del tributo. Anche la delega contenuta nell'art. 30 della legge n. 413/1991 (che, oltre a stabilire l'inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale, recava quale unica direttiva quella generale dell'adeguamento alle norme del processo civile) sembra ancora improntata ad una scarsa attenzione ai problemi dell'istruttoria e, sotto tale profilo, non ha consentito l'emanazione di norme delegate che segnino un netto distacco dalle regole dettate dal D.P.R. n. 636/1972.

La disciplina fondamentale in materia di istruttoria e di prove è contenuta nei primi quattro commi dell'articolo 7, concernenti i poteri istruttori del giudice tributario:

*“1. Le commissioni tributarie, a 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.*

*2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposita relazione ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato e di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.*

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

*4. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”.*

L'art. 35 del D.P.R. n. 636/1972 (come sostituito dal D.P.R. n. 739/1981) così disponeva:

*“La commissione tributaria, al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione, ha tutte le facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti, conferite agli uffici tributari dalle singole leggi d'imposta.*

*Il collegio può delegare l'esecuzione di tali adempimenti istruttori ad uno dei suoi componenti che vi procede con l'assistenza del segretario. Le parti, tempestivamente avvertite, possono intervenire a far constatare a verbale le loro richieste e deduzioni.*

*Quando occorre acquisire elementi conoscitivi tecnici di particolare complessità, la commissione tributaria può richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato e la collaborazione del Corpo della guardia di finanza. Del deposito della relazione è data comunicazione alle parti. Il ricorrente e le altre parti intervenute o chiamate nel giudizio possono chiedere al presidente entro i trenta giorni successivi a tale comunicazione la fissazione di un termine per presentare una relazione sottoscritta da un professionista o da un esperto.*

*Nel caso di cui al comma precedente, la parte che vi abbia interesse può chiedere la nomina di un consulente tecnico d'ufficio e ne sopporta le spese.*

*Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.*

*Gli adempimenti istruttori di cui al presente articolo sono disposti con ordinanza motivata, che non può essere impugnata separatamente dalla decisione”.*

Con riferimento allo scopo dell'esercizio dei poteri istruttori, la nuova norma non riproduce più l'espressione “al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione” (introdotta dall'art. 23 del D.P.R. n. 739/1981, a modifica dell'originario art. 35 che recava l'espressione “al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti”). La previsione da ultimo adottata, con il disporre che i poteri ufficiosi siano esercitati “nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”, ha inteso evitare la riproposizione della precedente questione, insorta a seguito della modifica dell'art. 35, circa la possibilità delle commissioni di ricorrere a detti poteri per indagare anche su fatti non allegati dalle parti. Ha così escluso che esse, da un lato, possano sostituirsi all'amministrazione finanziaria nell'accertamento dei fatti costitutivi della pretesa fiscale e, dall'altro, pongano a base della decisione fatti modificativi od estintivi non allegati dal ricorrente.

Se l'amministrazione non ha, sul piano sostanziale, il potere di integrazione dei motivi dell'atto impositivo, tanto meno ha, di fronte alla contestazione da parte del ricorrente dei fatti costitutivi in essi enunciati, la possibilità di addurre fatti ulteriori per fondare alternativamente su questi ultimi la obbligazione tributaria. A maggior ragione deve negarsi che tale possibilità competa al giudice, in quanto, se ponesse a base della sua decisione (di rigetto della domanda di annullamento del contribuente) un fatto costitutivo della pretesa fiscale non dedotto dall'ufficio, anche se risultante dagli atti di causa, verrebbe a sostituirsi all'ufficio nel motivare il provvedimento, integrandolo o modificandolo, con la conseguenza di una inammissibile assunzione di compiti spettanti, invece, all'amministrazione finanziaria.

Sul piano procedimentale, sono state eliminate varie regole contenute nell'art. 35 del D.P.R. n. 636: la previsione che gli adempimenti istruttori fossero disposti con ordinanza non impugnabile separatamente dalla decisione

(applicandosi la diversa disciplina del c.p.c.), quella che le parti dovessero essere avvertite e potessero intervenire per far constatare a verbale le loro richieste o deduzioni, nonché la possibilità di delegare l'esecuzione degli incumbenti istruttori ad un componente della commissione tributaria.

Significative sono le modifiche relative all'acquisizione di elementi conoscitivi di particolare complessità da parte delle commissioni tributarie: mentre l'art. 35 del D.P.R. n. 636 non consentiva al giudice la scelta fra la richiesta di relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione statale e la nomina di un consulente tecnico di ufficio (che doveva essere domandata da una parte, tenuta alle spese), l'art. 7 del D.Lgs. n. 546, gli consente di scegliere tra relazione tecnica e consulenza tecnica. Inoltre l'art. 35, che prevedeva anche la "collaborazione" della guardia di finanza, disciplinava il contraddittorio, stabilendo che del deposito della relazione andava data comunicazione alle parti e le parti diverse dall'ufficio potessero chiedere la fissazione di un termine per presentare una relazione sottoscritta da un professionista o da un esperto di loro fiducia. Tale disciplina speciale è stata eliminata, applicandosi per i relativi aspetti procedurali il c.p.c..

È conservata, nell'art. 7 del D.Lgs. n. 546, l'attribuzione alle commissioni tributarie della facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia, già prevista nell'art. 36 del D.P.R. n. 636, mentre è stata eliminata la disciplina speciale, contenuta nello stesso articolo, per la traduzione dei documenti non scritti in lingua italiana, trovando applicazione l'art. 123 del c.p.c..

Innovativa è la previsione di limiti alle nuove prove in grado di appello: l'art. 58, co. 1°, del D.Lgs. n. 546 subordina la disposizione di nuove prove da parte della commissione tributaria, in secondo grado, al fatto che questa le ritenga necessarie ai fini della decisione o la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. Tale disposizione è modellata sull'art. 345, co. 3°, c.p.c., nell'ottica, come si evince dalla relazione ministeriale, del giudizio di appello come *revisio prioris instantiae*, anziché come *novum iudicium*.

Se l'esercizio dei poteri istruttori d'ufficio, in primo grado, non è subordinato a condizioni particolari tranne quella generale della "rilevanza" del mezzo istruttorio, più restrittivo appare l'esercizio dei suddetti poteri in grado di appello, per i quali si richiede che le nuove prove siano ritenute necessarie ai fini della decisione, con la medesima formula adottata dall'art. 7 per l'ordine alle parti di deposito di documenti, nel senso che deve trattarsi di prove decisive, in quanto unico mezzo per superare l'incertezza probatoria.

Non è invece prevista alcuna limitazione, per le parti, alla produzione di nuovi documenti in appello (art. 58, co. 2°), trattandosi evidentemente di elementi di prova precostituiti.

Circa l'attività di produzione di documenti a cura delle parti, in primo grado, va ricordato, nella nuova disciplina, l'art. 32, co. 1°, che prevede la facoltà delle parti di depositarli fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione; gli artt. 22, co. 4°, e 23, co. 2°, che prevedono l'inserimento di essi nei fascicoli rispettivamente del ricorrente e del resistente, all'atto della costituzione; l'art. 24, co. 1°, che dispone l'elencazione di essi negli atti cui sono allegati o, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti. Il resistente è poi tenuto, ai sensi dell'art. 23, co. 3°, a indicare nelle controdeduzioni le prove di cui intende avvalersi.

### *Natura dispositiva del processo tributario*

Il raffronto fra le due discipline speciali del processo tributario ha posto in evidenza che quella contenuta nel D.Lgs. n. 546 è più scarna ed essenziale rispetto alla precedente, conferendo così al rinvio alle norme del c.p.c. un rilievo ed un significato ben maggiore, a partire innanzitutto dall'art. 115 c.p.c., secondo cui anche il giudice tributario deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti, "salvo i casi previsti dalla legge", nei quali può raccogliere prove di sua iniziativa, e ferma la possibilità di fondarsi su fatti noti, ossia rientranti nella comune esperienza.

Pertanto sembra potersi affermare che la vocazione di fondo del processo tributario rimane legata al principio dispositivo. Anche se nella relazione ministeriale al D.Lgs. n. 546 si legge che con la riforma si intendeva attenuare "la natura tipicamente inquisitoria del processo tributario, in relazione al maggiore spazio lasciato all'impulso di parte e soprattutto al venir meno della funzione assistenziale prima riconosciuta ai giudici tributari e ora soppiantata dall'obbligo delle parti private di munirsi di assistenza tecnica", sta di fatto che tale affermazione non ha evidentemente considerato la importanza del rinvio contenuto nell'art. 1 del D.Lgs. n. 546 alle norme del c.p.c. ed, in particolare, all'art. 115, ove, peraltro, sono previsti, come eccezioni al principio di disponibilità delle prove, i casi diversamente disciplinati dalla legge, tra i quali ben possono rientrare le iniziative istruttorie attribuite alle commissioni tributarie dall'art. 7 dello stesso decreto.

Appare, quindi, alquanto frettoloso sostenere, in base al solo art. 7, che il processo tributario è governato dal principio dispositivo in ordine all'allegazione dei fatti rilevanti e dal principio inquisitorio per l'acquisizione della relativa prova.

Deve, invece, escludersi che il giudice tributario possa indifferentemente sostituirsi alle parti nello svolgimento dell'attività istruttoria, essendo one-

re primario delle stesse dare la prova rispettivamente della pretesa fiscale e delle contestazioni proposte per contrastarla.

Circa il regime probatorio, il processo tributario, più che al processo civile di cognizione ordinaria, può assimilarsi al processo del lavoro per il quale la Suprema Corte ha statuito che, per la particolare natura dei rapporti controversi, il principio dispositivo va temperato con quello della ricerca della verità materiale mediante una rilevante ed efficace azione del giudice nel processo, quando le risultanze di causa offrono significativi dati di indagine, con la conseguenza che “non può farsi meccanica applicazione della regola formale di giudizio fondata sull’onere della prova, occorrendo, invece, che il giudice, ove reputi insufficienti le prove già acquisite, eserciti il potere-dovere di provvedere d’ufficio agli atti istruttori sollecitati da tale materiale e idonei a superare l’incertezza sui fatti costitutivi dei diritti in contestazione” (Cass. 1998/1894).

Anche in materia tributaria i rapporti controversi si presentano di “particolare natura” per la loro rilevanza pubblicistica e la valenza costituzionale degli interessi coinvolti.

Con notevole parallelismo interpretativo la S.C. ha recentemente affermato che “in tema di contenzioso tributario, la norma di cui all’art. 7, primo e terzo comma del D.Lgs. 546/92, porta ad escludere la rigorosa vigenza del principio dispositivo in materia di prova nel procedimento dinanzi alle competenti commissioni, atteso che l’iniziativa di parte non è un necessario non surrogabile veicolo per l’acquisizione di documenti”.

Ciò, tuttavia, non toglie che il principio dispositivo rimane l’impostazione di base, anche se non attuato con rigore per la presenza di temperamenti nei casi espressamente previsti dalla legge.

