

CORSO DI TRIESTE

15/11/2001

TRIESTE, 15 NOVEMBRE 2001 - Hotel Greif Maria Theresia,
Viale Miramare, 109.

RELATORI

Dott. Roberto LUNELLI	– Consigliere Nazionale e Presidente dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Dott. Oliviero DRIGANI	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Dott. Angelo CURTO	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Alberto ROSSI	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO
Consigliere Dott. Domenico CHINDEMI
Consigliere Dott.ssa Giulia PERROTTI

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Maria Maddalena NICOLETTI
Dott.ssa Angela DE LUCIA

TRIESTE, 15 NOVEMBRE 2001 - Hotel Greif Maria Theresia,
Viale Miramare, 109.

RELATORI

Dott. Roberto LUNELLI	– Consigliere Nazionale e Presidente dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani	<i>Le parti e la loro rappresentanza e assistenza in giudizio</i>
Dott. Oliviero DRIGANI	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia	<i>I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie</i>
Dott. Angelo CURTO	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia	<i>Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario</i>
Dott. Alberto ROSSI	– Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia	<i>La redazione della sentenza</i>

COORDINATORI DEL CORSO:

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO
Consigliere Dott. Domenico CHINDEMI
Consigliere Dott.ssa Giulia PERROTTI

SEGRETERIA DELL'INCONTRO:

Dott.ssa Maria Maddalena NICOLETTI
Dott.ssa Angela DE LUCIA

FRIULI-VENEZIA GIULIA, 15 NOVEMBRE 2001

PARTECIPANTI

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
1	ALTOMARE Edoardo	Giudice	Udine
2	APPIERTO Gaetano	Presidente di Sez.	Pordenone
3	BASSI Mario	Presidente di Sez.	Gorizia
4	BENEDETTI Enzo	Giudice	Udine
5	BOENCO Alfredo	Giudice	Pordenone
6	BORDINI Antonio Elio Maria	Giudice	Regionale Trieste
7	BULDINI Giampaolo Maria	Giudice	Regionale Trieste
8	CAMPOLO Giovanni	Giudice	Regionale Trieste
9	CARLISI Claudio	Giudice	Regionale Trieste
10	CASALI Antonino	Giudice	Udine
11	CELLANTE Antonio	Giudice	Udine
12	CHERSI Livio	Vice Presidente	Regionale Trieste
13	CHILLEMI Antonino	Giudice	Provinciale Trieste
14	CIRIANI Gerardo	Giudice	Regionale Trieste
15	COLLINI Antonio	Giudice	Regionale Trieste
16	COSTANZA Antonino	Presidente di Sez.	Regionale Trieste
17	CULOT Dario	Giudice	Gorizia
18	DE VITA Angelo	Giudice	Regionale Trieste
19	DEL FORNO Giovanni	Giudice	Udine
20	DI MARTINO Ermanno	Giudice	Regionale Trieste
21	DON Paolo	Vice Presidente	Udine
22	FAVRUZZO Silvio	Giudice	Regionale Venezia
23	FERRANTE Luigi	Giudice	Udine
24	FILIPPONI Giuseppe	Giudice	Udine
25	FINOCCHIARO Filippo	Vice Presidente	Regionale Trieste
26	FIorentin Antonio	Giudice	Udine
27	FOLEGOTTO Sandra	Giudice	Udine
28	FORMAIO Mario	Presidente di Sez.	Regionale Trieste
29	GREGORIS Maria	Giudice	Pordenone
30	LAZZARO Antonio	Presidente di Sez.	Regionale Venezia
31	LEGGIERI Vincenzo	Giudice	Regionale Trieste
32	MANNO Luigi	Giudice	Udine
33	MANZON Enrico	Vice Presidente	Regionale Trieste

segue

	<i>Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione</i>
34	MARINIG Danilo	Giudice	Udine
35	MARSON Silvano	Giudice	Pordenone
36	MONDINI Maria Luisa	Giudice	Regionale Trieste
37	MONTINERI Guglielmo	Giudice	Regionale Trieste
38	MUSMECI Eugenio	Vice Presidente	Udine
39	MUSOLLA Paolo	Giudice	Pordenone
40	PAGLIONE Antonio	Giudice	Regionale Trieste
41	PEZZANGORA Vincenzo	Presidente di Sez.	Padova
42	PIANU Libero	Giudice	Pordenone
43	PIOTROWSKI Alberto	Vice Presidente	Regionale Trieste
44	PIVIDORI Maria Rosa	Giudice	Regionale Trieste
45	PSAILA Vincenzo	Giudice	Udine
46	RIZZA Paolo	Giudice	Provinciale Trieste
47	ROSSO Antonio	Vice Presidente	Pordenone
48	SALVÀ Manila	Vice Presidente	Regionale Trieste
49	SARTOR Carlo	Giudice	Pordenone
50	SASSONIA Maria	Giudice	Provinciale Trieste
51	SCRUZZI Amos	Giudice	Udine
52	SINI COSMARO Giovanni	Giudice	Provinciale Trieste
53	SIRUGO Vincenzo	Giudice	Provinciale Trieste
54	TAURO Mario	Giudice	Pordenone
55	TOMADINI Romana	Giudice	Gorizia
56	TURI Anna Lucia	Presidente di Sez.	Padova
57	URLI Plinio	Giudice	Udine
58	VASCON Paolo	Presidente di Sez.	Provinciale Trieste
59	ZIANI Roberto	Giudice	Regionale Trieste
60	ZULIANI Ovadia M. Aristeo	Giudice	Regionale Trieste

LE PARTI E LA LORO RAPPRESENTANZA ED ASSISTENZA IN GIUDIZIO

Relatore:

Dott. Roberto LUNELLI

Consigliere Nazionale e Presidente per il FRIULI-VENEZIA-GIULIA
dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani

SOMMARIO: **Premessa.** – 1. **Le parti nel processo tributario** (art. 10 del D.Lgs. 546/1992). - 1.1. Il concetto di parte e la equivocità della definizione utilizzata dal Legislatore. - 1.2. Le parti nelle controversie relative alla legittimità delle ritenute (d'acconto o d'imposta). - 1.3. Il ricorso del legale rappresentante di società contro l'avviso di irrogazione di sanzioni Iva. - 1.4. La "parte pubblica" dopo l'entrata in funzione delle Agenzie fiscali. – 2. **La rappresentanza in giudizio** (art. 11 del D.Lgs. 546/1992). - 2.1. La rappresentanza dell'ente locale. - 2.2. La capacità di stare in giudizio del contribuente fallito. – 3. **Le regole sulla assistenza tecnica obbligatoria** (art. 12 del D.Lgs. 546/1992). - 3.1. L'obbligo della assistenza tecnica dopo la sentenza 189/2000 della Corte Costituzionale. - 3.2. L'autodifesa del curatore fallimentare. – 4. **Conclusioni.**

Premessa

La disciplina riguardante **le parti del giudizio tributario** e la loro **rappresentanza e assistenza in giudizio** è contenuta nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Titolo I, Capo II; il quale comprende, oltre che gli articoli da 10 a 13, sui quali concentrerò la mia attenzione, anche

– la disciplina del litisconsorzio (art. 14), che considererò solo incidentalmente;

– le disposizioni relative alla liquidazione delle spese del giudizio (art. 15), nonché quelle sulle notificazioni e comunicazioni degli atti processuali (artt. 16 e 17), che non prendo in esame perché attengono più agli "atti" e al "costo" del processo, che ai "soggetti" che vi partecipano.

Preliminarmente rilevo che le norme contenute negli articoli

- 10: "*Le parti*";
- 11: "*Capacità di stare in giudizio*";
- 12: "*L'assistenza tecnica*";
- 13: "*Assistenza tecnica gratuita*";

come – e forse più di – altre disposizioni del D.Lgs. 546/1992 si ispira-

no agli istituti del processo civile; i quali devono essere tenuti in debito conto dall'interprete per dare soluzione ai tanti problemi applicativi che la gestione del processo tributario pone: sia alle parti che, di conseguenza, ai giudici delle Commissioni tributarie. Del resto, il recepimento delle regole processuali civili è esplicitamente previsto – seppure a talune condizioni – dall'art. 1, comma 2 del D.Lgs.; e nella Relazione ministeriale allo Schema di decreto sul processo tributario si legge che il codice di procedura civile costituisce – “*fonte immediatamente secondaria e generalizzata rispetto alla normativa (speciale) del decreto*”; peraltro alla duplice condizione dell'inesistenza della disciplina specifica e della compatibilità, con quest'ultima, della disciplina “generale”: in modo da realizzare quella “integrazione legislativa” imposta dalla Legge delega (art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413).

1. LE PARTI NEL PROCESSO TRIBUTARIO (art. 10 del D.Lgs. 546/1992).

1. Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

1.1 Il concetto di parte e la equivocità della definizione utilizzata dal Legislatore.

Dalla lettura dell'art. 10 del D.Lgs. 546/1992 emerge che le “parti” del processo tributario sono: da un lato, il soggetto che ha proposto il ricorso; dall'altro, il soggetto nei confronti del quale il ricorso viene proposto e contro cui viene richiesto il provvedimento della Commissione adita.

Si tratta, però, di una definizione incompleta: perché consente di individuare i soggetti “di fatto” del processo tributario, ma non i soggetti cui spetta la legittimazione processuale (attiva e passiva), che *sono*

- il soggetto che ha titolo ed “interesse” ad impugnare uno degli atti elencati nell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, in quanto **destinatario** dello stesso;
- l'ente impositore (rispetto al quale è suscettibile di operare il provvedimento richiesto alla Commissione) quale **autore** dell'atto impugnato.

Soggetti, questi, che potrebbero essere *diversi* dal ricorrente e dal resistente indicati nel ricorso.

Se, ad esempio, un avviso di rettifica emesso nei confronti della Società Alfa venisse impugnato (davanti alla Commissione tributaria) dalla Società Beta, quest'ultima sarebbe parte "ricorrente" nel processo da essa instaurato, ma non sarebbe legittimata (attivamente) a chiedere l'annullamento dell'atto impositivo (...salvo il caso in cui tale interesse sopravvenisse prima della trattazione del ricorso: magari per effetto della incorporazione della Società Alfa nella Società Beta); così come, se un contribuente, dopo aver ricevuto un avviso di accertamento emesso dall'Ufficio di Milano, ricorresse contro l'Ufficio di Roma, quest'ultimo si potrebbe costituire come parte "resistente" in quel processo al fine di far valere la sua estraneità alla controversia (eccettuando appunto il difetto di sua legittimazione passiva), ma non per vedere confermata la legittimità del provvedimento tributario emesso da un altro Ufficio.

Ne deriva la ambiguità della norma di cui all'art. 10 (del D.Lgs. 546/1992): perché

* per individuare l'**attore** del processo tributario utilizza un **criterio formale**, il quale viene individuato nel soggetto che ha presentato il ricorso (a prescindere dal fatto che lo stesso sia destinatario dell'atto impositivo impugnato);

* per individuare il **convenuto** utilizza il parametro della **legittimazione processuale** passiva, facendo riferimento al soggetto "*che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto*".

Fatta questa premessa, passo ora ad esporre talune delle questioni di maggiore interesse riguardanti l'individuazione delle parti (o, meglio, delle parti "legittime") del processo tributario.

1.2. Le parti nelle controversie relative alla legittimità delle ritenute (d'acconto o d'imposta).

Com'è noto, da tempo, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno maturato il convincimento secondo cui la **controversia tra sostituito e sostituto di imposta**, in ordine alla legittimità della ritenuta subita dal primo ad opera del secondo, è devoluta alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie¹.