### *Incidenza del procedimento amministrativo sul processo tributario*

Per valutare la portata dell’intervento giudiziario, nel processo tributario, occorre considerare che questo presenta la caratteristica di essere preceduto da un procedimento amministrativo, che si conclude con un atto di accertamento o di riscossione, oppure da un’istanza di rimborso presentata all’amministrazione finanziaria o all’ente locale.

È frequente, in dottrina, l’affermazione che un corretto funzionamento degli uffici fiscali comporti che all’atto impositivo (è questo il caso più frequente e rilevante) si pervenga attraverso un’istruttoria amministrativa esauriente, che acquisisca, nel rispetto delle regole per essa dettate, la prova sufficiente delle violazioni del contribuente. Ma la prassi degli uffici tributari, specie in epoca anteriore alla riforma introdotta dal D.Lgs. n. 546, troppo

spesso ci ha posto di fronte ad accertamenti generici e scarsamente motivati, che, per essere salvati, richiedevano una funzione di supplenza delle insufficienze dell'amministrazione finanziaria da parte delle commissioni tributarie, inaccettabile per la confusione che determina tra attività amministrativa ed attività giudiziaria.

Tuttavia la S.C., superando il più rigoroso atteggiamento della dottrina (ancorato anche a dati testuali: v., ad es., l'art. 56 del D.P.R. 633/72) circa l'esigenza di acquisire sufficienti elementi di prova prima di emanare l'accertamento, ha pragmaticamente ritenuto bastevole, per la validità di tale atto, l'enunciazione degli astratti criteri normativi posti a base dello stesso, restando a carico dell'amministrazione, nel giudizio successivo instaurato dal contribuente, di provare la sussistenza delle circostanze che giustificano, nell'ambito del parametro prescelto, l'accertamento (SS.UU. 1990/8351; 1988/5783).

Pertanto il primo esame che deve compiere la commissione tributaria – sempre che sia sorta contestazione a riguardo – è quello di verificare il rispetto delle regole dettate all'ufficio per il procedimento amministrativo e constatarne la validità. Ove il risultato sia negativo, l'atto dev'essere annullato senza alcuna necessità di istruttoria a cura delle parti o di iniziativa della commissione tributaria.

Una volta accertato il rispetto delle regole dell'attività amministrativa ed, in particolare, con riferimento alla motivazione, che l'atto impositivo risponde allo scopo di delimitare l'ambito delle contestazioni dell'ufficio e di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, il giudice tributario procede all'esame delle contestazioni mosse dal contribuente sui fatti posti a base della pretesa fiscale, che possono consistere o nel negarne l'esistenza o nell'allegare fatti diversi, quali sono i fatti modificativi o estintivi della stessa.

Nel dirimere tali contestazioni, la commissione tributaria si avvale innanzi tutto dei documenti raccolti o formati nell'istruttoria amministrativa (dove il carattere essenzialmente "documentale" attribuito al processo tributario). A questo materiale potrà affiancare i documenti prodotti dal contribuente e, se del caso, utilizzare i poteri di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 546.

Quindi, ad una istruttoria "primaria", svolta dagli uffici finanziari, può seguire una istruzione processuale definita "secondaria". Il legislatore mostra così di considerare l'istruzione probatoria processuale come un'attività tendenzialmente superflua, tant'è che, nell'articolazione del processo, manca prima della trattazione una fase destinata alla formazione della prova, al di là della produzione di documenti ad opera delle parti, con la conseguenza che l'istruzione vera e propria si svolge soltanto se la commissione tributaria ritiene di non poter decidere su base documentale.

### *Funzione dell'istruzione processuale*

Valendo il principio dispositivo, l'oggetto del giudizio è delimitato dalle allegazioni delle parti, che sono rispettivamente vincolate alle ragioni esposte nell'atto di accertamento, l'ufficio, ed ai motivi esposti nel ricorso introduttivo, il contribuente, nel senso che non è loro consentito addurre, nel corso del processo, ragioni o motivi diversi da quelli inizialmente proposti. Sicché, dovendosi escludere che oggetto di prova possano essere circostanze diverse da quelle dedotte dalle parti, appare ben circoscritto l'ambito nel quale le commissioni tributarie possono esercitare i poteri istruttori previsti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546.

È, altresì, acquisito che il giudice tributario non può sostituirsi né all'inerzia dell'amministrazione finanziaria, che ometta di fornire la dimostrazione della pretesa fiscale avanzata, né alla negligenza del contribuente, che ometta di assolvere all'onere probatorio su di lui gravante a sostegno del suo ricorso (Cass. 2001/1701).

Si deve allora definire quale sia la funzione dei suddetti poteri istruttori.

In passato, nella vigenza del D.P.R. n. 636/1972, la giurisprudenza aveva avuto modo di affermare che all'esercizio di tali poteri andava riconosciuta una funzione di integrazione delle lacune eventualmente riscontrate nel materiale istruttorio fornito dalle parti.

Detto orientamento appare confermato nell'interpretazione dell'art. 7 data dalla S.C., la quale ha ribadito, in sent. 2000/15214, che l'onere dell'ufficio di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale può solo essere integrato, ma non integralmente sostituito mediante l'utilizzo dei poteri ufficiosi, ed ancora, in sent. 2001/1701, che tali poteri "sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale (gravante nella specie sul contribuente)".

Sempre nella giurisprudenza formatasi sul D.P.R. n. 636, in una prevalente prospettiva inquisitoria del processo tributario, si riconoscevano alle commissioni "ampi poteri di indagine", assegnandosi alle richieste delle parti non il valore di un esercizio del diritto alla prova, ma il significato di una mera sollecitazione del potere di indagine del giudice, e non censurabile era ritenuta la decisione che rigettava la richiesta di integrazione probatoria.

Nel vigore della nuova disciplina, informata prevalentemente al principio dispositivo, non sembrano emergere in giurisprudenza controindicazioni all'ampiezza dell'indagine istruttorie disponibile d'ufficio "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti", ex art. 7 del D.Lgs. n. 546, se ritenuta necessaria ai fini di integrazione delle risultanze probatorie già acquisite, sia pure in una più puntuale considerazione della posizione processuale delle parti e del diritto alla prova spettante alle stesse, inteso come diritto di proporre istanze e di far ammettere ed assumere tutte le prove necessarie a dimostrare i fatti allegati.

Per l'esercizio dei poteri previsti dal 1° e 2° comma dell'art. 7 è ritenuto sufficiente il criterio della "rilevanza" ai fini della decisione, e ciò in relazione a quanto espressamente previsto sia dal 3° comma dello stesso art. 7, sia dal 1° comma dell'art. 58, che richiedono, per l'ordine di deposito di documenti e per la disposizione di nuove prove, la necessità dei mezzi istruttori per la decisione.

In una recente sentenza, la S.C. ha statuito che i poteri d'ufficio, meramente integrativi dell'onere probatorio principale, possano essere utilizzati "solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove richieste" (Cass. 2001/1701). Tale pronuncia, sia pur suggerita, evidentemente, dalla esigenza di evitare un ruolo di supplenza del giudice tributario rispetto ad un'attività probatoria che potrebbe essere facilmente svolta dalla parte, appare tuttavia informata a criteri di valutazione eccessivamente restrittivi, senza, peraltro, il sostegno di un'adeguata motivazione. Sicché la decisione ha più il valore di un'affermazione di principio astratta che di un criterio di sicura applicazione nei casi pratici.

È opportuno ricordare che, nell'interpretazione dell'art. 421 c.p.c. (secondo cui il giudice del lavoro in primo grado "può ... disporre d'ufficio in qualsiasi momento l'ammissione di qualsiasi tipo di prova") che trova eco nell'art. 7 del D.Lgs. n. 546, la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che, in ragione della particolare natura dei rapporti controversi (esistenti anche per i rapporti tributari), "quando le risultanze di causa offrono significativi dati di indagine non può farsi meccanica applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere della prova, ma occorre che il giudice, ove reputi insufficienti le prove già acquisite, eserciti il potere-dovere di provvedere d'ufficio agli atti istruttori sollecitati da tale materiale e idonei a superare l'incertezza sui fatti costitutivi" (Cass. 2000/6592; 1992/8503). Si tenga comunque ben presente, che l'attribuzione al giudice dei poteri istruttori d'ufficio, nel processo tributario (come nel rito del lavoro), richiede pur sempre che, dall'esposizione dei fatti compiuta dalle parti e dall'assunzione degli altri mezzi di prova siano dedotti quei fatti e quei mezzi di prova idonei a sorreggere le ragioni della parte e a decidere la controversia, e cioè che sussistano significative "piste probatorie" emergenti dagli atti di causa.

È stato, altresì, ribadito che l'esercizio della facoltà di disporre accertamenti "a fini istruttori" costituisce una valutazione discrezionale del giudice tributario (come del giudice del lavoro) ed, in quanto tale, insindacabile in sede di legittimità (Cass. 2000/16171).

Siffatta completa discrezionalità è stata contestata dalla dottrina che l'ha ritenuta contrastante con il diritto di difesa previsto dall'art. 24 Cost. e con il principio di cui all'art. 115 c.p.c., ai sensi del quale il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti. Dal che si è dedotto che quando la dimostrazione non può essere offerta dalla parte facilmente

con altri mezzi di prova da essa indicati ed appaia risolutiva della questione di fatto, è doveroso l'esercizio del potere istruttorio, potendosi ravvisare, in difetto, un *error in procedendo*, censurabile con ricorso per cassazione.

Anche qui sembra invocabile la giurisprudenza formatasi nel rito del lavoro, in caso di mancato esercizio del potere istruttorio, che "può tradursi in un vizio di illogicità della decisione, in particolare quando questa si formi su di un elemento probatorio offerto da una delle parti ma contrastato dall'altra e di per sé non dotato di sicura affidabilità senza la necessaria verifica e senza che dal contesto del provvedimento possano desumersi le ragioni che hanno indotto ad emetterlo" (Cass. 2000/15820).

Il verificarsi di preclusioni e decadenze in danno delle parti non interferisce, poi, sul menzionato potere delle commissioni tributarie, il quale è esercitabile, in carenza di delimitazioni temporali, fino all'udienza di discussione (Cass. 2000/14624).

Non sono, invece, superabile le preclusioni determinatesi fuori dal processo, per il mancato svolgimento di attività previste dalla legge a pena di decadenza.

Essendo il processo tributario retto dal principio dispositivo non solo per la delimitazione dell'oggetto, ma anche dei temi di prova, non appaiono ammissibili indagini istruttorie a carattere esplorativo ma solo quelle individuabili dagli atti del processo, al fine di superare l'incertezza sui fatti dedotti dalle parti. Tanto più che oggi è venuta meno, come si è detto, qualsiasi funzione assistenziale delle commissioni a favore dei contribuenti, che di regola non possono stare più in giudizio senza difensore.

Va, infine, posto in evidenza che l'iniziativa della commissione deve essere coordinata con i poteri delle parti, operando il principio del contraddittorio non soltanto nei rapporti fra le parti, ma anche nei rapporti fra queste ed il giudice.

Pertanto non sembra dubbia l'applicabilità al processo tributario dell'art. 184, co. 3°, c.p.c., a norma del quale "nel caso in cui vengano disposti d'ufficio mezzi di prova, ciascuna parte può dedurre, entro un termine perentorio assegnato dal giudice, i mezzi di prova che si rendono necessari in relazione ai primi". Del resto l'art. 24, co. 2°, D.Lgs. n. 546, già prevede l'integrazione dei motivi di ricorso qualora sia necessaria dal deposito di documenti per ordine del giudice.

### *Mezzi istruttori d'ufficio*

Nell'affrontare, sia pure brevemente, l'esame dei mezzi istruttori esperibili d'ufficio dalle commissioni tributarie, il primo problema che si incontra è se debbono considerarsi soltanto quelli disciplinati dall'art. 7 del D.Lgs. n.

546 oppure se sono con essi cumulabili i mezzi istruttori previsti dal c.p.c., per quanto non disposto dal citato decreto e con questo compatibili.

Come è stato efficacemente rilevato, la espressa esclusione nell'art. 7 del giuramento e della prova testimoniale induce a ritenere che sono utilizzabili gli altri mezzi previsti dal c.p.c., altrimenti il comma 4° non troverebbe giustificazione, nei limiti suindicati. Oltre tutto, tale interpretazione appare in linea con la direttiva contenuta nell'art. 30, lett. g), della legge delega n. 413 del 1991, di adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile.

Ma le norme del c.p.c. sono richiamabili anche nel caso trovino applicazione i mezzi disciplinati dall'art. 7, per gli aspetti procedurali non espressamente previsti da tale disposizione e compatibili con la struttura degli stessi.

#### *Mezzi istruttori previsti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992*

I poteri istruttori esercitabili d'ufficio da parte delle commissioni tributarie, secondo la previsione del comma 1° dell'art. 7, sono soltanto quelli conferiti agli uffici tributari e all'ente locale dalle singole leggi d'imposta. Dal che discende che le commissioni tributarie, da una parte, non possono esercitare facoltà diverse da quelle spettanti all'amministrazione finanziaria e agli enti locali per l'accertamento del tributo e dall'altra, che di queste ultime facoltà possono esercitare solo quelle espressamente richiamate dall'art. 7 (ad es., si pensi all'assenza del potere di invitare i soggetti passivi a comparire personalmente, previsto invece dall'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972).

Trattandosi di poteri istruttori esercitati da un'autorità giudiziaria, non sono necessarie le autorizzazioni di organi giurisdizionali o di superiori gerarchici previste come garanzie per i contribuenti.

È controverso, invece, se l'inottemperanza agli ordini istruttori delle commissioni tributarie dà luogo all'applicazione delle sanzioni previste dalle leggi tributarie. Si osserva semplicemente che, nel c.p.c., è contemplata la irrogazione di sanzioni amministrative in casi analoghi (v., ad es., l'art. 118).

a) *Accesso* – Il relativo potere consente alla commissione tributaria di entrare in un locale e rilevare lo stato del luogo e delle cose che vi si trovano. È discusso se esso comprende anche i poteri di ispezione e verifica di registri e documenti e di compiere altre rilevazioni, così come previsto per gli uffici fiscali in sede di accertamento (v. art. 52 del D.P.R. n. 633/1972). L'opinione prevalente è per la soluzione affermativa. Ma non si manca di rilevare che trattasi di poteri implicanti la restrizione della sfera giuridica di chi li subisce, escludendosi che possano considerarsi implicitamente richiamati dall'art. 7.

Tanto più che ispezioni e verifiche sono, in prevalenza, utilizzate per indagini esplorative non esperibili nel corso di un'istruzione processuale, diretta all'acquisto di prove predeterminate.

Si dibatte anche se l'ordine di accesso sia coercibile, così come ritenuto per l'amministrazione finanziaria in sede di accertamento, ma, potendosi ritenere la disciplina dei poteri istruttori integrabile con le norme del c.p.c., appaiono applicabili le conseguenze previste dall'art. 118, secondo cui il giudice può desumere argomenti di prova dal rifiuto ingiustificato della parte e condannare il terzo, per lo stesso motivo, alla pena pecuniaria ivi prevista.

Le norme, cui riferirsi principalmente per la disciplina del potere d'accesso sono: l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 in materia di Iva, richiamato in materia di imposte dirette (art. 33 del D.P.R. n. 600/1973), di imposta di registro (art. 51, co. 4°, D.P.R. n. 131/1986) e di imposta sulle successioni (art. 34, co. 4°, D.Lgs. n. 346/1990) per l'accertamento del valore venale delle aziende; l'art. 73 del D.Lgs. n. 507/1993 in materia di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

*b) Richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti* – Tale potere risponde all'esigenza di acquisire in sede processuale precisazioni e delucidazioni riguardo agli elementi posti a base dell'atto impugnato. Non include quello di ordinare alle parti o a terzi la trasmissione di atti o documenti. La commissione tributaria, nei confronti delle parti, può ordinare il deposito di documenti, ai sensi dell'art. 7, co. 3°, e, nei confronti dei terzi, può emettere l'ordine di esibizione previsto dall'art. 210 c.p.c., richiamabile in via di integrazione della disciplina speciale dei poteri istruttori. Soltanto è da rilevare che per detto ordine occorre l'istanza di parte, nei limiti prescritti dall'art. 118 c.p.c., e cioè l'esibizione deve apparire indispensabile per conoscere i fatti di causa, sempre che possa compiersi senza grave danno per il terzo e senza costringerlo a violare segreti professionali o di ufficio.

Per la disciplina dei poteri relativi alla richiesta di dati, informazioni e chiarimenti le norme di riferimento per lo più sono: l'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972 per l'Iva; l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 per le imposte dirette; l'art. 63 del D.P.R. n. 131/1986 per l'imposta di registro; l'art. 47 del D.Lgs. n. 346/1990 per l'imposta sulle successioni; l'art. 11, co. 3°, del D.Lgs. n. 504/1992 per Ici; l'art. 73 del D.Lgs. n. 507/1993 per la tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani; l'art. 3, co. 33°, l. n. 549/1995 per il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi. Per l'Irap valgono le disposizioni in materia di imposte sui redditi fino a quando non interverranno le apposite leggi regionali (artt. 24 e 25 del D.Lgs. n. 446/1997).

*c) Ordine di deposito di documenti* – Tale ordine si distingue dall'ordine di esibizione di documenti disciplinato dall'art. 210 c.p.c., che viene emesso

su istanza di parte, negli stessi limiti di cui all'art. 118 c.p.c., può essere rivolto sia da una parte sia ad un terzo, può riguardare anche "altra cosa", di cui si ritenga necessaria l'acquisizione al processo.

Non coincidendo, quindi, la sfera di applicazione dei due poteri istruttori, è da reputare richiamabile, in via di integrazione, la disciplina dell'art. 210 c.p.c. nei casi in cui non trova applicazione l'art. 7: allorché deve ordinarsi l'esibizione di cose diverse dai documenti od anche si tratti di ordini rivolti a terzi (possibilità, quest'ultima, controversa).

Proprio con riferimento all'acquisizione di documenti, nell'esercizio dei poteri ufficiali *ex art. 7*, la giurisprudenza più recente della S.C. esclude che il giudice tributario possa sostituirsi alla negligenza difensiva di una parte, reputando giustificato l'utilizzo di detti poteri "solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove *documentali* richieste".

Peraltro, dovendosi ritenere ormai acquisito, per i poteri istruttori *ex art. 7*, il carattere meramente integrativo dell'onere probatorio gravante sulle parti, l'ordine di deposito di documenti potrà essere emesso tutte le volte che dagli atti e dalle acquisizioni istruttorie, già intervenute, emerga una situazione di incertezza probatoria che richieda, per essere superata, l'iniziativa del giudice.

Non è di ostacolo, come si è detto, all'uso del potere d'ufficio il fatto che la parte, destinataria di esso, sia decaduta dal diritto di produrre documenti.

Considerata la finalità dell'ordine di deposito, ben potrà il giudice rivolgersi alla parte più diligente, se entrambe sono in possesso del documento, prima di applicare la regola dell'onere della prova.

Circa la sussistenza del requisito della necessità del deposito del documento per la decisione della controversia, deve osservarsi che tale concetto esprime un significato più intenso della semplice "rilevanza", dovendosi intendere che il documento debba essere considerato dal giudice l'unico mezzo idoneo a dimostrare un fatto.

Va, infine, aggiunto che l'ordine non è eseguibile coattivamente, come non lo è l'ordine di esibizione nel processo civile, potendo il rifiuto ingiustificato essere soltanto interpretato dal giudice in senso sfavorevole, ai sensi dell'art. 116 c.p.c.

*d) Relazioni e consulenze tecniche* – Quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, le commissioni tributarie possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione statale o di altri enti pubblici, compresa la guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica.

Appare evidente che, a giustificare l'adozione di tale mezzo istruttorio, non è la generica necessità, avvertita dal giudice, di farsi assistere per il compimento di singoli atti o per tutto il processo da consulenti di particolare competenza tecnica, *ex art. 61 c.p.c.*, bensì la esigenza di "acquisire elementi co-

noscitivi di particolare complessità”. Questa condizione di maggior rigore è giustificata con il carattere di giudice specializzato delle commissioni, che dovrebbero essere in grado di valutare autonomamente quelle questioni tecnico-tributarie che in un giudizio civile giustificherebbero la nomina di un consulente. La “particolare complessità” può rinvenirsi quando l’acquisizione di elementi necessari per la decisione dipenda da conoscenze tecniche di carattere extragiuridico od anche da una grande quantità di dati da elaborare. Nel secondo caso, l’adozione di una consulenza sembra trovare riscontro nel fatto che nell’art. 7, co. 2°, si fa riferimento soltanto all’acquisizione di “elementi conoscitivi” e non di “elementi conoscitivi tecnici”, dizione presente nell’art. 35, co. 3°, del D.P.R. n. 636/1972).

La nuova norma consente alla commissione tributaria la scelta tra consulenza tecnica e relazione di un organo tecnico di un’amministrazione statale o di altri enti pubblici, ribadendo la possibilità, introdotta dal D.P.R. n. 739/1981 a modifica della precedente disciplina del 1972 (che prevedeva solo la richiesta di relazioni ad organi tecnici dell’amministrazione statale, dando luogo a numerose critiche circa l’indipendenza e l’imparzialità dell’organo designato ed il rispetto del contraddittorio per l’esclusione del contribuente dalle operazioni peritali). Introdotta la condanna alle spese, si è posta la commissione in grado di scegliere fra consulenza tecnica e relazione, distinguendosi la seconda dalla prima per una maggiore semplicità di struttura e per la gratuità. Ovviamente, va esclusa la nomina di organi tecnici che si siano già occupati della questione.