Tale indirizzo giurisprudenziale è basato sulla (giusta) considerazione che l'indagine relativa alla debenza della ritenuta d'acconto *non* integra una

¹ Ved.: Cass., SS.UU., Sent. n. 2011, dep. il 28 aprile 1989, in "*Il fisco*" n. 26/1989, pag. 4062 e segg.; Cass., SS.UU., Sent. n. 141, dep. il 16 marzo 1999, in "*Boll. Trib. inf.*" n. 21/1999, pag. 1613 e segg..

mera “questione” pregiudiziale (come tale suscettibile di essere deliberata incidentalmente dalla A.G.O., eventualmente adita dal sostituito), *ma* comporta una “causa” pregiudiziale di natura tributaria, che deve essere definita con effetti di giudicato sostanziale dal giudice cui spetta la cognizione *ratione materiae*.

E ciò, in **deroga** alla impostazione dell’art. 10/546, per cui il contraddittorio giudiziale dovrebbe instaurarsi tra “contribuente” (in senso ampio), da una parte, e, dall’altra, l’Ufficio del Ministero delle Finanze (ora Ufficio locale della Agenzia fiscale) o l’Ente locale o il Concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l’atto impugnato o non ha emanato l’atto richiesto: con apparente carenza di giurisdizione delle Commissioni tributarie in relazione alle controversie tra “privati”.

In realtà, l’orientamento della Cassazione non si pone in contrasto con lo schema processuale appena indicato, dato che la Suprema Corte, nel pronunciarsi a favore della cognizione delle Commissioni tributarie sulle controversie in esame, ha sempre ribadito l’esigenza di garantire anche alla Amministrazione finanziaria la partecipazione al giudizio: imponendo al giudice tributario il compito di ordinare – nel caso in cui la controversia fosse insorta (solo) tra sostituito e sostituito – l’integrazione del contraddittorio mediante la chiamata in causa dell’Ufficio (in ipotesi) pretermesso, ex art. 14, comma 2 del D.Lgs. 546/1992².

Conclusione: le controversie in esame rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie perché implicano la partecipazione anche della Amministrazione finanziaria come contraddittore necessario.

In tema di controversie sulle ritenute d’acconto, merita di essere segnalata anche un’altra recente Sentenza³, con cui la Suprema Corte ha negato il diritto del sostituito – che non si era precedentemente attivato (in sede amministrativa) per ottenere la restituzione delle ritenute effettuate – di proporre *autonomo* ricorso giurisdizionale avverso il diniego opposto dalla Amministrazione finanziaria alla istanza di rimborso presentata dal (solo) sostituito di imposta; e ciò non tanto per il difetto di legittimazione del sostituito, quanto perché nei suoi confronti si era, nel frattempo, “cristallizzato” (e cioè era divenuto immodificabile) il rapporto sostanziale tributario per decorso del termine previsto dalla legge per la presentazione della domanda di restitui-

² Cfr., da ultimo, Cass., SS.UU., Sent. n. 789, dep. il 17 novembre 1999, in “Finanza & Fisco” n. 29/2000, pag. 3834 e segg..

³ Sez. 1, Sent. n. 1433, dep. il 9 febbraio 2000, in “Guida Normativa – Il Sole-24 Ore” n. 63/2000, pag. 44 e segg.; a conf., ved. Cass., Sent. n. 10613, dep. l’11 settembre 2000.

zione: con conseguente perdita del diritto alla restituzione dell'imposta indebita.

In quella occasione, la Corte di Cassazione ha chiarito che l'esistenza di una obbligazione solidale tra più soggetti, prevista per rendere più agevole la riscossione di una imposta, non comporta unificazione di rapporti tra costoro e l'Amministrazione finanziaria; anzi, i rapporti restano *distinti*, nel senso che su ciascuno dei soggetti incombe – sia sul piano sostanziale, che su quello processuale – un *proprio onere di attivarsi* (per evitare la definitività nei loro confronti, della pretesa impositiva). Ne deriva che, se uno dei due coobbligati in solido rimane inattivo, il suo rapporto con il Fisco si consolida, con l'unico rimedio della estensione a sé degli effetti del giudicato favorevole formatosi nei confronti dell'altro coobbligato, ex art. 1306 cod. civ.⁴.

Con tale Sentenza, la Suprema Corte ha precisato e chiarito che la solidarietà passiva tra contribuenti *non* dà luogo a "litisconsorzio necessario": con ciò, non solo superando una sua precedente decisione⁵, con la quale aveva affermato la necessità del litisconsorzio del sostituto nella controversia tributaria promossa dal sostituto (contro la pretesa di imposta avanzata dal Fisco), ma soprattutto, ha statuito che gli istituti del "litisconsorzio necessario" e della "solidarietà tributaria" sono antitetici, dato che il primo (il litisconsorzio) richiede la partecipazione al processo di tutti i soggetti coinvolti nel rapporto sostanziale dedotto in giudizio (a pena di inefficacia assoluta della sentenza pronunciata in difetto di contraddittorio), mentre il secondo (la solidarietà) non comporta che la sentenza emanata nei confronti di uno dei coobbligati abbia effetto anche nei confronti degli altri, ma – piuttosto – solo nei confronti di chi si è attivato ed è "diretto" destinatario della sentenza.

1.3. Il ricorso del legale rappresentante di società contro l'avviso di irrogazione di sanzioni Iva.

Anche la legittimità processuale del legale rappresentante di Società alla impugnazione di un avviso di accertamento con cui vengano contestate violazioni in materia di Iva commesse *prima del 1° aprile 1998* è una questione di grande attualità, dopo che la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna ha dichiarato la inammissibilità del ricorso presentato dall'ex amministratore di una società che – avendo ricevuto la notifica di un avviso di

⁴ In questo senso, ved. anche: Cass., SS.UU., Sent. n. 7053 del 22 giugno 1991, in "Boll. Trib. inf." n. 19/1991, pag. 1442 e segg.; nonché Circ. Min. Fin. n. 156/E del 5 giugno 1996, in "Boll. Trib. inf." n. 13/1997, pag. 1027 e segg.

⁵ Cass., Sent. n. 12991 del 23 novembre 1999, in "Il fisco" n. 11/2000, pag. 3199 e segg.: con il commento critico di A. ROSSI, *ivi*, pag. 3106 e segg..

accertamento intestato all'ente in precedenza da esso rappresentato – aveva chiesto alla giustizia tributaria che fosse riconosciuta la propria estraneità⁶.

In particolare, la Commissione felsinea ha ritenuto che la domanda dell'ex amministratore non fosse meritevole di essere esaminata, per carenza dell'interesse dello stesso ad agire; dato che l'atto impositivo intestato alla Società non ascriveva, in nessuna delle sue parti, una responsabilità personale del ricorrente, né tantomeno provvedeva ad infliggergli alcuna sanzione tributaria.

Va però detto che la prudenza dell'ex amministratore non era ingiustificata, avuto riguardo ai – frequenti – casi in cui l'Amministrazione finanziaria (già nel vigore dell'art. 12 della L. 4/1929) ha ritenuto che la prova della responsabilità dei legali rappresentanti delle persone giuridiche fosse *in re ipsa* (per il solo fatto che gli stessi, all'epoca delle violazioni, ne erano gli amministratori); tesi, questa, ripetutamente bocciata dalla Corte di Cassazione⁷, ma non per questo abbandonata dal Fisco (altro e diverso discorso è quello che discendeva dall'art. 98 del D.P.R. 602/1973, riguardante la responsabilità solidale dell'ex legale rappresentante per il pagamento delle soprattasse o delle pene pecuniarie derivanti dalla violazione delle norme in materia di riscossione delle imposte sui redditi; articolo ormai abrogato dall'art. 16 del D.Lgs. 471/1997, a seguito della riforma delle sanzioni amministrative tributarie attuata nell'ambito della cd. Riforma Visco del 1997) .

1.4. La parte “pubblica” dopo l'entrata in funzione delle Agenzie fiscali.

Con l'attivazione delle Agenzie fiscali (cfr. D.Lgs. 300/1999 e D. Min. Fin. del 28 dicembre 2000), a partire dal 1° gennaio 2001, gli Uffici operativi del Ministero delle Finanze (Uffici delle Entrate ovvero Uffici distrettuali delle Imposte Dirette, Uffici provinciali IVA e Uffici del Registro – e gli Uffici del Territorio), che prima di allora assumevano la qualità di parte nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie, sono stati sostituiti dai “nuovi” Uffici locali delle Agenzie fiscali: con conseguenze rilevanti e non sempre chiare **sotto il profilo processuale**.

Sulle problematiche connesse al riassetto organizzativo della Amministrazione finanziaria è intervenuta, con una recente Circolare⁸, la stessa Agenzia delle Entrate, sostenendo che:

⁶ Comm. trib. reg. Emilia Romagna, Sent. n. 103, dep. il 14 giugno 2001, in “*Il fisco*” n. 34/2001, pag. 11453 e segg.: con nota critica di L. BELLINI.

⁷ Ved., per tutte, Cass., Sent. n. 6258 dep. il 4 maggio 2001, in “*Guida Normativa – Il Sole-24 Ore*” n. 103/2001, pag. 23 e segg..

⁸ Ved. Circolare n. 71/E del 30 luglio 2001, in “*Guida Normativa - Il Sole-24 Ore*” n. 143/2001, pag. 7 e segg..

* **fino al 31 dicembre 2000**, l'Amministrazione finanziaria stava in giudizio: tramite gli Uffici finanziari periferici (diversamente denominati), davanti alle Commissioni tributarie (provinciali e regionali); e tramite il Ministero delle Finanze, in persona del Ministro *pro tempore*, davanti alla Corte di Cassazione; mentre

* **dal 1° gennaio del 2001**, l'Amministrazione finanziaria sta in giudizio *sempre*, anche nel giudizio di legittimità davanti alla Corte di Cassazione, tramite gli Uffici locali delle Agenzie fiscali (delle Entrate, del Territorio, delle Dogane, del Demanio).

Non solo, ma la stessa Circolare ha precisato che tale legittimazione (“totalizzante”) degli Uffici locali delle Agenzie delle Entrate vale non solo per i processi incardinati (con ricorso davanti alle Commissioni tributarie provinciali) dopo il 1° gennaio 2001, ma anche per quelli pendenti a quella data (e, pertanto, instaurati prima).

Le affermazioni della Agenzia delle Entrate – controparte “naturale” e di gran lunga maggioritaria, del contribuente – finiranno per imporsi, sul piano pratico; purtroppo alcune di esse destano perplessità: non si comprendono, ad esempio, le ragioni per cui – secondo la richiamata Circolare – la qualità di parte nel giudizio di legittimità compete non già alla Agenzia delle Entrate (in persona del Direttore pro tempore), bensì agli Uffici locali della stessa; né l'affermazione secondo cui la successione della Agenzia delle Entrate (o, meglio, dei suoi Uffici locali) al Ministero delle Finanze nel giudizio davanti alla Cassazione si verificherebbe anche con riferimento ai processi instaurati prima del 1° gennaio 2001: con tutte le conseguenze del caso, dato che il ricorso per Cassazione dovrebbe – a questo punto – essere diretto e notificato (salve le precisazioni che vedremo oltre in tema di rappresentanza e assistenza tecnica) all'Ufficio locale che è stato parte nei giudizi di merito e non al Ministero delle Finanze (ora denominato Ministero dell'Economia e delle Finanze) presso l'ufficio della Avvocatura Generale dello Stato.

In proposito, mi pare preferibile l'opinione espressa da quei commentatori⁹ che, con riferimento ai giudizi “pendenti” alla data del 1° gennaio 2001, hanno sostenuto che i ricorsi per Cassazione continuino a dover essere proposti nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, avendo determinato, la creazione delle Agenzie fiscali, una situazione simile a quella che si verifica nell'ipotesi di successione a titolo particolare nel diritto controverso; e poiché, in tal caso, l'art. 111 del c.p.c. (che, come anticipato in pre-

⁹ Ved. C. BERLIRI, Attivazione dell'Agenzia fiscale delle entrate. Prime considerazioni e problematiche del contenzioso tributario, in “*Giur. Imp.*” n. 1/2001, pag. 193 e segg..

messa, costituisce per i giudici tributari fonte normativa secondaria generalizzata) prevede che il processo prosegua tra le parti originarie, nel giudizio di legittimità il Ministero (che tuttora esiste, a differenza dei suoi ex Uffici periferici) potrebbe e dovrebbe stare in giudizio come “parte originaria” in tutti i processi promossi fino al 31 dicembre 2000.

Non va, peraltro, trascurata una terza ipotesi, che trae spunto dalla considerazione secondo cui le “parti” di tutti i processi (di merito) instaurati fino al 31 dicembre 2000 erano proprio gli Uffici periferici del Ministero delle Finanze (...e non il Ministero delle Finanze): in questo caso, l’art. 111 del c.p.c. potrebbe trovare applicazione con riferimento ai soli giudizi di legittimità (già) iniziati prima di quella data, in relazione ai quali si potrebbe porre un problema di intervento o di chiamata in causa, in quello specifico grado di giudizio, dell’(Ufficio dell’)Agenzia.

Esposti i dubbi e i contrasti interpretativi relativi alla legittimazione processuale degli Uffici della Agenzia delle Entrate, è opportuno soffermarsi sui problemi connessi alla loro capacità di stare in giudizio e alla assistenza, ad essi, da parte della Avvocatura dello Stato (con particolare attenzione alla individuazione del soggetto destinatario delle notifiche degli atti processuali).

Al riguardo, si ritiene che mantenga pieno vigore l’art. 11 del D.Lgs. 546/1992 (come del resto affermato dalla sopra richiamata Circolare della Agenzia delle Entrate), che riconosceva, in passato, agli Uffici del Ministero delle Finanze – e riconosce, ora, agli Uffici delle Agenzie – l’accesso alla difesa “diretta” davanti alle commissioni tributarie (salva la facoltà degli stessi di farsi assistere dalla Avvocatura dello Stato nel giudizio d’appello, *ex art. 12, co. 4 del D.Lgs. 546/1992*).

Muta, invece, con l’introduzione dell’art. 72 del D.Lgs. 300/1999, la disciplina della assistenza e rappresentanza delle Agenzie fiscali nel giudizio tributario di legittimità e, in genere, nelle controversie giudiziali non disciplinate dal D.Lgs. 546/1992, per cui *esse possunt* (...non *devono*) avvalersi del patrocinio della Avvocatura dello Stato ai sensi dell’art. 43 del R.D. 1611/1933, che si riferisce alle Amministrazioni pubbliche non statali.

Il richiamo all’art. 43 del R.D. 1611/1933, secondo la prevalente interpretazione (confermata, da ultimo, dalla predetta Circolare), ha comportato:

* la disapplicazione di tutte le norme dettate dallo stesso R.D. per le Amministrazioni dello Stato, e in particolare della disposizione per cui la rappresentanza, il patrocinio e l’assistenza legale della Amministrazione finanziaria (salva la deroga posta dal ricordato art. 11/546 con riferimento alle sole controversie davanti alle commissioni tributarie) spettavano di diritto alla Avvocatura dello Stato (art. 1); e di quella per cui, in tali casi, alla Avvocatura dello Stato dovevano essere notificate tutte le citazioni, i ricorsi e qualsiasi altro

atto di opposizione giudiziale, nonché ogni atto processuale comprese le sentenze (art. 11);

* la abrogazione implicita dell'art. 21, comma 1, della L. 13 maggio 1999, n. 133 (norma di "interpretazione autentica" dell'art. 38, comma 2, del D.Lgs. 546/1992), che aveva determinato la decorrenza del termine (cosiddetto "breve", di impugnativa presso la Corte di Cassazione) dalla notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali alle Avvocature distrettuali territorialmente competenti ai sensi dell'art. 11 del R.D. 1611/1933, ancorché questa non avesse fornito alcun patrocinio all'ufficio finanziario nel corso del giudizio di secondo grado.

Ne deriva che:

* sotto il profilo della assistenza legale, spetta ora agli Uffici locali delle Agenzie attivarsi al fine di ottenere il patrocinio della Avvocatura dello Stato (in teoria anche di altro difensore tecnico, ma in pratica ciò non è possibile in conseguenza del "Protocollo di intesa" tra l'Agenzia delle Entrate e la Avvocatura dello Stato, allegato alla Circolare citata *sub* nota 8); patrocinio che è obbligatorio nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione e facoltativo (in alternativa alla difesa "diretta") nel giudizio davanti alle Commissioni tributarie regionali;

* sotto il profilo della notificazione degli atti processuali (e, in particolare, della Sentenza delle Commissioni tributarie regionali e del ricorso per cassazione), si dovrebbero applicare le regole generali previste in materia di notificazione dagli artt. 137 e seguenti del c.p.c, per cui:

– (regola) la notifica delle sentenze e delle impugnazioni dovrebbe essere effettuata presso l'Ufficio locale della Agenzia, ogniqualvolta questo non si sia avvalso del patrocinio dell'Avvocatura;

– (eccezione), nel caso in cui l'Ufficio abbia affidato l'incarico alla Avvocatura, la notifica dovrebbe essere effettuata

→ presso l'ufficio dell'Avvocatura Distrettuale dello Stato eventualmente costituitasi in giudizio, quando la notifica ha ad oggetto la sentenza di secondo grado;

→ presso l'ufficio della Avvocatura Generale dello Stato (Roma, via dei Portoghesi, 12) se la notifica riguarda il ricorso per Cassazione.

L'uso del condizionale è d'obbligo considerato che la stessa Agenzia delle Entrate, nell'ipotizzare le soluzioni sopra prospettate, ha auspicato un chiarimento da parte del Legislatore; precisando altresì che le notifiche degli atti processuali saranno considerate valide (e, pertanto, efficaci) anche se effettuate "in base ai principi normativi sicuramente riferibili al precedente contesto giuridico".

Non resta, dunque, che aspettare il più che mai auspicato intervento chiarificatore del Legislatore.

2. LA CAPACITÀ DELLE PARTI DI STARE IN GIUDIZIO (art. 11 del D.Lgs. 546/1992).

1. *Le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata.*

2. *L'ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione generale o compartimentale ad esso sovraordinata.*

3. *L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento.*

2.1. *La rappresentanza dell'ente locale.*

L'applicazione dell'art. 11 del D.Lgs. 546/992 è decisamente meno problematica rispetto alla norma sulle parti del processo tributario.

Una delle poche questioni dibattute in relazione alla norma in commento, quella relativa alla rappresentanza in giudizio degli Enti locali, sembra essere stata risolta con l'entrata in vigore dell'art. 50 del Testo Unico sull'ordinamento degli Enti locali (contenuto nel D.Lgs. 267/2000) che attribuisce al Sindaco e al Presidente della Provincia solo la "rappresentanza istituzionale" dell'ente e non anche la "rappresentanza legale"; la quale (anche in giudizio) ben può essere affidata al **dirigente** cui spettano tutti i compiti (compresa l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi che impegnano l'amministrazione verso l'esterno), che non siano ricompresi dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico e amministrativo degli organi di governo dell'Ente.

Prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 267/2000, l'Ente locale stava in giudizio tramite l'organo deputato alla rappresentanza ex art. 36 della L. 142/1990, e cioè

- per il Comune: il Sindaco o il suo delegato,
- per la Provincia: il Presidente della Giunta provinciale o il suo delegato;
- per la Regione: il Presidente della Giunta regionale o il suo delegato;

il che aveva indotto talune Commissioni tributarie a ritenere inammissibile la costituzione in giudizio del Comune a mezzo del funzionario responsabile del servizio tributi¹⁰.

Ora, invece, si può affermare – con sufficiente tranquillità – che l’Ente locale può essere rappresentato (e anche difeso) da un proprio “dirigente”, a condizione che gli sia stato attribuito il compito (e la funzione) di impegnare l’Ente nei rapporti esterni (compresi quelli tributari).

2.2. La capacità di stare in giudizio del contribuente fallito.

Particolare attenzione merita anche la questione relativa alla capacità del contribuente fallito di stare in giudizio.

Secondo l’interpretazione tradizionale dell’art. 43 della Legge fallimentare, la legittimazione processuale è attribuita al curatore fallimentare e – di conseguenza – il contribuente fallito dovrebbe essere privo di capacità processuale (tant’è che il suo eventuale ricorso era ritenuto inammissibile).

Da alcuni anni, però, la giurisprudenza¹¹ si è attestata su posizioni meno rigide, affermando che il fallito non ha una incapacità processuale assoluta e che può stare in giudizio, anche autonomamente, quando il curatore si disinteressa di coltivare la lite, e i diritti patrimoniali in contestazione non sono inclusi nella massa fallimentare.

3. LE REGOLE DELLA ASSISTENZA TECNICA (art. 13 del D.Lgs. 546/1992)

1. Le parti, diverse dall’ufficio del Ministero delle finanze o dall’ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.

2. Sono abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i procuratori legali, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali. Sono altresì abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, i consulenti del lavoro, per le materie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto di imposta relativi alle

¹⁰ Ved. Comm. trib. prov. Lecce, Sent. n. 126, dep. il 15 luglio 1997.

¹¹ Cfr.: Comm. Trib. Centr., Dec. n. 3511, dep. il 13 dicembre 1993; Cass., Sent. n. 3321, dep. il 20 marzo 1993; e, da ultimo, Cass., Sent. n. 1901, dep. il 19 febbraio 2000, in “*Banca Dati Corr. Trib.*” n. 9/2000, pagg. 986 e segg..

ritenute medesime, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici e i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia. Sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica se iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell'art. 63, terzo comma del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'Iva, l'Irpef, l'Illor, e l'Irpeg nonché i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.L.L) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, primo comma, n. 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese e loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l'attuazione delle disposizioni del presente periodo (2). Sono inoltre abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dall'Intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'art. 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

3. Ai difensori di cui al comma 2 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

4. L'ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato.

5. *Le controversie di valore inferiore a 5.000.000 di lire, anche se concernenti atti impositivi dei comuni e degli altri enti locali, nonché i ricorsi di cui all'art. 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787 (3), possono essere proposti direttamente dalle parti interessate, che, nei procedimenti relativi, possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. Il presidente della commissione o della sezione o il collegio possono tuttavia ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato.*

6. *I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nel comma 2 possono stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori.*

3.1. L'obbligo della assistenza tecnica dopo la sentenza 189/2000 della Corte Costituzionale.

Una delle più rilevanti innovazioni del processo tributario è costituita dall'introduzione dell'obbligo di assistenza tecnica in giudizio da parte di un "difensore abilitato", voluta in generale (e con sole tre eccezioni) dall'art. 13 del D.Lgs. 546/1992.