Essendo assimilabili i due mezzi sul piano funzionale, devono estendersi alla relazione, per quanto è possibile, le norme previste per la consulenza. Si ritengono comunemente applicabili ad entrambi le regole dell’art. 191 ss. c.p.c.. Indubbia è poi l’applicabilità alla consulenza tecnica degli artt. 61-64 c.p.c.. Non si ritengono, invece, applicabili gli artt. 198-200 c.p.c., relativi alla conciliazione, essendo questa espressamente disciplinata dall’art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992. Riguardo al compenso spettante al consulente, l’art. 7, co. 2°, dispone che esso non possa eccedere quello previsto dalla l. n. 319/1980. La liquidazione è fatta con decreto motivato del giudice, provvisoriamente esecutivo. Si discute se tale provvedimento sia impugnabile davanti alla commissione, ma sembra preferibile ammettere l’esperibilità del ricorso avanti il tribunale ove ha sede la commissione, ai sensi dell’art. 11 della l. n. 319/1980.

#### *Mezzi istruttori d’ufficio previsti dal c.p.c.*

Come si è già avuto modo di affermare, deve ritenersi che ai mezzi istruttori della disciplina speciale si cumulano quelli previsti dal c.p.c., in quanto compatibili con le disposizione del D.Lgs. n. 546. E ciò, non soltanto per ef-

fetto della direttiva generale di adeguamento del processo tributario alle norme del processo civile, contenuto nella legge delega, ma anche perché, ove possibile, il diritto alla prova non deve ricevere nel processo tributario una tutela ingiustificatamente inferiore rispetto al processo civile.

Dato il tema della relazione, si farà cenno soltanto ai mezzi istruttori disponibili d'ufficio.

Viene in evidenza, innanzi tutto, l'*interrogatorio non formale delle parti*, cioè la convocazione personale delle parti per essere liberamente interrogate in contraddittori sui fatti di causa, ai sensi dell'art. 117 c.p.c.. È da condividere il prevalente orientamento della dottrina che ritiene esperibile tale mezzo, non sembrando sussistere controindicazioni all'assunzione delle parti di chiarimenti e precisazioni sui rispettivi atti e deduzioni.

Ugualmente è ammissibile l'*ordine di ispezione* di persone e di cose, ai sensi dell'art. 118 c.p.c., che pone, quale condizione, che essa possa compiersi senza grave danno per la parte o per il terzo e senza costringerli a violare segreti professionali o di ufficio, sempre che la ispezione appaia indispensabile per conoscere i fatti di causa, vale a dire costituisca l'unico mezzo idoneo a raggiungere tale conoscenza.

Se si tratta di ispezionare luoghi o, comunque, di entrarvi, il potere da utilizzare, come si è detto, è quello previsto dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992.

Non appare discussa la possibilità per il giudice tributario di disporre la esecuzione di *riproduzioni ed esperimenti*, ai sensi dell'art. 261 c.p.c..

È, infine, da ritenere esperibile da parte delle commissioni anche la *richiesta d'informazioni alla pubblica amministrazione*, ai sensi dell'art. 213 c.p.c., ove non assorbita dai poteri di cui all'art. 7, co. 1°, D.Lgs. n. 546/1992. Si pensi, ad es., alla necessità di avere un'informazione dall'ufficio impositore, non essendo certo previsto in sede amministrativa un simile caso.

### *Esclusione del giuramento e della prova testimoniale*

La nuova disciplina ha ribadito l'inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale, già prevista dall'art. 35, co. 5°, D.P.R. n. 636/1972.

Per il giuramento si tratta di un'esclusione che non ha sollevato particolari critiche, riconoscendosi che essa è giustificata, per lo più, dalla indisponibilità delle situazioni soggettive esaminate nel processo tributario.

Ben più vivace e ripetuta è la contestazione sulla esclusione della prova testimoniale dal processo tributario, come è dimostrato dalle numerose pronunce della Corte Costituzionale che si sono succedute nel tempo, tutte di segno negativo (sent. n. 128 del 1972; ord. n. 506 del 1987; ord. n. 76 del 1989; ord. n. 6 del 1991; sent. n. 18 del 2000).

L'ultima decisione n. 18 del 2000, nel confutare la fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle commissioni tributarie rimettenti, offre un quadro interessante delle risposte date fino ad oggi. Ha ritenuto legittimo il divieto di prova testimoniale, rilevando che:

*a)* tale divieto, essendo formulato in termini generali ed astratti, non collide con il principio di “parità delle armi” che, secondo la costante giurisprudenza del Giudice delle leggi, rappresenta l’espressione in campo processuale del principio di uguaglianza delle parti;

*b)* esso, oltre a non essere irragionevole, non crea una disparità del processo tributario rispetto ad altri procedimenti giurisdizionali (civile e penale), nei quali la parte può normalmente ricorrere a prove testimoniali, non esistendo affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo e, trovando esso giustificazione, da un lato, nella specificità del processo, correlata alla configurazione dell’organo decidente e al rapporto sostanziale dedotto in giudizio e, dall’altro, nel suo carattere in massima parte scritto e documentale;

*c)* non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa, suscettibile di essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti;

*d)* non lede il principio di uguaglianza o il diritto di difesa per il fatto che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell’amministrazione finanziaria, nella fase accertativa, trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest’ultimo non può avvalersi, per contestarne l’efficacia probatoria, della prova testimoniale, in quanto dette dichiarazioni sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, rispetto alla quale posseggono il valore probatorio di elementi indiziari, non idonei da soli a costituire il fondamento della decisione. Particolarmente importante appare quest’ultima affermazione perché, oltre a ribadire che il divieto della prova testimoniale si riferisce solo a quella da assumere nel processo con le forme previste e le garanzie del contraddittorio, risolve anche il problema dell’efficacia probatoria da riconoscere alle dichiarazioni raccolte dagli uffici fiscali unilateralmente nel corso del procedimento amministrativo, scegliendo una via mediana tra chi ritiene che ad esse vada riconosciuta la dignità di prova e chi ad esse nega qualsiasi valore probatorio.

Correlativamente deve reputarsi consentito al contribuente la produzione di dichiarazioni scritte a firma di terzi o verbalizzate in altri processi, cui è riconosciuto il valore di “elementi documentali formati all’esterno del giudizio tributario” (Cass. 1988/3630).

### *Onere della prova e poteri istruttori d'ufficio*

È ormai del tutto pacifico che nel processo tributario vige la regola di giudizio fondata sull'onere della prova, essendo essa connaturata ad ogni modello processuale (questione, questa, ritenuta indipendente dalla natura dispositiva o inquisitoria del processo). Tale regola è, prevalentemente, ricondotta al principio affermato dall'art. 2697 c.c., che pone, a carico di chi vuol far valere un diritto in giudizio, l'onere di provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, e di chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti, ovvero che il diritto si è modificato o estinto, l'onere di dimostrare i fatti su cui l'eccezione si fonda.

Sicché, escluso che il processo tributario sia annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", con l'onere a carico dell'impugnante di provare i fatti costitutivi del suo diritto all'annullamento, e che in esso possa farsi valere una presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo, incombe all'amministrazione finanziaria l'onere di provare i fatti posti a fondamento della pretesa espressa nell'atto impositivo. Grava, invece, sul contribuente l'onere di dimostrare i fatti modificativi o estintivi della stessa potendo egli limitarsi a contestare i fatti costitutivi sui quali la pretesa si fonda oppure ampliare l'oggetto della controversia, allegando fatti diversi, quali sono appunto i fatti modificativi o estintivi della pretesa erariale.

Con riferimento alle attività che le parti hanno interesse a compiere per evitare che la commissione, non disponendo di prove sufficienti dei fatti da esse affermati, li consideri insussistenti, si parla di onere della prova in senso soggettivo.

Ma, dalla sola attività probatoria svolta dalle parti non discende necessariamente l'applicazione della regola di giudizio ancorata all'onere della prova, potendo il giudice integrare l'insufficiente dimostrazione offerta da una parte, disponendo ulteriori accertamenti istruttori. Solo all'esito di tali accertamenti sorge il problema dell'attribuzione dell'onere della prova in senso oggettivo, ossia della applicazione della regola di giudizio sul fatto incerto.

Dovendosi ritenere insussistenti i fatti non provati, il giudice deciderà in senso sfavorevole alla parte che avrebbe tratto vantaggio dalla dimostrazione di essi, in base al diritto sostanziale (e non alla posizione processuale).

Risulta evidente che l'esercizio dei poteri istruttori d'ufficio può incidere sulla ripartizione dell'onere della prova, tenuto conto che dal rifiuto ingiustificato della parte di esecuzione del provvedimento istruttorio, di norma non coercibile, il giudice può desumere argomenti di prova in senso contrario alla stessa, *ex art. 116 c.p.c.*

Considerato che il processo tributario rientra fra quelli di “impugnazione-merito”, in quanto non diretto all’eliminazione dell’atto impugnato ma alla pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario controverso, il fatto che l’ufficio non abbia provato gli elementi costitutivi posti a base della pretesa fiscale non comporta che il giudice tributario debba ritenere automaticamente congrui i valori dichiarati dal contribuente, dovendo tale giudice formulare un proprio giudizio estimatorio sulla base dei fatti provati o, comunque, incontrovertiti (Cass. 2000/16171).

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

*Relatore:*

Prof. Vincenzo CARBONE

Presidente della I Sez. Civile della Corte di Cassazione

### *1. Il differente controllo della giurisdizione civile, tributaria, amministrativa da parte delle sezioni unite.*

Il tessuto normativo del processo tributario benché gestito dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali è strutturato in modo da garantire al contribuente un ulteriore grado di legittimità ampio ed esaustivo, più simile al processo civile che alla giustizia gestita dai giudici amministrativi, benché condivida con questi ultimi la caratteristica ontologica del processo di impugnazione di un atto o provvedimento.

Dopo le recenti modifiche del d.lgs. 80/1998 e art.7, l. 205 del 2000 che hanno, da un lato, ampliato la nuova giurisdizione esclusiva dall'altro hanno costruito il giudice amministrativo l'unico giudice della responsabilità della P.A., che ponga in essere atti o provvedimenti illegittimi, potrebbe risultare vulnerato, sotto il profilo della dubbia ragionevolezza, la scelta distributiva tra due diversi plessi giurisdizionali di controversie identiche, relative a vicende di inadempimento di obbligazioni di diritto comune, sia sotto il profilo dell'eguaglianza che dell'esigenza della uniforme interpretazione della legge, differenziate solo sotto il profilo soggettivo perché uno dei soggetti è una P.A.

Poiché le sentenze dei giudici amministrativi, a differenza di quelle dei giudici tributari e dello stesso Tribunale Superiore delle Acque pubbliche in unico grado, quando agisce come Consiglio di Stato, non sono ricorribili per violazione di legge *ex art. 360, n. 3, c.p.c.* e il cittadino resta "disarmato" perché non ha ricorsi o impugnazioni da far valere nei confronti delle decisioni dei giudici amministrativi che sostenessero differenti orientamenti interpretativi in relazione alle stesse disposizioni di legge. La non impugnabilità in Cassazione delle sentenze del giudice amministrativo per violazione di legge confligge con il principio di uguaglianza non solo per la disparità dei gradi di giudizio cui sono soggette le decisioni dei due plessi giurisdizionali ma, soprattutto, per la grave ed ingiustificata deroga al principio di nomofilachia esercitato dalla Cassazione cui spetta di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, ai sen-

si dell'art. 65 dell'ordinamento giudiziario. La norma precisa che l'organo supremo della giustizia italiana assicura da un lato "l'esatta osservanza" della legge, adempiendo, quindi, ad una funzione tipicamente giurisdizionale, dall'altro "l'uniforme interpretazione della legge", nonché "l'unità del diritto oggettivo nazionale". Con quest'ultima disposizione, sono stati assegnati alla Corte di Cassazione compiti di nomofilachia, oltre a quelli propri di organo giurisdizionale, come controllo dell'osservanza della legge da parte dei giudici di merito e come controllo della ripartizione della giurisdizione con efficacia vincolante anche presso i giudici speciali, avendo l'attuale disciplina delle sezioni unite (artt.362, 374, 382 c.p.c.) assorbito la materia del Tribunale dei conflitti (art.3, l. 3761 del 1877), sullo sfondo della mediazione tra Calamandrei, Conforti e il guardasigilli Grandi (Cipriani, *Il codice di procedura civile tra gerarchie e processualisti*, Napoli 1992).

Ciò non vuole significare il ritorno del mito del giudice unico, già superato in sede costituente con la prevalenza della tesi del Mortati su quella di Calamandrei (Nigro, *Giustizia amministrativa*, Bologna 1983, 41; Amato-Barbera, *Manuale di diritto pubblico*, 5 ed., vol. III, Bologna 1997, 53 "*l'Italia è il solo paese che presenti questo tipo di giurisdizione amministrativa*". Secondo Berti, *Art.113, in Commentario della costituzione, a cura di Branca*, Bologna-Roma, 1987, 86 la dualità delle giurisdizioni, testimonianza dell'origine e della persistenza "di uno stato amministrativo verso il quale sia lo Stato di diritto e lo Stato parlamentare hanno conservato sempre un largo rispetto" L'emendamento del Calamandrei fu illustrato nella seduta pomeridiana del 27.11.1947 e si legge, in *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori dell'Assemblea costituente*, Camera dei deputati, Roma 1970, vol. V, 4193. La tesi del Mortati, con richiami alla tradizione è basata sulla considerazione che per "certe controversie", nella specie, richiama ad esempio il rapporto di pubblico impiego "il giudice ordinario sia meno idoneo ad interpretare le leggi che si riferiscono a questi rapporti": *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori dell'Assemblea costituente*, Camera dei deputati, Roma 1970, vol. V, 4160. Sintomatiche le parole di Ruini, Presidente della Commissione della Costituzione che motivarono la bocciatura della tesi monistica propugnata da Calamandrei, in *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori*, cit., vol. V, 4195).

Si può convenire che l'evoluzione del problema e le linee di tendenza sono per la pluralità di giudici generali, in una visione più consona alla complessità della società che ha fatto perdere di valore alle figure tradizionali e garantiste dello stato di diritto, contribuendo alla decadenza di miti e dogmi come quello del giudice unico. Il pluralismo comporta però la "civilizzazione" dei processi su impugnazione, come quello amministrativo e soprattutto la *Gleichheit* tra le parti (privato e P.A.) che devono essere messe in condi-

zioni di parità anche nel processo amministrativo e in quello tributario. Le innovazioni di cui alla l. cost. n.2 del 1999, che ha novellato l'art.111 Cost., si applicano anche al processo amministrativo e a quello tributario (Civinini-Velardi, *Il nuovo art.111 Cost. e il giusto processo*, Bologna 2000), richiedendo terzietà e indipendenza del giudice e possibilità di un ricorso in sede di legittimità per violazione di legge, anche dinanzi alle sezioni unite.

Ci si avvicina pertanto, al sistema tedesco articolato nel *Bundesgerichtshof* per il processo civile, nel *Bundesfinanzhof* per il processo tributario, nel *Bundesarbeitsgericht* per il processo del lavoro, nel *Bundessozialgericht* per le controversie di rilevanza sociale, nel *Bundesverwaltungsgericht* per il processo amministrativo. In Italia, non tutte queste articolazioni istituzionali, hanno lo stesso controllo di legittimità per violazione di legge. In particolare, quelle attribuite al *Bundesgerichtshof* sono trattate per lo più dalle prime tre sezioni civili della Corte, quelle attribuite al *Bundesarbeitsgericht* per il processo del lavoro sono esaminate dalla IV o sezione lavoro della Corte, quelle attribuite al *Bundesfinanzhof* sono di competenza della nuova sezione civile, la V, entrata in funzione nel 1999, quelle attribuite al *Bundessozialgericht* sono per lo più di competenza della I sezione civile. Restano al di fuori di un controllo di legittimità per violazione di legge, a garanzia dei cittadini, le decisioni assunte al termine del nuovo processo amministrativo che non sono più quelle in tema di interessi legittimi, tranne i pochi e "particolari" casi di giurisdizione esclusiva.

Con l'art.7 della l. 205/2000 la responsabilità civile della P.A. per lesioni di interessi legittimi, allorché connessa ad un giudizio di annullamento di legittimità o anche nelle ipotesi sempre più frequenti di giurisdizione esclusiva è sottratta al giudice ordinario ed affidata al giudice amministrativo. In tal modo due diversi giudici nell'esaminare controversie identiche, relative a vicende di inadempimento di obbligazioni di diritto comune, non conferiscono le stesse garanzie sia sotto il profilo del procedimento che del controllo di legittimità per violazione di legge. Infatti le sentenze dei giudici amministrativi, a differenza di quelle dei giudici tributari e dello stesso Tribunale Superiore delle Acque pubbliche quando agisce in unico grado, come giudice degli interessi non sono ricorribili per violazione di legge ex art. 360, n. 3, c.p.c.

In questi sensi un passo decisivo è stato già compiuto dall'ordinamento tributario. Il legislatore ha ritenuto di dover instaurare un raccordo finale di notevole rilievo, quale il controllo di legittimità dei giudici speciali (i giudici tributari) attraverso il ricorso ordinario per Cassazione, anche per violazione di legge introdotto dall'art. 62 d. lgs. 31.12.1992 n.546 al posto del precedente ricorso straordinario ex art.111 Cost. nei confronti delle decisioni della Commissione tributaria centrale. Si è così realizzato, pur nella specialità del giudizio e del processo tributario, anch'esso "civilizzato" attraverso il filtro

del co.2 dell'art.1 d. lgs. 546/1992, sebbene non esaustivo di tutta la materia tributaria, un pieno ed efficace controllo di legittimità, al pari di quello previsto ed attuato per il processo civile, più incisivo di quello amministrativo in cui l'impugnazione avverso le decisioni di secondo grado del Consiglio di Stato è limitata ai soli profili di giurisdizione (art. 362 c.1), nonostante l'ampliamento sia delle ipotesi di giurisdizione esclusiva non più ristretta a "particolari materie" (art.103 co.1 Cost.) sia della stessa giurisdizione generale di legittimità estesa al risarcimento del danno connesso all'annullamento dell'atto illegittimo mediante l'art.7 della l. 205/2000 che ha modificato i commi 1 e 4 dell'art.35 del d.lgs.80/1998.

## *2. Momenti di confluenza tra procedimento tributario e c.p.c.*

Il vecchio sistema era basato sull'art.39 d.p.r. 636/1972 che con una norma di rinvio dichiarava applicabili al procedimento innanzi alle commissioni tributarie le norme contenute nel libro primo di carattere generale tranne il capo III sugli ausiliari del giudice artt. 61-68 con eccezione del co.3 dell'art. 68 sull'utilizzazione della forza pubblica e degli artt. da 90 a 97, in tema di spese. Ai funzionari impiegati nel processo tributario si applicavano le disposizioni sui cancellieri di cui agli artt.61 e 62.

In giurisprudenza, secondo la Cass., sez. I, 6.7.1999, n. 6954, l'art. 184 bis c.p.c. non può essere applicato al processo tributario, nella disciplina dettata dal d.p.r. n. 636/1972, in quanto l'art. 39 di tale decreto fa rinvio soltanto al primo libro del codice di procedura civile, laddove l'art. 184 bis si trova nel libro secondo; d'altra parte non può ritenersi operante il rinvio contenuto nell'art. 1, 2° comma, d.lgs. n. 546/1992, essendo questo entrato in vigore in epoca successiva alla decisione impugnata. Ed ancora secondo Cass., sez. I, 11.11.1996, n. 9850, nel processo tributario disciplinato dal d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636 non può trovare applicazione l'art. 170 c.p.c., in tema di notificazioni e comunicazioni nel corso del giudizio.

Al contrario per Cass., sez. I, 5.10.1999, n. 11051, in tema di contenzioso tributario, l'omessa sottoscrizione della decisione della commissione tributaria da parte del presidente o del relatore determina, ai sensi degli artt. 37 e 39 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636, 132 e 161 c.p.c. (nel caso in cui il loro impedimento non risulti menzionato ai sensi del 3° comma dell'art. 132 c.p.c.) la nullità radicale ed insanabile della decisione, rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio.

La disposizione dell'art. 39 co.1, 636/1972 è stata espressamente abrogata dall'art.71 co. 1, d.lgs.546/92, e sostituita dall'art. 1 co.2: saltano subito i divieti della condanna alle spese e della possibilità di avvalersi del c.t.u.. Co-

me si dichiara nella relazione parlamentare che accompagna il d. lgs., si è capovolta la precedente prospettiva. Non più il richiamo di una disposizione finale di carattere integrativo, ma l'apertura al c.p.c., come fonte secondaria e generalizzata senza più i richiami al solo libro I sui quattro del codice di rito.

Il sistema così delineatosi prevede:

a) la disciplina processuale propria del d. lgs. 546/92 anche se considerate come disposizioni "speciali" in deroga alla disciplina generale del c.p.c. (es. art. 49 che esclude espressamente il solo art.337 c.p.c. sulla sospensione dell'esecuzione dei processi impugnati);

b) il sistema processuale delle singole norme di imposta, richiamate a titolo integrativo dall'art. 7 d.lgs. 546/92;

c) il c.p.c. come norma di carattere generale applicabile tutte le volte che non ci sono deroghe espresse, senza più il giudizio di "compatibilità" previsto dal contesto dispositivo del vecchio art. 39 636/1972.