Le parti diverse dall'Ufficio tributario e dall'Ente locale e, quindi, il contribuente (ancorché intervenuto o chiamato in giudizio) e il Concessionario del servizio di riscossione possono intervenire nel processo solo a mezzo di un difensore abilitato, salvo che non ricorra una delle ipotesi in cui tali parti possono stare in giudizio "personalmente": il che accade – per esplicita deroga della norma – nelle controversie di valore inferiore a 5 milioni; in quelle riguardanti ruoli formati dai Centri di Servizio; in quelle promosse da soggetti abilitati all'assistenza tecnica (nei confronti di terzi).

In particolare, con riferimento alle liti di valore superiore ai cinque milioni, fino a qualche tempo fa **era pacifico** che il ricorso sottoscritto dal contribuente fosse irrimediabilmente viziato da nullità, e cioè privo di qualsiasi effetto; e neanche suscettibile di sanatoria (come più volte affermato e ribadito dai giudici di legittimità¹² e di merito¹³).

¹² Cfr.: Cass., Sent. 3 marzo 1999, n. 1781, in "Il Fisco" n. 25/1999, pagg. 8424-8425 (conf.: Cass., Sent. n. 10133 dep. il 2 agosto 2000, in "Tributi" n. 9/2000, pag. 1173 e segg.).

¹³ Cfr.: Comm. trib. prov. di Genova, Sent. n. 722, dep. il 7 febbraio 2000; Comm. trib.

Ora, invece, la questione è diventata controversa, dato che la Corte Costituzionale, con una (clamorosa) sentenza interpretativa di rigetto¹⁴, ha affermato che la violazione dell'obbligo di assistenza tecnica non comporta (almeno in prima battuta) l'inammissibilità del ricorso sottoscritto dal contribuente, dato che i giudici possono assegnare a quest'ultimo un termine (perentorio) affinché tale contribuente conferisca l'incarico della propria difesa ad un difensore abilitato; e solo a seguito del mancato rispetto del termine fissato dai giudici "scatterebbe" la inammissibilità del ricorso...

La Corte Costituzionale è pervenuta a tale conclusione affermando che la norma per cui "il ricorso è inammissibile se non è sottoscritto dal difensore del ricorrente" (art. 18, comma 4 del D.Lgs. 546/1992) deve essere interpretata nel contesto del comma 5 dell'art. 14 richiamato dalla prima disposizione, cioè insieme con le norme che disciplinano, tra l'altro, il potere del Presidente della Commissione, o della Sezione o del Collegio di "ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato": con l'effetto di ritenere valido (fino alla scadenza del termine concesso per la "regolarizzazione") il ricorso presentato dal contribuente, anche senza l'assistenza di un difensore abilitato.

Non solo: sempre secondo la Corte Costituzionale, l'obbligo previsto, in via generale, dall'art. 12/546 concerne solamente l'**assistenza tecnica** (e non anche la rappresentanza), in relazione alla quale l'incarico può essere conferito (oralmente) anche in sede di udienza pubblica, come prevede espressamente l'art. 12, comma 3 del D.Lgs. 546/1992. Anche in questo caso, peraltro, le affermazioni dei giudici della Consulta si pongono in contrasto con l'indirizzo della Corte di Cassazione¹⁵, secondo cui il conferimento della procura alla lite nel corso del processo non sana l'iniziale difetto di assistenza tecnica, attenendo questa all'esercizio del *ius postulandi* e, quindi, alla validità ed efficacia dell'atto introduttivo del giudizio.

3.2. L'autodifesa del curatore fallimentare.

Altra questione da tempo al centro di un vivace dibattito è la ammissibilità della difesa esercitata (direttamente) dal curatore fallimentare nell'ambito della procedura concorsuale: al riguardo, la giurisprudenza di legittimità¹⁶,

prov. di Novara, Sent. n. 296 dep. il 3 gennaio 2000, entrambe pubblicate in "GT Riv. giur. trib." n. 10/2000, pag. 921 e segg..

¹⁴ Sent. n. 189, dep. 13 giugno 2000, in "Il Fisco" n. 27/2000, pag. 9087 e segg.

¹⁵ Cass., Sent. n. 7966, dep. il 12 giugno 2000, in "Boll. Trib. inf." n. 20/2000, pag. 1497.

¹⁶ Cfr. Cass., Sent. n. 4039, dep. il 4 luglio 1985, in "Fallimento" 1986, pag. 160 e segg.

quella tributaria di merito¹⁷, la prassi amministrativa¹⁸ e la dottrina maggioritaria¹⁹ sostengono che la difesa esercitata dal curatore fallimentare nell'ambito della procedura concorsuale si pone **in contrasto** con l'art. 31, 3° comma del R.D. 267/1942 (L. Fallimentare), per effetto del quale il curatore fallimentare non può assumere la veste di avvocato (o di procuratore) nei giudizi riguardanti il fallimento: con la conseguenza di rendere inammissibile l'atto eventualmente compiuto dal curatore-difensore - secondo questa tesi - privo di *ius postulandi*, per difetto di rappresentanza processuale; ma esiste anche un indirizzo (sia dottrinale che giurisprudenziale) meno rigido e più tollerante, secondo cui l'assunzione della difesa da parte del curatore fallimentare darebbe luogo ad una mera irregolarità, in relazione alla quale il giudice potrebbe assegnare un termine per consentire la rappresentanza e l'assistenza in giudizio del fallimento a mezzo di un (altro) difensore²⁰.

4. Conclusioni.

La pur breve esposizione che precede dimostra il gran numero di questioni che l'applicazione del D.Lgs. 546/1992 ha posto e pone agli operatori del diritto che si occupano dello specifico settore; il fatto, poi, che molte di tali questioni, ancor oggi (a più di cinque anni dall'avvio della riforma del processo tributario), rimangono controverse dovrebbe indurre il Legislatore ad assumere una serie di iniziative dirette alla loro eliminazione in radice.

Ma meglio sarebbe se quelle questioni venissero risolte nell'ambito del **riassetto complessivo** del processo tributario, con:

- la eliminazione degli attuali limiti derivanti dalla inammissibilità della prova testimoniale, dalla esperibilità della conciliazione giudiziale non oltre la prima udienza del giudizio di primo grado, dalla mancata previsione di misure cautelari nel corso del giudizio di appello, ecc.;
- la soppressione dei tanti inutili - e talora dannosi, per gli effetti che pro-

¹⁷ Cfr. Comm. trib. prov. di Salerno, Sent. n. 260, dep. il 9 settembre 1997, in "*Tributi*" n. 12/1997, pagg. 1548-1549.

¹⁸ Circ. Min. Fin. n. 291/E del 18 dicembre 1996.

¹⁹ C. SFORZA - A. SANTOPIETRO, in "*Tributi*" n. 12/1997, pag. 1549; G. LAMBERT, in "*Il Fisco*", n. 28/1998, pag. 9411 e segg.; M. FINOCCHIARO, in "*Guida Normativa-Il Sole-24 Ore*" n. 203/1997, pag. 28 e segg.

²⁰ Cfr. PROVINCIALI, in *Trattato di diritto fallimentare*, I, Milano, 1974, pag. 719; Comm. trib. prov. di Imperia, Sent. n. 232, dep. il 4 giugno 1997, in "*Il Fisco*" n. 28/28/1998, pagg. 9410 e segg.; Trib. Parma, Ord. 18 settembre 1996, in "*Corr. Trib.*" 1997, pag. 967 e segg.

ducono - formalismi come l'istanza di pubblica udienza, il deposito della sentenza notificata, ecc.,

- la massima valorizzazione della procedura disciplinata dal D.Lgs. 546/1992, con ampliamento della giurisdizione speciale delle Commissioni a tutte le controversie tributarie (senza gli attuali limiti per materia) e la abolizione del regime "speciale" previsto dall'art. 10 del D.P.R. 787/1980 (la cui attivazione, tra l'altro, si pone in contrasto con la unitarietà procedimentale voluta dalla legge delega e, quindi, pone problemi di legittimità costituzionale).

Dopo la caducazione, per fine legislatura, del disegno di legge n. 4253 A.S. (che si prefiggeva di raggiungere, seppure con una certa timidezza, alcuni degli obiettivi sopra indicati) e l'ormai prossimo spirare (al 31 dicembre 2001) della delega prevista dall'art. 35 della L. 133/1999 per la razionalizzazione delle norme tributarie (anche processuali, si deve ritenere) si attende ora, con fiducia, che la nuova – annunciata – delega al Governo per il riordino del sistema tributario possa sfociare quanto prima in una serie di **testi unici** diretti a regolamentare non solo la normativa sostanziale (e, così, l'Irpef, l'Iva, l'Irap, il reddito d'impresa, ecc.); non solo le norme strumentali (e così l'accertamento, da rendere possibilmente omogeneo, nei diversi comparti) e quelle sanzionatorie (il cui tentativo è stato fatto nel 1997 senza, però, considerare adeguatamente le conseguenze pratiche della riforma), ma anche le norme processuali: perché i Decreti 545 e 546 del 31 dicembre 1992 – anche a seguito delle modifiche intervenute nella struttura dell'Amministrazione finanziaria, ma soprattutto alla luce dell'esperienza maturata in questi cinque anni dalla data della loro effettiva applicazione – richiedono ormai quell'opera di integrazione, semplificazione ed omogeneizzazione che consenta al contenzioso tributario di costituire ancora (al di là dell'indubbia utilità ed efficacia degli istituti deflattivi) un punto di riferimento fondamentale e finale per l'attuazione della giustizia tributaria e, pertanto, un fondamentale strumento per la GIUSTA IMPOSIZIONE. E costituirà, pertanto, una tessera fondamentale di quel mosaico che dovrà essere pazientemente costruito nei prossimi anni.

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Dott. Oliviero DRIGANI

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale
del FRIULI VENEZIA GIULIA

Agli effetti dell'individuazione e dell'analisi dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie nel nuovo regime processuale di cui al D.Lgs. n. 546/1992 la norma base a cui fare riferimento è quella contenuta nell'articolo 7 di tale provvedimento legislativo. L'art. 7 rappresenta - ben più di quanto non fosse, nel previgente sistema contenzioso, per il corrispondente art. 35 del d.p.r. n. 636/1972 - uno degli assi portanti del processo tributario: ciò non soltanto in virtù delle nuove disposizioni in esso contenute, ma anche in considerazione delle implicazioni che da esso si traggono agli effetti della individuazione dei mezzi di prova che possono avere ingresso nel processo.

L'articolo, infatti, dev'essere strettamente collegato, nella sua interpretazione, al disposto dell'art. 1, comma 2, il cui richiamo all'applicabilità delle norme del codice di procedura trova qui peculiare ambito operativo.

Esso reca la rubrica "Poteri delle Commissioni tributarie" e si sviluppa su cinque commi.

Comma 1

La norma ricalca, nella sua struttura, quella precedentemente in vigore, ribadendo il potere delle Commissioni tributarie di avvalersi di tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite da ciascuna legge d'imposta sia agli Uffici tributari sia (quale logica conseguenza del dilatarsi della giurisdizione tributaria in forza delle previsioni dell'art. 2, lettere g) bis ed h)) agli Enti locali. Tali poteri debbono essere esercitati « ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti», espressione chiaramente diversa da quella previgente, secondo cui le predette facoltà erano attivabili semplicemente « al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione». La innovazione - di portata non solo terminologica - esprime la volontà del legislatore di connotare in modo più marcato il processo tributario come « processo di parti», valorizzandone la logica improntata al principio dispositivo ed attenuando, per converso, quella di tipo inquisitorio. Non a caso, del resto, il già ricordato articolo 1, comma 2, ha imboccato la via dell'integrale - seppure condizionato - recepimento delle norme del codice di procedura civile.

Le finalità istruttorie richiamate in questo comma (individuate ora nel loro profilo di esigenze *in procedendo* e nelle quali, peraltro, viene sostanzialmente ad identificarsi la precedente finalità di conoscere i fatti rilevanti per la decisione, che ne coglieva piuttosto il profilo di esigenze *in iudicando*) possono dunque essere perseguite - attraverso l'esercizio dei poteri che sono ad esse funzionali - soltanto "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti".

I fatti che le parti hanno enunciato nei loro atti e nelle loro memorie vengono a costituire, pertanto, gli argini entro i quali i predetti poteri debbono legittimamente esplicarsi, non essendo ammesse iniziative istruttorie della Commissione che esulino da tale ambito, dato che si tradurrebbero - nella sostanza - in una attività accertativa ultronea rispetto al *thema decidendum* proposto dalle parti¹.

Non solo, l'esclusione di qualsivoglia istruttoria al di là dei "fatti dedotti dalle parti", chiarisce l'esatta portata da attribuire alla prima indicazione, cioè quella che orienta i poteri delle commissioni "ai fini istruttori": le facoltà di accesso, richiesta dati, informazioni e chiarimenti, normativamente riconosciute agli uffici e dalla stessa legge attribuiti alle commissioni, sono da queste ultime esercitate solo per verificare la rispondenza al vero dei fatti dedotti in giudizio dalle parti.

La correttezza dell'agire istruttorio della Commissione, del resto, dovrà trovare riscontro non soltanto nella pur sintetica motivazione esternata nell'ordinanza con cui si dispone l'esercizio di tali poteri, ma soprattutto in sede di sentenza, nella quale, necessariamente, dovrà essere fissato l'iter logico-giuridico che ha orientato il procedere del giudicante: e proprio sotto tale profilo potrà censurarsi la decisione sia in sede di appello sia, specificamente, con il ricorso per cassazione, deducendo il vizio di cui all'art. 360, comma 1 n. 3, c.p.c. (la cui applicabilità è richiamata, come poi si vedrà, dall'art. 62, comma 1).

Circa l'individuazione delle facoltà di accesso e di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, si rileva la natura di rinvio recettizio che la norma del comma 1 realizza, attribuendo alle Commissioni tributarie poteri che, soprattutto relativamente agli accessi, risultano più incisivi di quelli ordinariamente riconosciuti al giudice civile dal codice di rito.

¹ Un esempio può essere fornito da una recente pronuncia della Suprema Corte (Cassaz., Sez. I, 29 marzo 1996, n. 2935, in "G.T.", 6/1997), secondo cui "il giudice investito del sindacato di legittimità di un accertamento tributario, può e deve verificare la sussistenza o meno dei presupposti idonei a legittimare il potere dell'Ufficio in concreto esercitato, valutando, a tal fine, le circostanze di fatto prospettate dalle parti nonché gli elementi a prova delle stesse offerti, ma non sostituirsi all'Ufficio nell'esercizio di un potere diverso (nella specie: potere di accertamento induttivo anziché analitico) spettante all'Amministrazione finanziaria."

L'art. 118 c.p.c., infatti, nel disciplinare l'ordine d'ispezione di persone e di cose (che il giudice può disporre nei confronti delle parti o di terzi) non prevede la possibilità di una sua esecuzione coattiva, posto che «..se la parte rifiuta di eseguire tale ordine senza giusto motivo, il giudice può da questo rifiuto desumere argomenti di prova (...); se rifiuta il terzo, il giudice lo condanna a una pena pecuniaria..» (peraltro di irrisoria consistenza).

In concreto, comunque, tali facoltà trovano fondamento principalmente, nelle seguenti norme:

- * artt. 32 e 33 del D.P.R. 29.9.1973 n. 600 (accertamento imposte sui redditi);
- * art. 9 del D.P.R. 28.11.1980 n. 787 (poteri dei Centri di servizio);
- * art. 5, comma 7, del D.L. 28.6.1990 n. 167, convertito dalla legge 4.8.1990 n. 227, in relazione alle norme del titolo II, capi I e II, del D.P.R. 31.3.1988 n. 148 (poteri previsti in materia valutaria, quali richiamati, agli effetti dell'accertamento tributario, dalla legge concernente la rilevazione ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori): in particolare, art. 25, comma 1 lettera c), e art. 28, comma 1, lettera a);
- * artt. 4, comma 5, ultima parte, e 15, comma 6, ultima parte del D.P.R. 4.9.1992 n. 395 (in relazione alle richieste rivolte ai sostituti di imposta ed ai centri autorizzati di assistenza fiscale di esibizione o trasmissione delle dichiarazioni e dei prospetti di liquidazione);
- * artt. 51 e 52 del D.P.R. 26.10.1972 n. 633 (I.V.A.);
- * art. 55 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (I.V.A. intracomunitaria);
- * art. 51, comma 4, e 63 del D.P.R. 26.4.1986 n. 131 (imposta di registro);
- * art. 47 del D.Lgs. 31.10.1990 n. 346 (imposte sulle successioni e donazioni);
- * art. 13, comma 1, del D.Lgs. 31.10.1990 n. 347 (imposte ipotecaria e catastale);
- * art. 35, comma 2, del D.P.R. 26.10.1972 n. 642 (imposta di bollo);
- * art. 73 del D.Lgs. 15.11.1993 n. 507 (tassa comunale per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni).

Va rilevato poi che non è stata riproposta, nel testo dell'art. 7, la previsione del comma 2 del previgente art. 35 del D.P.R. n. 636, secondo la quale la commissione poteva delegare l'esecuzione dei summenzionati adempimenti di accesso e di richiesta di dati ad uno dei suoi componenti, il quale vi procedeva con l'assistenza del Segretario e con l'eventuale intervento delle parti (ove

queste, tempestivamente avvertite, lo avessero ritenuto opportuno). Ci si può dunque chiedere se ciò stia a significare che tali attività istruttorie debbano essere necessariamente svolte dall'intero collegio e se, sotto altro profilo, il mancato riferimento all'avvertimento ed all'eventuale intervento delle parti consenta l'esecuzione di accessi «a sorpresa». In proposito può osservarsi che:

a) benché nel processo tributario manchi la figura del giudice «istruttore» nulla vieta, in base al generale principio di recepimento delle norme del codice di procedura civile, che possa farsi applicazione della disposizione dell'art. 202 c.p.c., la quale appunto individua nel giudice istruttore il soggetto che provvede alla assunzione dei mezzi di prova. Del resto, nel processo tributario esiste pur sempre un «relatore» (art. 30), figura in cui ben potrebbe identificarsi, sotto questo specifico profilo, il componente al quale la Commissione delega l'espletamento delle attività istruttorie deliberate a' sensi del comma 1: tanto più che, in buona sostanza, tale delega riguarderebbe essenzialmente il concreto esercizio della facoltà di accesso. Ciò non toglie, comunque, che la Commissione possa ritenere invece di espletare collegialmente tali adempimenti;

b) è indiscutibile che il riferimento alla facoltà di accesso legittima la Commissione tributaria ad avvalersi degli stessi poteri spettanti agli Uffici tributari ed all'Ente locale, e pertanto a procedere (ove ne sussistano i presupposti di fatto e la legittimazione normativa) in iniziative che sono certamente inibite invece al giudice civile (quali - a' sensi dell'art. 52, commi 3 e 11, del D.P.R. 633/1972 - l'effettuazione di perquisizioni personali, l'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, nonché l'esame di documenti e la richiesta di dati e notizie, anche in deroga al segreto professionale e bancario). Cionondimeno, deve necessariamente considerarsi che tali poteri vengono espliciti in un contesto giurisdizionale, in cui la Commissione agisce, sia pur in via istruttoria, quale giudice e non quale organo accertatore: pertanto, se da un lato è evidente che non si pone il problema della previa autorizzazione all'accesso da parte del Procuratore della Repubblica (proprio perché il connotato giurisdizionale della Commissione procedente assorbe ogni diversa esigenza di garanzia individuale), dall'altro pare doversi escludere la possibilità di un accesso «a sorpresa» che vanifichi la logica processuale del contraddittorio tra le parti.

Un tanto, del resto, discende proprio dalla premessa di piena applicabilità delle norme del codice di procedura civile, ossia - ai fini specifici - dal combinato disposto degli artt. 202, comma 1, e 206 c.p.c.: nel senso che, dunque, il potere di accesso potrà essere esercitato previa ordinanza collegiale che dispone in tal senso e con le garanzie procedurali di assistenza delle parti e di verbalizzazione delineate negli artt. 206 e 207, comma 1, c.p.c.

Comma 2

La norma ripete, nella sua prima parte, quella del previgente art. 35, comma 3, prevedendo che la Commissione, nel caso in cui occorra acquisire elementi conoscitivi di carattere tecnico particolarmente complessi, possa richiedere apposite relazioni ad organi tecnici della Pubblica amministrazione, tra questi compreso anche il Corpo della Guardia di Finanza. A tal riguardo, è significativo osservare che l'attuale disposizione, a differenza di quanto avveniva in quella precedente, prevede che alla Guardia di Finanza possa essere richiesta semplicemente la stesura di una relazione, ma non anche che possa esserne sollecitata la collaborazione. Ciò dovrebbe significare, se il dettato legislativo ha una sua coerenza letterale, che nel nuovo processo tributario la Guardia di Finanza non può essere utilizzata dalle Commissioni per lo svolgimento di «attività» istruttorie, pur essendo evidente che una attività di collaborazione operativa sarà necessariamente legittima nella misura in cui essa sia funzionale alla acquisizione di quei dati che debbano poi essere trasfusi nella relazione richiesta.² Del resto, questa lettura della norma appare in sintonia con il fatto che la nuova previsione valorizza la facoltà delle Commissioni di disporre consulenza tecnica, il cui espletamento non è più subordinato (come invece avveniva per l'art. 35 del D.P.R. 636) ad una richiesta di parte.

E' da rilevare, inoltre, come la nuova previsione estenda opportunamente l'ambito degli organi tecnici a cui richiedere apposite relazioni anche agli uffici tecnici di "altri enti pubblici" (ad es. per informazioni e chiarimenti in materia urbanistica agli uffici tecnici di Comuni, Province e Regioni).

La disciplina processuale che riguarda la nomina del consulente, i casi in cui ricorrono i presupposti per una sua astensione o ricusazione e lo svolgimento della sua attività è ovviamente mutuata dal codice di procedura civile (artt. da 191 a 197), così come parimenti compatibile risulta la disposizione dell'art. 201 c.p.c. per quel che concerne la figura del consulente tecnico di parte.

Bisogna inoltre osservare come al processo tributario sia coesistente la consulenza di tipo contabile, di cui tratta l'art. 198 c.p.c., in relazione a quello che è definito l'"esame contabile" (figura che pur rappresenta, *stricto sensu*, una attività tecnica di dimensioni più ridotte rispetto alla consulenza vera

² *Contra*, C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in "Dir. e prat. trib.", 1996, I, p. 1123; Id., nota a sent. Comm. Trib. Prov. Salerno, Sez. I, 5 febbraio 1997, n. 778/780, in "G.T.", 6/1997, secondo cui, oltre che di "apposite relazioni, ove occorra acquisire elementi conoscitivi tecnici di particolare complessità", la Guardia di Finanza può essere richiesta dalla Commissione di svolgere indagini istruttorie finalizzate alla raccolta di elementi precisi di fatto e di riscontri contabili necessari alla formulazione di un giudizio definitivo.

e propria). Ebbene, proprio con riferimento a tale istituto, si deve negare che il consulente nominato dalla Commissione possa (secondo quanto pur è previsto nell'art. 198, comma 1, e delineato poi dagli articoli 199 e 200 c.p.c.) tentare di realizzare una conciliazione tra le parti, in quanto la conciliazione giudiziale trova specifica ed assorbente disciplina nel processo tributario nella disposizione dell'art. 48 (rispetto alla quale, pertanto, ogni diversa norma risulta concettualmente e strutturalmente incompatibile). In questo senso si esprime anche la Circ. Min. 98 E/1996 più volte richiamata.