### *3. Applicazioni della disciplina propria quale lex specialis del d.lgs 546/92 di un processo che è un processo di impugnazione (artt. 2, 10, 18 e 19).*

a) l'art. 3 d.lgs. 546/92 sul difetto di giurisdizione ricalca gli artt.37 e 41 c.p.c.;

b) l'art.6 d.lgs. 546/92 su astensione e ricasazione richiama gli artt.51 e 52 c.p.c.;

c) l'art.7 co. 4 d.lgs. 546/92 (cfr. pure art. 35 co.3 d.lgs.80/1998) relativo ai poteri istruttori delle commissioni tributarie con eccezione di alcuni mezzi di prova: giuramento e prova testimoniale;

d) l'art.8 d.lgs. 546/92 sull'errore sulla norma tributaria che sostituisce la mancata tutela che potrebbe avere il contribuente da un'azione di accertamento preventivo, inconcepibile nel giudizio tributario;

e) l'art.9 d. lgs. 546/92 che sostituisce il capo II lib.I sugli ausiliari;

f) l'art.11 d.lgs. 546/92 sulla capacità di stare in giudizio che evoca gli artt.75 e ss. c.p.c.;

g) artt.12 e 13 d.lgs. 546/92 assistenza tecnica con conseguente inapplicabilità degli artt. 82, 84, 85,87,88,89 c.p.c.;

h) l'art.14 d.lgs. 546/92 su litisconsorzio e intervento che ricorda gli artt. 102 ss, 105 ss. c.p.c.;

i) l'art. 15 d.lgs. 546/92 sulle spese del giudizio che sostituisce gli artt.90 e ss. c.p.c. (le eccezioni del vecchio art. 39 co.2 d.p.r. 636/72);

l) gli artt. 22, 23, 25 d.lgs. 546/92 sulla costituzione in giudizio delle parti e sulla formazione dei rispettivi fascicoli al posto degli artt.165, 166, 290-4 c.p.c. (non c'è spazio per la contumacia);

m) l'art.36 d.lgs. 546/92 sul contenuto della sentenza in deroga all'art. 132 c.p.c.;

n) l'art. 42 d.lgs. 546/92 in tema di effetti della sospensione e interruzione che sostituisce la disciplina degli artt. 298 e 304 c.p.c.;

o) gli artt.57e 58 d.lgs. 546/92 sulle domande ed eccezioni nuove in appello e la diversa disciplina dell'art. 345c.p.c.;

p) gli artt. 59 e 60 d.lgs. 546/92 sulla rimessione al primo giudice e sulla non riproponibilità dell'appello in deroga agli artt.353, 354 e 358 c.p.c.;

q) l'art.63 d.lgs. 546/92 in tema di giudizio di rinvio e gli artt.392 e 394 c.p.c..

#### *4. Disposizioni contenenti rinvio espresso alle norme del c.p.c.*

a) gli artt. 16 e 17 d.lgs. 546/92 sulle notificazioni, che all'art.16 co.2 prevede un rinvio espresso alle disposizioni del codice di rito;

b) l'art.38 co.3 d.lgs. 546/92 con rinvio al termine lungo dell'art.327 c.p.c.;

c) gli artt. 49, 50 e 51 d.lgs. 546/92 sulle impugnazioni con rinvio agli artt. 323 e ss. c.p.c.;

d) l'art. 62 d.lgs. 546/92 che fa propria la disciplina del ricorso per cassazione ex art.360 c.p.c.;

e) gli artt.64 e 65 d.lgs. 546/92 sulla revocazione con rinvio all'art.395 c.p.c..

#### *5. La tutela prevista dallo statuto del contribuente: nuove possibilità interpretative.*

##### *5.1. Specialità e autonomia della giustizia tributaria*

Dal bilancio di quasi due anni di attività della sezione tributaria della Corte di cassazione entrata in funzione l'1.11.1999 emergono alcune rilevanti considerazioni.

La specialità della materia, la natura strumentale della norma tributaria diretta unicamente al procacciamento di risorse economiche e finanziarie, la

deformazione del *drafting* normativo, in funzione di una legalità tributaria – avallata dalla corte costituzionale (Corte cost., 6.3.1995, n.8;17.11.1982, n.186) e diretta non all’attuazione di principi costituzionali, ma a tutela e protezione “avanzata” del Fisco anche a costo di diminuire le garanzie dei contribuenti pur di prevenire o evitare possibili elusioni fiscali - non hanno però impedito una riforma di grande respiro: la “civilizzazione” del processo tributario.

La riforma del processo, introdotta nel 1992, ha visto nel 1999 l’istituzione di una quinta sezione civile della Corte di cassazione dedicata esclusivamente alla materia tributaria. Le controversie sono affidate in primo e secondo grado ai giudici delle commissioni tributarie, ma la giurisdizione in quanto derogativa di quella ordinaria, è limitata alle materie espressamente indicate in norme aventi forza di legge, che, per la loro eccezionalità, sono di stretta interpretazione residuando ancora una fetta di giurisdizione tributaria che appartiene ancora al giudice ordinario (da ultimo Cass., sez. un., 25.10.1999, n.742, in tema di camere di commercio o Cass. sez. un., 30.10.1998 n.10905, in *Foro it.* 1999, I, 732, sui consorzi di bonifica).

Queste innegabili difficoltà non hanno però impedito un raccordo finale di notevole rilievo, quale il controllo di legittimità attraverso il ricorso ordinario per Cassazione, per i motivi da 1 a 5 dell’art.360, co.1, c.p.c., introdotto dall’art. 62 d. lgs. 31.12.1992 n.546 al posto del precedente ricorso straordinario ex art.111 Cost. nei confronti delle decisioni della Commissione tributaria centrale.

Si è così realizzato, pur nella specialità del giudizio e del processo tributario, oggi “civilizzato” attraverso il filtro del co.2 dell’art.1 d. lgs. 546/1992, sebbene non esaustivo di tutta la materia tributaria, un pieno ed efficace controllo di legittimità, al pari di quello previsto ed attuato per il processo civile, più incisivo di quello amministrativo in cui l’impugnazione avverso le decisioni di secondo grado del Consiglio di Stato è limitata ai soli profili di giurisdizione (art.362 c.1), nonostante l’ampliamento sia delle ipotesi di giurisdizione esclusiva non più ristretta a “particolari materie” (art.103 co.1 Cost.) sia della stessa giurisdizione generale di legittimità estesa al risarcimento del danno connesso all’annullamento dell’atto illegittimo mediante l’art.7 della l. 205/2000 che ha modificato i commi 1 e4 dell’art.35 del d.lgs.80/1998.

## *5.2. Aspetti peculiari delle disposizioni tributarie*

Nel nuovo processo tributario, introdotto da un’ampia riforma di grande respiro, in un settore delicato ove non è facile distinguere tra disposizione e norma, un ruolo determinante può assumere il nuovo statuto del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000 n.212.

E la funzione di questo statuto rispetto agli omologhi statuti del consumatore, dell'utente e del lavoratore sarà decisiva per il decollo del diritto tributario come uno dei settori chiave dell'ordinamento giuridico. Finora il dettato normativo, costellato da contrasti sincronici e diacronici - atteso anche il ritardo nell'intervento dei giudici di legittimità per il filtro precedentemente operato dalla Commissione tributaria centrale - difficilmente acquistava lo spessore di una struttura consolidata, idonea alla nascita di un palpitante diritto vivente. Non senza aggiungere che spesso incertezze e difficoltà sono dovute alla stessa disposizione tributaria, caratterizzata da uno specifico segmento temporale di efficacia, stretto da una diversa disposizione a monte e da un'altra, anch'essa diversa che è subentrata a valle, avente ciascuna un periodo temporale di efficacia differenziato.

### *5.3. Lo statuto del contribuente: limiti alla derogabilità da parte dello stesso legislatore.*

Lo statuto è stato concepito come una legge generale o *ley organica*, non derogabile tacitamente né modificabile da leggi speciali, in un sistema copernicano che vede al centro la costituzione ed un sistema satellitare costituito da macrosistemi e diffusi microsistema, tra cui anche quelli tributari. Inoltre è legge-quadro alla quale si devono adeguare le regioni a statuto ordinario e gli enti locali che devono modificare, entro sei mesi, i rispettivi statuti (l. 265/99 e d.p.r. 267/2000), mentre per le regioni a statuto speciale si tratta di tener conto dei principi fondamentali cui si è ispirata la nuova legge.

Il tessuto normativo dello statuto si presenta come un insieme di disposizioni cui la P.A. e i propri funzionari devono attenersi, trattandosi anche di norme di condotta la cui violazione potrebbe dar luogo a nullità del provvedimento tributario, oltre alle nullità tributarie, espressamente previste dagli artt. 6 co.5 e 11 co.2, a carattere relativo perché a tutela del solo contribuente che certamente si trova in posizione assai debole, sbilanciata e asimmetrica rispetto al fisco.

Anche a non voler tener conto dei forti accenti demagogici, generici, ottativi, apotropaici di cui è intriso l'intero statuto, occorre richiamare lo stesso legislatore alle proprie responsabilità in modo da "essere" e non solo "apparire" *coerente* con i messaggi normativi che invia ai cittadini, dando esempio e testimonianza di quanto ha sancito come legge generale e organica. Se il patrio legislatore afferma che le disposizioni dello statuto, in attuazione degli artt.3, 23, 53 e 97 della Costituzione "costituiscono *principi generali dell'ordinamento*" derogabili "solo espressamente *e mai da leggi speciali*", deve dare il buon esempio attenendosi alle regole fissate che lo stesso legislatore non può impunemente derogare.

Il concetto di legge generale o organica, qualificata come *fonte atipica*, a volte denominata legge rafforzata, per l'esclusione dell'abrogazione tacita, collocata a metà strada tra legge costituzionale e legge ordinaria, in un limbo in cui si aggirano anche le direttive comunitarie, tanto da far sorgere il dubbio se la violazione di tali norme da parte di altre leggi comporti non la mera disapplicazione di queste ultima ma il vizio di illegittimità costituzionale, non consente in alcun modo al legislatore di poter impunemente derogare, come ha fatto, lo statuto del contribuente, mediante la conversione in legge del d.l. 30.9.2000 n.268 (gaz.uff. 2.10.2000 n.230). Durante la conversione in legge del predetto d.l. 268/2000 recanti "Misure urgenti in materia di imposta sui redditi delle persone fisiche e di accise" sia l'atto Camera n.7395, sia il testo del Senato n. 4817 presentano una premessa al decreto legge - oggi convertito ed approvato in data 17.11.2000 nonché promulgato come legge n.354/2000 - sub specie di *art.01* del seguente tenore: "le prescrizioni di cui alla legge 27.7.2000 n.212 concernenti disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, in quanto incompatibili, non si applicano al contenuto del presente decreto".

Il legislatore ha forse dimenticato che la deroga allo statuto oltre che espressa, richiede un'altra legge generale e non certo un decreto legge, anche se convertito, ma limitato all'introduzione di "misure urgenti in materia di imposta sui redditi delle persone fisiche e di accise", che potrebbe essere qualificato come legge speciale e quindi priva di forza derogatoria.

A titolo di esempio si ricorda che sono state considerate leggi speciali la l. 22.4.1982, n. 168 (misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa) rispetto a legge ponte n. 765/1967; la l. 429/1982 rispetto alle norme generali dell'ordinamento tributario; l'art. 60 d.p.r. 600/1973 rispetto alla disciplina della notifica; la l. 823/1973 rispetto all'ordinamento tributario (Cass., 1.3.1986, n. 1301).