Devesi poi ricordare che la consulenza tecnica non è, alla luce della collocazione sistematica datavi nel codice di procedura civile, un mezzo di prova, bensì un mezzo ausiliario di integrazione delle conoscenze e attività del giudice. Ciò significa, in concreto, che essa non può essere concepita quale strumento che esonera le parti dall'onere della prova, dovendo piuttosto essere utilizzata come mezzo di illustrazione e di valutazione di fatti già probatoriamente introdotti dalla parte che ha interesse ad esternarli. Nel processo tributario, ove pur residuano numerosi profili di impronta « inquisitoria » (o, comunque, « officiosa »), tale caratteristica della consulenza tecnica incide in particolare nei confronti del contribuente ricorrente, il quale non potrà limitarsi a contestare l'avviso di accertamento invocando, ai fini istruttori, l'espletamento di una consulenza: egli dovrà invece proporre autonome argomentazioni o elementi di fatto di opposta valenza probatoria, dai quali poi poter trarre la necessità di meglio definire il materiale processuale attraverso una consulenza tecnica.

Il comma in esame fa poi riferimento, per quel che concerne la liquidazione dei compensi spettanti ai consulenti, alla legge 8 luglio 1980 n. 319, alla quale si accompagna, in ragione dell'adeguamento degli importi in essa contenuto, la successiva legge 27 luglio 1988 n. 352.

Può porsi, al riguardo, il problema dell'addebito delle spese della consulenza tecnica: nel silenzio della norma appaiono peraltro applicabili le disposizioni degli artt. 90 e 91 c.p.c., i quali prevedono rispettivamente che l'anticipazione delle spese per gli atti necessari al processo sia posta a carico di ciascuna delle parti, nonché la condanna, con la sentenza che chiude il processo, della parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra. A tali disposizioni si aggiunge poi (in termini di compatibilità) quella dell'art. 11, comma 4, della legge n. 319 /1980, secondo la quale il decreto di liquidazione costituisce titolo provvisoriamente esecutivo nei confronti della parte a carico della quale è posto il pagamento.

Comma 3

La norma rivela la posizione privilegiata della prova documentale, alla quale il processo tributario riserva - proprio in considerazione della sua

struttura e della logica che informa la valutazione dello stesso rapporto tributario - un accesso libero sotto il profilo cronologico («è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti»), nonché meno condizionato per quel che riguarda la portata intrinseca dei documenti medesimi, che devono essere genericamente ritenuti necessari per la decisione della controversia, senza alcun richiamo a quel concetto dei «limiti dei fatti dedotti dalle parti» di cui al comma 1³.

Di questo trattamento privilegiato a favore della prova rappresentata da documenti si trova del resto riscontro anche nelle disposizioni dell'art. 24, comma 2 (per quel che riguarda la eventualità che il loro deposito possa dar luogo ad una integrazione dei motivi di ricorso ad opera delle altre parti), dell'art. 32, comma 1 (in relazione alla possibilità di farne deposito fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione) e dell'art. 58, comma 2 (che, come si vedrà, fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche nel giudizio di appello).

Rispetto ai documenti si pone poi il problema della applicabilità al processo tributario delle norme di cui agli articoli da 214 a 227 c.p.c. concernenti il disconoscimento della scrittura privata, l'istanza di verifica della scrittura privata disconosciuta e la proposizione della querela di falso. Il giudizio sulla effettiva compatibilità di tali norme con il processo tributario presenta non poche incertezze interpretative: in questa sede appare comunque opportuno segnalare che una recente sentenza della Corte di Cassazione, che pur fa ovvio riferimento alla normativa previgente (sez. I, 10.2. - 20.6.1995 n. 6963, in "Corr. Trib." n. 1/1996, pag. 42), si è pronunciata in senso negativo, argomentando tra l'altro che tali norme non esprimono un principio generale del processo, comportando anzi «..il riferimento ad istituti non compatibili con il processo tributario».

³ *Contra* C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in "dir. e prat. trib.", 4/96, p. 1126, secondo cui non sembra che l'avverbio "sempre" possa ritenersi relazionato alla portata intrinseca dei documenti che, a differenza degli altri mezzi di prova, dovrebbero così essere ammessi, purchè ritenuti necessari per la decisione della controversia, anche se esorbitanti dai "limiti dei fatti dedotti dalle parti" di cui si parla al comma 1.

Va notato, tuttavia, come nel primo comma, la locuzione "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti" è stata interpretata dall'insigne autore come espressione di un generale "argine" ai poteri istruttori delle nuove commissioni; limite che, per contro, non esisteva nel "vecchio" contenzioso, il quale, all'art. 35, comma 1, si esprimeva in termini di "fatti rilevanti per la decisione". Ora, nel comma in esame, il Legislatore parla proprio di "documenti necessari per la decisione della controversia"; ne consegue che - se il dettato legislativo ha una sua coerenza (almeno all'interno di un medesimo articolo di legge) - il potere attribuito alle commissioni in tema di deposito di documenti ben dovrebbe poter trascendere i "limiti dei fatti dedotti dalle parti".

Nella Circ. 98 E/1996, il Ministero delle Finanze, a proposito di documenti, ha richiamato l'importanza delle scritture contabili precisando che il rifiuto di esibire i documenti richiesti può essere interpretato dal giudice in senso negativo alla parte, in applicazione dell'analogo principio dettato nelle norme del processo civile (articoli 116 e 118 c.p.c.).

Comma 4

Già si è detto della ribadita inammissibilità, nel processo tributario, del giuramento (decisorio, suppletorio o estimatorio che sia) e della prova testimoniale: ciò, da un lato, in ragione della esigenza di non vincolare il giudizio della Commissione con mezzi precostituiti di prova legale e, dall'altro, per la problematicità ed opinabilità della valutazione delle risultanze testimoniali, mentre il processo tributario esige elementi probatori di acquisizione diretta, di contenuto obiettivo e di prevalente consistenza documentale.

A tal proposito, peraltro, si può osservare come il divieto della prova testimoniale incida necessariamente anche al di là della testimonianza intesa nella sua tipicità di mezzo di prova, dovendosi verificare, cioè, se proprio nei documenti prodotti o proposti non si nasconda in realtà un portato testimoniale di cui il documento stesso è mero strumento di surrettizio ingresso. Il problema, dunque, è quello di valutare se i documenti siano effettivamente qualificabili come tali (e siano quindi ammissibili e pienamente valutabili nel loro contenuto), ovvero se essi siano soltanto il supporto cartaceo che contiene affermazioni sostanzialmente corrispondenti ad un verbale di testimonianza (ai quali dev'essere negata cittadinanza nel processo tributario). Sotto questo profilo, del resto, anche gli avvisi di accertamento emessi dagli Uffici possono dar luogo a perplessità di analoga natura, sol che si consideri - ad esempio - che con l'art. 18, comma 1, lettera d) della legge n. 413/1991 si è aggiunta, nel primo comma dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, la previsione di cui al numero 8 bis), in forza della quale gli uffici delle imposte possono invitare i terzi «...ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi». Orbene, non appaiono forse questi chiarimenti come una pur embrionale forma di testimonianza? E le risposte che i terzi forniscono attraverso i questionari, sempre con riferimento ai loro rapporti con il contribuente, non presentano una medesima consistenza? E come si concilia allora il divieto che quegli stessi soggetti che hanno fornito quei chiarimenti e quelle risposte possano poi rispondere alla Commissione in merito alle medesime circostanze?

Sono evidenti le delicate implicazioni processuali che derivano da tale assetto normativo, rispetto al quale si deve comunque affermare che in realtà

il materiale di derivazione *lato sensu* «testimoniale», raccolto ed utilizzato dagli uffici tributari ai fini dell'attività di accertamento, non può mai essere elevato al rango di prova, ma considerato alla stregua di elementi di carattere indiziario che richiedono necessariamente il conforto di altre acquisizioni dotate di obiettiva consistenza probatoria.

Comma 5

Questa norma richiama espressamente il principio della disapplicazione degli atti amministrativi illegittimi, introdotto, oltre un secolo fa, dall'art. 5 della legge 20.3.1865 n. 2248, allegato E, il quale, com'è ben noto, trova tuttora generale applicazione in sede giurisdizionale. Il legislatore delegato ha peraltro previsto la possibilità di una disapplicazione non soltanto in relazione ai singoli atti amministrativi ritenuti illegittimi, bensì anche ai regolamenti ed agli atti generali rilevanti ai fini della decisione (il contenuto dispositivo dei quali, cioè, è presupposto dell'atto di natura tributaria che forma oggetto del ricorso, ovvero che ne condiziona la legittimità...): tale disapplicazione esplica peraltro una efficacia limitata al caso deciso, impregiudicata ovviamente restando l'eventuale impugnazione di quegli atti nelle competenti sedi della giurisdizione amministrativa.

Sussistono poi, al di là del disposto dell'articolo 7 e delle norme del codice di procedura civile, altre situazioni rilevanti ai fini dell'esercizio dei poteri conoscitivi e valutativi delle Commissioni tributarie. Una trattazione a se stante, che pur si inquadra nel contesto dell'articolo 7 (quantomeno per quel che concerne i criteri di valutazione probatoria a cui le Commissioni debbono attenersi), meritano peraltro le fattispecie, tipiche del processo tributario che si ricollegano **alle presunzioni tributarie**.

Le **presunzioni**, secondo la definizione datane dall'art. 2727 del codice civile, sono « le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto».

Si distinguono in presunzioni legali (art. 2728 cod. civ.) allorché dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite, ed in presunzioni semplici (art. 2729 cod. civ.) se non sono stabilite dalla legge; nel qual caso sono lasciate alla prudente valutazione del giudice, il quale però può ammettere soltanto presunzioni gravi, precise e concordanti. La norma dell'art. 2729, comma 2, del codice civile aggiunge peraltro che le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni.

All'interno delle presunzioni legali si distingue poi, anche in ambito tributario, tra presunzioni assolute e relative, a seconda cioè che esse non ammettano o ammettano prova contraria. Alle presunzioni assolute (che postula-

no, *juris et de jure*, l'esistenza di un fatto) viene in particolare riconosciuta una natura non già processuale quanto, piuttosto, sostanziale (anche se poi, per fatti concludenti, esse finiscono con il rivestire pure l'altro ruolo), ovvero quella di situazioni volte alla definizione della fattispecie impositiva e/o alla quantificazione della materia imponibile: la loro incidenza investe, in prevalenza, la materia dell'imposta sulle successioni e donazioni e quella dell'imposta di registro.

Nel diritto tributario le presunzioni hanno dunque largo accesso, ben al di là - per quel che concerne le presunzioni semplici - dei limiti di ammissibilità sanciti dal codice civile. A tal riguardo, in particolare, nonostante qualche iniziale resistenza della dottrina, si è ormai consolidato l'indirizzo giurisprudenziale che nega l'applicabilità dell'art. 2729, comma 2, cod. civ. alla materia tributaria (vedasi, tra le tante, Cassazione, sez., 3.12.1983 n. 7240, in Rep. Foro It. 1984, voce «Tributi in genere» n. 728): la piena legittimità dell'accertamento basato sulle presunzioni ha, del resto, positivamente superato anche il vaglio di costituzionalità (così Corte Costituzionale, sentenza 23.7.1987 n. 283, in Corriere Tributario n. 32/1987, pag. 2211), trovando poi riscontro giurisprudenziale fin al livello del cosiddetto « accertamento sintetico» ex art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 (si vedano, tra le più recenti, Cassazione, sez. I, 5.5. - 15.12.1995 n. 12842 e Cass., sez. I, 5.5.1995 - 5.1.1996 n. 33, in Corriere Tributario n. 15/1996, pag. 1215).

Le stesse norme tributarie confermano, infatti, la piena utilizzabilità delle presunzioni, financo di quelle sprovviste dei connotati della gravità, precisione e concordanza, come è dimostrato dalla disciplina dell'accertamento induttivo di cui all'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, che legittima gli Uffici delle imposte, in presenza di particolari presupposti, a determinare il reddito di impresa avvalendosi anche di presunzioni prive di tali requisiti.

In questo contesto di analisi, è opportuno rilevare come nella generale tematica delle presunzioni si stagli, con problematiche ed implicazioni sue proprie, lo specifico profilo delle presunzioni di maggior reddito attribuibile ai soci in conseguenza del maggior reddito accertato in capo alla società - di persone o di capitali che essa sia - a cui essi partecipano. La giurisprudenza, in particolare, ha progressivamente maturato la consapevolezza che l'utilizzo dello schema (e dello schermo) societario non può essere distorto per finalità dissimulatorie o comunque elusive (tale evoluzione si coglie con chiarezza soprattutto rispetto al fenomeno della c.d. interposizione fittizia) che ha trovato un esplicito, anche se ambiguo, riconoscimento legislativo nell'art. 37, u.c. D.P.R. 600/1973.

Si sono, così, andati affermando principi che mirano a cogliere la sostanziale riferibilità del reddito al socio, a prescindere dalla formale attribuzione

di esso alla società, facendo da ciò derivare le coerenti conclusioni anche sotto il profilo tributario sostanziale.

Di tale orientamento si coglie significativa espressione nella sentenza della Cassazione n. 11785 del 1990 (sez I civile, 19.2. - 11.12.1990 n. 11785, in *Corriere Tributario* n 9/1991, pag. 662), ove si evidenzia che «l'accertamento nei confronti di una società di capitali a ristretta base familiare di un utile tassabile superiore a quello portato in bilancio costituisce circostanza di fatto idonea a fare presumere che detto maggiore utile sia stato in effetti distribuito anche ai soci, in aggiunta a quanto da essi dichiarato alla stregua del bilancio, onde giustificata la determinazione dei relativi imponibili secondo il metodo sintetico, a norma dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600», anche se, in proposito, non mancano voci contrastanti sia in giurisprudenza (Commissione Centrale) che in dottrina.

Pieno riconoscimento di legittimità è stato, del resto, riconosciuto dalle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione - sotto il profilo tributario - alla presunzione posta dall'articolo 5 del D.P.R. n. 597/1973 (cui fa riscontro l'attuale art. 5 del D.P.R. n. 917/1986) relativamente al maggior reddito di partecipazione, ai fini dell'IRPEF e dell'IRPEG, attribuibile ai soci di una società a base personale, in quanto «in forza di tale normativa, che prevede la diretta imputazione al socio del reddito di partecipazione pro quota, indipendentemente dall'effettiva percezione, il socio risulta essere l'unico soggetto passivo dell'imposta personale, sebbene il presupposto dell'imposizione si verifichi unitariamente presso l'ente collettivo». Trattasi cioè «di una conseguenza logica immediata del principio, accolto dal legislatore tributario, della "immedesimazione" esistente tra società a base personale e singoli soci, tanto che, rispetto al Fisco, le società di persone si pongono dietro uno schermo, dietro il quale operano i soci, che hanno poteri di direzione, di gestione e di controllo, anche quando non ne sono amministratori» (Cassazione, Sez. Unite civili, 8.10.1992 - 8.1.1993, n. 128, in *Corriere Tributario* n. 5/1993, pag. 346). Ne consegue, secondo il principio di diritto fissato dalle Sezioni Unite, che «il reddito di partecipazione agli utili del socio di società di persone costituisce, ai fini dell'Irpef (o dell'Irpeg), reddito proprio del contribuente (al quale è imputato sulla base della presunzione di effettiva percezione) e non della società....».

Sempre nell'ottica della valorizzazione delle presunzioni ai fini tributari va segnalata l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, in relazione ai presupposti stessi di utilizzabilità, dell'accertamento sintetico: infatti, il superamento del precedente - più restrittivo - criterio applicativo dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 (che postulava la necessità di un collegamento univoco tra fatti - indice e reddito) ha portato la Corte di Cassazione ad affermare che «anche una sola operazione economica, quale fatto rivela-

tore di una fonte di produzione di cui il contribuente non sia in grado di fornire la prova contraria ai sensi del comma quinto dello stesso art. 38, può essere assunta quale presunzione semplice, purché grave, precisa e concordante, sulla cui base stabilire il reddito complessivo del contribuente, in quanto la relazione tra fatto noto e quello ignoto (l'esistenza del reddito) non deve avere carattere di necessità ma di mera probabilità» (così Cass. sez. I civile, 4.2 - 10.6.1987 n. 5052, in Corr. Trib. n. 27/1987, pag. 1849).

Analoghe considerazioni, sotto il profilo del riconoscimento processuale delle presunzioni, vanno svolte relativamente alle c.d. «percentuali di ricarico», la cui utilizzabilità è confermata da un indirizzo giurisprudenziale ormai consolidato (cfr., tra le tante, Cassazione, sez. I civile, 22.5.1989 - 10.8.1990 n. 8141, in Corr. Trib. n. 45/1990, pag. 3174; id., 12.2.1990 - 23.1.1991 n. 604, in Corr. trib. n. 12/1991, pag. 894; id., 15.11.1991 n. 12220, in Corr. Trib. n. 50/1991, pag. 3762). Si è aggiunto comunque, con specifico riferimento alle percentuali di ricarico ricavate da studi di settore, che il risultato di tali studi dev'essere correlato in concreto alla struttura ed alla capacità produttiva della singola azienda (in tal senso Cassazione, sez. I civile, 1.3.1991 - 7.2.1992 n. 1376, in Corr. Trib. n. 19/1992, pag. 1388).

Resta ferma, del resto, l'affermazione secondo cui non può riconoscersi legittimità all'utilizzo di una percentuale di ricarico calcolata con media aritmetica semplice e con riferimento ad un ristretto numero di articoli rispetto a quelli effettivamente commercializzati dal contribuente (così, ad esempio, Commissione Tributaria Centrale, sez. XVIII, 21.2. - 11.7.1992 n. 4529, in Corr. Trib. n. 50/1992, pag. 3638).

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

Relatore:

Dott. Angelo CURTO

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale della LOMBARDIA

Premessa

L'attuale disciplina del contenzioso tributario, introdotta con il D.L.vo 31.12.1992 n. 546 e successive modifiche, a differenza di quella previgente, di cui al D.L.vo n. 636 del 1972, contiene, all'art. 1, 2° comma, un generico rinvio alle norme del codice di procedura civile, che si applicano, ove compatibili, quando non sia diversamente disposto dal Decreto.

Ne deriva che, fuori dalle ipotesi in cui quest'ultimo vi fa esplicito richiamo o ne esclude espressamente l'applicabilità, esse concorrono ad integrare il sistema in presenza delle seguenti condizioni: a) che il caso non sia già regolato dalle norme speciali; b) che la norma processualcivilistica sia compatibile.

Occorre pertanto, in primo luogo, delineare le caratteristiche essenziali delle due discipline, al fine di pervenire ad un criterio generale di compatibilità.

E, in proposito, va anzitutto rilevato che oggetto del processo tributario è sempre l'impugnativa di un atto, positivo o negativo ed eventualmente anche implicito, della Pubblica Amministrazione, onde non è ipotizzabile un'azione di mero accertamento, né può darsi ingresso ad una pretesa che non sia direttamente o indirettamente ricollegabile a tale atto.

Ciò implica, fra l'altro, che la mancata costituzione in giudizio o la rinuncia al ricorso o, comunque, l'inerzia del ricorrente, che non provveda – ad esempio – a promuovere la prosecuzione del procedimento dopo la sospensione o l'interruzione o ad integrare il contraddittorio nel termine assegnatogli, non produce soltanto l'inefficacia degli atti fino allora compiuti, ma comporta il definitivo consolidarsi della situazione giuridica sostanziale che si intendeva rimuovere e, quindi, la consumazione dell'azione, conseguenza – questa – che non si verifica nell'ordinario processo civile (art. 310 c.p.c.).

Sono, inoltre, inapplicabili le disposizioni che presuppongono l'udienza di trattazione, come quella che prevede la cancellazione della causa dal ruolo

per la diserzione della medesima, dal momento che, una volta avvenuto il tempestivo deposito del ricorso ritualmente notificato, su di esso dovrà inevitabilmente essere emessa una decisione, indipendentemente da un impulso di parte.

E analoghe considerazioni valgono per il giudizio di impugnazione, che, salvo che per quanto concerne il ricorso per cassazione, è compiutamente disciplinato dal Decreto e non lascia dunque spazio per l'applicazione di norme diverse da quelle del Titolo III, Capo I, del Libro II del codice, espressamente richiamate dall'art. 49 dello stesso provvedimento, con la sola esclusione dell'art. 337, relativo alla sospensione dell'esecuzione della sentenza, istituto chiaramente estraneo alla normativa sul contenzioso tributario, che regola la materia in modo del tutto autonomo (v. gli articoli 68, 69 e 70).

Sembra infine opportuno precisare che la disamina, per comodità di trattazione, avrà per oggetto distintamente le disposizioni recepite per effetto di specifico rinvio; quelle di cui è esplicitamente esclusa l'applicazione e, da ultimo, quelle integrative non incompatibili.

Le norme richiamate dal Decreto.

Il primo degli istituti recepiti dalla normativa in esame è il regolamento preventivo di giurisdizione, previsto dall'art. 41, primo comma, del codice di procedura civile, espressamente richiamato dal capoverso dell'art. 3 del Decreto, che riproduce, nel comma precedente, l'art. 37 del suddetto codice, escluso il riferimento alla Pubblica Amministrazione, atteso il suo ruolo di parte necessaria, nei cui confronti non è dunque ipotizzabile un eventuale conflitto, così come rispetto al giudice ordinario o ad altri giudici speciali.

Un ulteriore rinvio, di carattere generale, è quello alle norme sull'astensione e la ricusazione dei giudici, contenuto nell'art. 6 del Decreto e da intendersi riferito agli artt. 51 e seguenti del codice, fatta eccezione per l'art. 53, relativo alla competenza a provvedere sull'istanza di ricusazione, che è devoluta, in forza del 3° comma del citato articolo 6, al collegio cui appartiene il giudice ricusato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro della stessa commissione designato dal suo presidente. Va ancora precisato, per completezza, che la norma speciale, con il suo secondo comma, introduce due nuove cause di astensione obbligatoria, ricollegabili all'aver fatto parte della commissione per il gratuito patrocinio, di cui al successivo art. 13, o all'aver intrattenuto rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti.