#### *5.4 Lo statuto come forte impegno interpretativo.*

Alcune rilevanti disposizioni sono chiaramente opzioni di indirizzo, quasi norme programmatiche e non precettive di cui l'interprete dovrà tener conto, anche perché spesso si presentano quali mere dichiarazioni di intenti, un insieme di buone intenzioni non sempre immediatamente e facilmente applicabili, specie se si tratta di comportamenti richiesti alla P.A. la cui inosservanza è rimessa all'arbitrio della stessa perché non espressamente ed immediatamente sanzionata.

Si pensi al dovere di chiarezza e trasparenza nel *drafting* dal quale trapare più che l'impegno dell'amministrazione, il forte richiamo all'attenzione del contribuente onde non incappare in disposizioni equivoche, anodine, anfibologiche, ambigue e con richiami *per relationem*.

Sulla tipologia normativa spiccano tre disposizioni di grande interesse: a) l'interpretazione autentica delle leggi tributarie; b) l'efficacia temporale delle stesse; c) limiti di utilizzo del decreto legge nella materia fiscale.

Una chiara posizione restrittiva si evince sulla legge di interpretazione autentica in materia tributaria. La legge di interpretazione autentica può essere disposta: 1) solo in casi eccezionali; 2) mediante l'utilizzo insostituibile di una legge ordinaria, cioè della volontà del parlamento e non del governo, con conseguente inutilizzabilità di decreti leggi o di decreti legislativi; 3) mediante una norma che si dichiara espressamente "legge di interpretazione autentica", evitando le leggi di interpretazioni occulte, indirette, subdole.

In ordine all'efficacia temporale della norma tributaria il co.1 dell'art.3 appare una disposizione chiave perché afferma solennemente che, al di fuori delle ipotesi di norme interpretative, con i limiti su ricordati, l'ordinaria disposizione tributaria *non può avere effetto retroattivo*. La regola è quindi quella della ordinaria irretroattività, diversa quella penale (perché mentre trova applicazione l'art. 2 co.1 c.p., altrettanto non può dirsi del co.2 dell'art. 2 c.p.). L'efficacia della norma tributaria è quindi *ex nunc*, ma se la legge tributaria richiede ulteriori specifici adempimenti, sono previsti termini dilatori di sessanta giorni a favore del contribuente che deve provvedere a quanto richiesto.

Infine, la riserva di legge contenuta nell'art. 23 Cost. è interpretata dallo stesso legislatore nel senso di escludere l'utilizzazione dei decreti legge sia per l'introduzione di nuovi tributi, sia per l'estensione di quelli già esistenti a nuove categorie di soggetti. Nessun limite di sorta invece per i decreti legislativi purché rispettino i limiti dell'art. 76 cost. e cioè la determinazione di principi e criteri direttivi, il tempo limitato e gli oggetti definiti.

### 5.5 La tutela dell'affidamento del contribuente: un nuovo decalogo

La tutela dell'affidamento del contribuente è ampia e vasta, anche se il primo impatto della nuova normativa non sarà facile, sia per l'acquisita mentalità poco aperta all'idea stessa dei diritti del contribuente, sia per la ricordata struttura ontologica della disposizione tributaria predisposta e voluta non nell'interesse del contribuente, in attuazione di principi costituzionali, ma come formale e rigida tutela dell'ufficio tributario. La "new wave" non è però affidata solo all'interpretazione giurisprudenziale ma anche a dati normativi (art. 3 co.3) i quali assicurano il contribuente che ha fatto affidamento sugli esistenti termini di prescrizione e decadenza che "gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati".

Lo statuto prevede anche la figura del Garante del contribuente, nuovo *ombudsman*, (art.13) ma più proficuo per il lettore si presenta un quadro di in-

sieme dei nuovi diritti del contribuente, una sorta di decalogo che si può così sintetizzare:

1) diritto del contribuente all'*informazione*. L'art. 5 è una disposizione generica, che se applicata alla lettera potrebbe dar luogo all'intasamento del sistema tributario, senza grossi vantaggi per il contribuente interessato, perché a carico dell'amministrazione inadempiente non sono previste sanzioni. Il legislatore ha dimenticato ogni ricordo *jheringhiano* per il quale la norma senza sanzione è una luce che non splende, un fuoco che non arde, a meno che non vi supplisca la giurisprudenza, come già avvenuto con l'art. 1175 c.c., imponendo alle parti che non agiscono secondo le regole della correttezza il risarcimento del danno.

2) diritto del contribuente alla *conoscenza* degli atti "a lui destinati", con le dovute cautele perché il contenuto non venga carpito da soggetti diversi dal destinatario. Ai fini delle comunicazioni l'art. 6 prescrive che va ricercato il domicilio effettivo o, se c'è, il domicilio eletto dal contribuente.

3) diritto del contribuente alla *semplificazione*. Ai sensi dell'art. 6 co. 4 il contribuente non è più tenuto ad esibire atti che l'ufficio tributario o altre P.A., indicate dal contribuente, hanno già a loro disposizione (18 commi 2 e 3, l. 241/1990).

4) diritto del contribuente alla *convocazione* nel caso di incertezze su aspetti rilevanti della sua dichiarazione. Il contribuente, in base al co. 5 dell'art. 6 ha diritto di essere convocato per i necessari chiarimenti o per poter produrre i documenti mancanti a sostegno della sua posizione, a meno che non si tratti di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto a versamenti diretti.

È espressamente prevista una nullità relativa di protezione ove l'ufficio, in violazione della richiamata disposizione, emetta provvedimenti che si sarebbero potuti modificare a seguito di informazioni, chiarimenti, documentazione e precisazioni del contribuente.

5) diritto del contribuente alla *motivazione* degli atti. L'art. 7 dello statuto richiama ed applica l'art. 3 della l. 7.8.1990 n. 241, stabilendo che se nella motivazione si fa riferimento ad altri atti con richiami *per relationem* questi devono essere allegati all'atto che li richiama. Perché la motivazione sia esauriente ed esaustiva occorre anche la *chiarezza* con indicazioni tassative: a) sull'ufficio idoneo a fornire informazioni al contribuente; b) sull'organo o l'autorità presso cui si può promuovere un riesame; c) sul giudice o sul soggetto cui si può ricorrere in caso di impugnazione dell'atto.

Una motivazione ancor più attenta e rigorosa è richiesta per il titolo esecutivo con la necessaria indicazione del precedente atto di accertamento o

dell'esplicita motivazione della pretesa tributaria che si assume divenuta esecutiva.

6) diritto del contribuente alla *tutela dell'integrità patrimoniale*. L'art.8 rappresenta uno dei diritti più rilevanti del nuovo statuto perché ammette l'estinzione dell'obbligazione tributaria anche per compensazione, compensazione che da sempre, per il diritto comune, è un modo di estinzione delle obbligazioni *a carattere satisfattorio* previsto dall'art.1241 c.c. Si ammette altresì l'accollo del debito di imposta, a carattere cumulativo perché non comporta la liberazione del contribuente originario. Infine, ove si stabilisca che l'imposta non era dovuta o dovuta in misura inferiore a quella accertata, il contribuente ha diritto al rimborso del costo della fideiussione richiesta per ottenere la sospensione o la dilazione del pagamento del tributo.

7) diritto del contribuente alla *rimessione in termini* per cause di forza maggiore; sospensione o differimento per eventi eccezionali e imprevedibili (art.9).

8) diritto del contribuente alla tutela dell'*affidamento e della buona fede*. La norma tutela l'affidamento del contribuente di fronte a comportamenti o indicazioni successivamente modificate dall'Amministrazione. Anche al diritto tributario si estende il principio contenuto nell'art. 5 c.p., modificato dalla sentenza della corte cost. 364 del 1988 (*Corr. giur.*, 1988, 433) che ne ha sancito l'illegittimità costituzionale nella parte in cui non escludeva dall'inescusabilità dell'ignoranza della legge penale, l'ignoranza inevitabile. La norma tributaria sembra fare riferimento ad un concetto di buona fede qualificata dall'incertezza della normativa, concetto superato già dalla corte costituzionale incentrata sulla scusabilità della ignoranza del contribuente.

9) diritto del contribuente all'*interpello* non sospensivo. L'interpello argomentato vale come silenzio-assenso se la P.A. non risponde entro 120 gg. con nota scritta e motivata. Una volta che la P.A. abbia preso posizione, sia pure limitatamente al caso di specie e al soggetto interpellante, lo statuto introduce una seconda nullità di protezione, perché l'ufficio non può successivamente discostarsi dalla risposta tempestiva o dal silenzio assenso né possono irrogarsi sanzioni al contribuente.

10) *diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*. La norma introduce diritti e garanzie su accessi, ispezioni e verifiche nei locali adibiti ad attività professionali o artistiche, commerciali, industriali, agricole che devono avvenire durante l'orario ordinario di esercizio e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile.

Il contribuente ha diritto ad informazioni sulla verifica sul diritto di assistenza e difesa da soggetto abilitato. L'esame degli atti può avvenire anche

presso il professionista che difende il contribuente o in ufficio, ma non può superare i trenta giorni lavorativi.

Le ragioni del contribuente vanno messe a verbale e dopo la verifica possono essere presentate osservazioni e richieste entro 60 gg.: termine di tutela durante il quale non può essere emesso avviso di accertamento

## 6. *Il possibile decollo dello statuto del contribuente.*

Lo statuto del contribuente può “civilizzare” il diritto tributario, ma perché ciò avvenga occorre che contribuenti, difensori ed interpreti se ne facciano paladini invocandone l’applicazione e l’interpretazione da parte dei giudici. Il problema è l’acquisita consapevolezza della rilevanza dello statuto come tale, anche se nel caso concreto si invoca una singola, specifica disposizione. Bisogna evitarne la frammentazione che accrescerebbe la debolezza dello statuto, aumentando il degrado di un diritto già eccessivamente casistico, per puntare, invece, come in un *puzzle* sulla norma relativa al caso di specie cogliendone contestualmente lo *spirito* dell’intero statuto che tiene insieme le varie parti: dalla tessera musiva si risale al mosaico, dal frammento di una singola sinopia si ricostruisce la cavalcata del Trionfo della morte nel camposanto pisano.

Se attraverso l’interpretazione dei giuristi lo statuto decollerà, lo dovrà non alla fortuna di una o più disposizioni, ma al successo della *ratio* di una tela ordinamentale, percepita e vissuta come tale: lo statuto che sancisce la tutela del soggetto debole, meritevole di protezione da parte dell’ordinamento. È il percorso di un’idea portante, la tessitura dell’intero statuto, accompagnata dalla consapevolezza che si può resistere all’invasione degli eserciti, ma non si resiste all’invasione delle idee e delle esigenze come la tutela del contribuente di fronte al fisco, in un rapporto che ricorda Davide di fronte a Golia.

La fortuna dello statuto, quale microsistema autosufficiente si coglie nelle parole del colloquio tra lo scolaro e Mefistofele nello studio: “la fabbrica dei pensieri è come un lavoro di tessitura, dove a un sol colpo di pedale mille fili si mettono in movimento, le spole guizzano su e giù, i fili scorrono invisibili, un colpo solo produce mille combinazioni” (Faust, Parte prima, studio). Se l’ordito e la trama dello statuto diventeranno una tela a tutela del contribuente, la messa in moto dei fili è affidata in definitiva agli operatori e agli interpreti.

## LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

*Relatore:*

Dott. Luigi CIAMPOLI

Vice Presidente di Sezione della Commissione Tributaria  
Provinciale di ROMA

La redazione della sentenza rappresenta il momento conclusivo del processo o, per lo meno, di un grado di esso. Con tale documento il giudice fa conoscere la sua decisione sulla ipotesi controversa, esponendo le ragioni che hanno sorretto il suo convincimento.

Emerge da tale definizione non soltanto la irrilevanza dell'atto ma anche la sua natura e la sua struttura.

Le parti interessate attendono dal pronunciamento del giudice il riconoscimento del proprio buon diritto e la negazione della altrui pretesa.

Ciò evidenzia, dunque, come la sentenza rappresenti la definizione di un rapporto plurisoggettivo che vede nel giudice e nelle parti i suoi protagonisti.

Ma la sentenza, proprio perché espressione del predetto rapporto, pone in risalto, dal punto di visto oggettivo, il suo contenuto che, nel campo tributario, ha più volte posto l'interrogativo se esso sia espressione di un potere di annullamento dell'atto impugnato o piuttosto si concreti in una dichiarazione relativa alla sussistenza o meno dell'obbligo tributario.

La prima ipotesi, facendo leva sul valore assoluto della attività giurisdizionale, attribuisce alla sentenza un potere sanzionatorio che, con l'annullamento dell'atto, sembra superare la mera valutazione del rapporto controverso per espandersi, in via più generale, alla sostanziale correttezza dell'attività amministrativa che ha dato luogo all'atto impugnato.

La seconda tesi, invece, più rispettosa della divisione dei poteri nell'ambito della pubblica amministrazione, pone in risalto l'ambito di riferimento della decisione, limitato al caso dedotto piuttosto che ad applicazioni di carattere generale o meglio totalizzante.

Invero, la sentenza tributaria che dichiarasse la nullità dell'atto amministrativo posto a base dell'impugnazione, anche se in conclusione finirebbe per sancire la non debenza della pretesa tributaria, conterrebbe pur sempre nella sua affermazione un sindacato di legittimità sulla attività amministrativa come tale demandato a diversi poteri giurisdizionali, prima ancora che un giudizio focalizzato sul rapporto fiscale.

A favore del primo orientamento possono richiamarsi le decisioni assunte dalle Sezioni Unite della Cassazione nn.1471 del 5/3/80 e della Corte Costituzionale n.63 del 1/4/82.

La seconda interpretazione, invece, ricava dalla dizione degli artt. 19 e 47 del D.L. 546/92 la sua principale argomentazione. Invero la possibilità di dedurre i vizi propri dell'atto, richiamata dall'art. 19, ed il potere di sospensiva del provvedimento impugnato, riconosciuto dall'art.47, offrono indubbi elementi di sostegno alla opinione richiamata.

Le due tesi contengono entrambe elementi di condivisione; se è vero che la dichiarazione di annullamento comporta un giudizio sulla attività amministrativa che è stata compiuta, di solito demandato ad organo diverso dal giudice tributario, è anche vero che il sindacato di questo incide pur sempre sull'atto finale della richiamata procedura stabilendone in concreto la disapplicazione.

D'altro canto è anche vero che la sentenza costituisce pur sempre un giudizio di merito sulla obbligazione tributaria e, come tale, necessariamente supera i confini del mero controllo di legittimità.

Sembra allora che più correttamente possa aderirsi all'orientamento espresso dalle SS.UU. della Cassazione le quali, con due decisioni n.660 e 661 del 3/2/86, hanno definito "mista" la natura del processo tributario richiamando la possibilità per il giudice di stabilire la fondatezza o meno della obbligazione attraverso l'analisi del merito la quale può scendere a considerare la fondatezza dei presupposti di legittimità, anche se non in via diretta.

Il riconoscere al giudizio tributario, e quindi alla sentenza, la possibilità di valutare nel merito i presupposti della pretesa serve a mettere in maggior risalto i metodi di acquisizione della prova, la quale prevalentemente è posta a carico della parte ricorrente.

Ciò risponde ai principi generali dell'onere della prova poiché, nel campo del diritto, ogni richiesta richiama a carico del soggetto che la prospetta l'obbligo di fornire gli elementi sui quali essa si fonda.

Ma la possibilità di valutare il merito del provvedimento impugnato consente altresì al giudice, salvo i casi espressamente previsti a pena di inammissibilità della domanda, di integrare gli elementi di prova offerti dal ricorrente mediante sollecitazione alle parti ad offrire quegli elementi mancanti e tuttavia ritenuti necessari al fine del decidere.

Dalla produzione di essi o dalla loro carenza ben potrà il giudice ricavare argomenti a sostegno del proprio convincimento. Ciò sembrerebbe richiamare, o meglio sollecitare, l'Amministrazione Finanziaria ad una maggiore presenza, quantomeno nella fase dibattimentale, troppo spesso invece non riscontrata, non fosse altro per non svilire con la propria assenza la funzione stessa del contraddittorio e non privare il giudice del contributo, talvolta prezioso, di una completa esposizione delle ragioni che sorreggono l'iniziativa contestata dal ricorrente.

Prima di soffermarsi sul contenuto e sul concetto di prova, che rappre-

sentenza l'essenza della sentenza, occorre approfondire i presupposti sui quali essa si fonda.

E' principio di democrazia del diritto che le decisioni, da qualsiasi autorità provengano, devono essere motivate, devono cioè contenere nella propria struttura la esposizione delle ragioni che sottendono la scelta valutativa.

E' questa una delle principali caratteristiche del diritto moderno poiché la esposizione delle proprie argomentate scelte valutative appare sconosciuta a sistemi che nel tempo ci hanno preceduto e che vedevano assorbito nel mero "jussu principis" il contenuto della decisione e la sua motivazione. Il diritto moderno conosce invece la motivazione come elemento facente necessariamente parte della decisione, ne esalta sempre di più il suo contenuto considerandolo necessario ai fini di capire le argomentazioni che hanno condotto il giudice ad assumere le proprie determinazioni, ed anche a controllare, attraverso loro, la legittimità del comportamento dello stesso giudicante nonché ad esercitare il proprio diritto di difesa attraverso i mezzi di impugnazione.

Impugnare una sentenza infatti significa non condividere, ritenendole errate, le motivazioni che la sorreggono. E ciò vale sia che si sostenga essere infondate le argomentazioni adottate sia che esse manchino in maniera parziale o totale.

Se è dunque la motivazione, che attribuisce legittimità alla sentenza, appare ovvio che essa deve realmente e concretamente ottemperare al compito di esplicitare tutto l'iter argomentativo che la sorregge.

Non può dunque essere riconosciuto validità a tipi di motivazione soltanto apparente, suicida, o labirintica.

Invero la non corrispondenza tra il dato reale di una coerente, concreta, esplicita enunciazione delle valutazioni del giudice ed il mero dato formale, solo graficamente esistente, evidenzia la illiceità della sentenza stessa. Così pure non può soddisfare quel tipo di motivazione che, contravvenendo ai criteri di logica consequenzialità del ragionamento, offra conclusioni inopinate e contrastanti con i presupposti argomentativi indicati in premessa.

I requisiti di chiarezza e coerenza non possono ritenersi sussistenti in una sentenza la cui motivazione finisca per perdersi in una serie di digressioni ed addentellati che in buona sostanza trascurano o meglio finiscono per tacere le vere ragioni della decisione.

Differente discorso, almeno parzialmente, va fatto per la c.s. motivazione per "relationem" la quale, pur ammissibile in linea generale, sul piano pratico può offrire elementi di dubbio circa la sua legittimità.

Talvolta la motivazione della decisione, che come si è detto, rappresenta la esposizione delle ragioni che hanno sorretto il convincimento del giudice, si risolve in un rinvio ad altro documento del quale si dichiara di approvarne i contenuti e per il quale l'altro provvedimento, pur conservando una propria

struttura ed autonomia, entra così a far parte del documento che lo richiama.

E' questa la c.d. motivazione per relationem. In linea generale, come si è detto, tale forma può essere accettata sempre che il ricorso alla tecnica del rinvio non sia costituito da un puro e semplice richiamo del documento cui ci si riferisce senza null'altro aggiungere e senza quindi esporre le ragioni che sorreggono il convincimento.

Il mero riferimento ad altro provvedimento, ancorché riconduca ad un atto corredato di adeguata motivazione, sembra non possa automaticamente servire a trasferire tale requisito al documento che lo richiama se non per effetto di una esplicita e chiara dichiarazione.

Infatti, il non esporre le ragioni che hanno fatto condividere non soltanto quell'atto ma il suo contenuto motivazionale, costituisce in sostanza una "non motivazione" che quindi rende nulla la sentenza.

L'esplicitazione delle ragioni che sorreggono il rinvio potrà pure essere effettuata in modo contenuto, stringato, conciso, ma appare pur sempre essenziale ai fini di ottemperare all'obbligo della motivazione poiché, come si è detto, la validità dell'atto dipende dalla possibilità di ricostruire e controllare, attraverso di essa, le ragioni che hanno contribuito a formare il convincimento del giudice.

L'importanza della motivazione è ancor più posta in risalto in campo tributario dalla possibilità di avvalersi in giudizio di presunzioni semplici o legali ed ancor più dei vari metodi di accertamento dell'imposta: analitico, induttivo, sintetico.

Né la ricorrenza di presunzioni di tipo legale sembra poter sminuire l'obbligo della motivazione. Sono tali invero quelle deduzioni, che superando il metodo argomentativo e deduttivo hanno nella legge stessa la loro espressa conclusione. Invero la affermazione del legislatore rappresenta il fondamento delle interpretazioni ma non certamente quella correlazione attraverso la quale il dettato normativo si applica al caso di specie.

Tale correlazione è appunto rappresentata dalla motivazione.

Così pure, in ultimo, il diverso metodo di accertamento tributario che oscilla dallo specifico riscontro dei dati documentali del metodo analitico a quello meramente fondato su presunzioni richiama costantemente quanto sia rilevante individuare il ragionamento seguito dal giudice, e gli elementi acquisiti che proprio perché definiti "certi, precisi, concordanti," obbligano sempre a dare contezza di tale interpretazione.

In conclusione la redazione della sentenza è dunque un atto complesso che vede nella espressione della volontà del giudice e nella sua motivazione non soltanto la decisione del rapporto controverso ma la affermazione della legittimità e di ben più rilevanti principi di democrazia e civiltà del diritto.