L'art. 7, secondo comma, del Decreto conferisce inoltre alle Commissioni tributarie, innovando rispetto alla disciplina preesistente, il potere di nomi-

nare d'ufficio un consulente tecnico, richiamando all'uopo, sia pure in forma implicita, le disposizioni del Titolo I, Capo III, del Libro I (artt. 61 e seguenti) e quelle degli articoli da 191 a 201 del codice di rito, che riguardano rispettivamente gli ausiliari del giudice (esclusi – ovviamente – il custode ed il notaio, le cui attribuzioni non appaiono funzionali al particolare tipo di processo) e le modalità di espletamento della consulenza. Deve peraltro ritenersi inapplicabile la disciplina codicistica relativa all'attività di conciliazione in sede di consulenza contabile, ostandovi il chiaro disposto dell'art. 48, 4° comma, del testo legislativo in esame, che ammette la conciliazione solo davanti alla Commissione provinciale e non oltre la prima udienza. Quanto, poi, ai compensi dovuti al consulente, nella norma si fa espresso riferimento ai criteri previsti dalla legge n. 319 dell'8.7.1980 e successive modifiche e integrazioni.

Tra le disposizioni oggetto di specifico richiamo vanno, altresì, ricordate quelle concernenti il cancelliere e l'ufficiale giudiziario (articoli da 57 a 60 del codice) e quelle in materia di notificazioni (artt. 137 e seguenti), salvo precisare che le attività dell'ufficiale giudiziario in udienza sono disimpegnate dal personale ausiliario addetto alla segreteria (art. 9, secondo comma, del Decreto) e che le notificazioni, al pari delle comunicazioni, devono essere effettuate, a meno che la consegna non avvenga in mani proprie del destinatario, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio, le cui variazioni vanno notificate alla segreteria della Commissione e alle altre parti costituite ed hanno effetto dal decimo giorno successivo (v., sul punto, l'art. 17 del Decreto, il cui comma 3° sanziona la mancata elezione o dichiarazione di domicilio, o la loro assoluta inidoneità, con la previsione della notifica mediante deposito in segreteria). Va tuttavia aggiunto che le notificazioni per mezzo della posta, ai sensi dell'art. 16, 3° comma, della normativa speciale, possono essere eseguite direttamente, senza il tramite dell'ufficiale giudiziario, mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento ovvero, quando esso sia destinato all'Amministrazione finanziaria o all'Ente locale, mediante consegna all'impiegato addetto alla ricezione, che ne rilascia ricevuta¹. L'ufficio del Ministero delle finanze e l'Ente locale possono, infine, avvalersi del messo comunale o di altro messo all'uopo autorizzato per tutti gli adempimenti di competenza dell'ufficiale giudiziario (art. 16, 4° comma del Decreto).

¹ Tale procedura non è, peraltro, applicabile alla notificazione della sentenza, la quale va sempre eseguita, ai fini del decorso del termine per l'impugnazione, nelle forme previste dal codice, e, cioè avvalendosi dell'opera dell'ufficiale giudiziario (cfr. Cass., 2.5.2001, n. 6166).

Resta da accennare alla disciplina delle spese processuali, contenuta nell'art. 15 del Decreto, che richiama espressamente l'art. 92, 2° comma, del codice di procedura civile, richiamo da ritenersi peraltro esteso, in difetto di contrarie disposizioni o di logiche incompatibilità, all'intero complesso delle norme codicistiche in materia (articoli da 91 a 97), ed a quella sui mezzi di impugnazione, che – come si è già visto – recepisce pressochè integralmente le norme del Titolo III, Capo I, del Libro II del codice (artt. da 323 a 338, eccettuato il 337), salvo che per quanto concerne il termine, che è sempre di sessanta giorni, e l'esclusione del rimedio dell'opposizione di terzo, non menzionato dall'art. 50 del provvedimento legislativo in esame: sono, in particolare applicabili il termine lungo, di cui all'art. 327 c.p.c., e le regole sull'integrazione del contraddittorio, di cui agli artt. 331 e 332.

Altre disposizioni oggetto di specifico richiamo, sempre in materia di impugnazioni, sono poi quelle dell'art. 395, che elenca i casi di revocazione delle sentenze, e dell'art. 396 c.p.c., il cui testo è sostanzialmente riprodotto nei commi 2° e 3° dell'art. 64 del Decreto: sembra comunque opportuno precisare, al riguardo, che il rimedio in questione, a differenza di quanto previsto dal codice, si applica anche alle sentenze di primo grado suscettibili di appello, fermo il limite della sua improponibilità, fuori delle ipotesi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 del citato art. 395, quando il relativo termine sia ormai scaduto.

Le norme non compatibili.

L'art. 5 del Decreto fissa, anzitutto, il principio della inderogabilità della competenza territoriale (quelle per materia e per valore non trovano riscontro nel caso in esame, trattandosi di giudici speciali, la cui giurisdizione è tassativamente definita per legge) delle Commissioni tributarie, determinata, in forza del precedente art. 4, con riferimento alla sede della Pubblica Amministrazione o del Concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è proposto il ricorso, limitando tuttavia la rilevabilità d'ufficio dell'incompetenza al grado di giudizio cui questa si riferisce e innovando, così, sia rispetto alla normativa previgente, che ne imponeva la declaratoria in ogni stato e grado del procedimento, sia rispetto all'attuale disciplina codicistica, che la ammette fino alla prima udienza di trattazione.

Sono pertanto inapplicabili l'art. 28 del codice, concernente i fori convenzionali, e l'art. 38, 2° comma, che prevede l'insindacabilità dell'adesione delle altre parti costituite all'eccezione sollevata da una di esse, ed è inoltre esclusa, per espressa disposizione del 4° comma del citato art. 5, l'esperibilità del regolamento di competenza, di cui agli artt. 42 e 43 c.p.c., con la conseguente impossibilità per il giudice adito in sede di riassunzione di dichiararsi

a sua volta incompetente, promuovendo d'ufficio tale rimedio, come si evince – del resto – senza possibilità di dubbi dal tenore del 3° comma dello stesso articolo, secondo cui, una volta riassunto il processo dinanzi alla Commissione indicata nella sentenza di incompetenza, la relativa pronuncia diviene incontestabile.

Ulteriori esclusioni sono sancite dall'art. 7, che ribadisce il divieto del giuramento e della prova testimoniale, e dall'art. 35, 3° comma del Decreto, che, nel richiamare le regole sulle modalità e sul contenuto delle deliberazioni del collegio giudicante, di cui agli artt. 276 e seguenti del codice di rito, dichiara esplicitamente inammissibili le sentenze parziali o non definitive, previste dagli artt. 277, 2° comma, e 278, e – quale ovvio corollario – i provvedimenti interlocutori di cui agli artt. 186-*bis*, *ter* e *quater* dello stesso codice.

La sanzione dell'inammissibilità del ricorso, comminata dall'art. 22 della normativa speciale per l'ipotesi di mancata costituzione in giudizio del ricorrente, appare, poi, del tutto inconciliabile con l'istituto della contumacia dell'attore, di cui all'art. 290 c.p.c., anche se non si ravvisano ostacoli – come si vedrà più innanzi – all'applicazione nel processo tributario delle altre disposizioni sulla contumacia, di cui ai successivi articoli da 291 a 294.

Sicuramente estranee alla materia “*de qua*” sono, infine, le norme del Libro III e del Libro IV del codice, riguardanti rispettivamente il processo di esecuzione e i procedimenti speciali, che esulano dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie, mentre non è ipotizzabile l'intervento in causa del Pubblico Ministero, in assenza di specifiche disposizioni che lo prevedano.

Le norme integrative applicabili

Vengono qui in considerazione, in primo luogo, le regole fondamentali, di generale applicazione nel processo civile, e cioè i principi della domanda, dell'interesse ad agire e del contraddittorio, di cui agli artt. 99, 100 e 101 del codice, cui sono direttamente ricollegabili quelli della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato e della decisione sulla base delle prove proposte dalle parti (articoli 112 e 115), salvi i poteri istruttori ufficiosi attribuiti al giudice dalla normativa speciale. Non è, invece, ammessa la pronuncia secondo equità, trattandosi di materia non disponibile.

Senz'altro compatibili sono, poi, le norme sulla capacità processuale delle parti private e sulla difesa tecnica (articoli da 75 a 89), salve le deroghe e le integrazioni previste dagli artt. 11 e 12 del Decreto, che riguardano essenzialmente i poteri di rappresentanza dei procuratori generali e l'abilitazione dei difensori. E a conclusioni non diverse deve giungersi per le norme che disciplinano il processo con pluralità di parti (articoli da 102 a 107), sostan-

zialmente riprodotte, con gli opportuni adattamenti, dall'art. 14 del Decreto, e la successione nel processo (articoli 110 e 111 del codice di rito).

Del pari utilizzabili sono le disposizioni sullo svolgimento delle udienze (articoli da 127 a 130) e quelle sulla forma dei provvedimenti (articoli da 131 a 135), salvo precisare che il termine (ordinatorio) per la comunicazione del dispositivo della sentenza è di dieci giorni (art. 37, 2° comma, del Decreto).

Nulla *quaestio* sull'applicabilità della disciplina dei termini processuali (articoli da 152 a 155) e di quella sulla nullità degli atti (articoli da 156 a 162 del codice).

È invece assai dubbia l'estensibilità al processo tributario delle regole sullo spostamento della competenza per ragione di connessione, ostandovi la natura funzionale, e per ciò stesso inderogabile, della localizzazione del giudice con riferimento alla sede dell'Ufficio resistente, anche se la Corte di Cassazione, con una recente sentenza (n. 4509 del 10.4.2000), ha ritenuto compatibili con la normativa speciale gli istituti della litispendenza e della continenza di cause.

La medesima sentenza è, inoltre, pervenuta ad ammettere la sospensione necessaria del giudizio anche nelle ipotesi menzionate dall'art. 295 c.p.c., nonostante l'esistenza di una completa regolamentazione della materia negli articoli da 39 a 46 del Decreto, che contengono altresì le norme sulla prosecuzione del procedimento sospeso o interrotto e sulle conseguenze dell'inattività delle parti.

Si è già accennato in precedenza che non vi sono valide ragioni per escludere l'applicazione nel procedimento in esame delle disposizioni sulla contumacia, con particolare riguardo alla rinnovazione della notifica del ricorso, produttiva degli effetti sananti di cui all'art. 291 c.p.c., e all'istituto della rimessione in termini, previsto d'altronde in via generale dall'art. 184-*bis* del codice; nonché al disconoscimento della scrittura, in caso di costituzione tardiva, ai sensi del combinato disposto degli artt. 293 u.c. e 214.

Sono, infine, pacificamente applicabili le norme di cui agli artt. 287 e seguenti del codice, relative alla correzione delle sentenze e delle ordinanze.

LA REDAZIONE DELLA SENTENZA

Relatore:

Dott. Alberto ROSSI

Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Regionale
del FRIULI VENEZIA GIULIA

PREMESSA – *Natura del giudizio tributario – Limiti oggettivi del giudizio.*

La redazione della sentenza tributaria costituisce una attività multiforme complessa, la cui corretta esplicazione presuppone la conoscenza di quali siano la natura, l'oggetto ed i limiti del giudizio tributario, essendo la sentenza funzionale a definire tale giudizio ed essendo quindi anche il suo contenuto vincolato a questa esigenza.

In questo più ampio contesto è essenziale tenere preliminarmente ben presenti due fondamentali principi, con i corollari che ne derivano, che possono essere sempre adottati quale utile criterio informatore nella decisione della causa e che conseguentemente fungono da griglia ermeneutica per la redazione della sentenza tributaria.

Natura del giudizio – Il primo principio è che il processo tributario non si configura come un giudizio di “impugnazione – annullamento” ma come un giudizio di “impugnazione – merito”, in quanto non è diretto puramente e semplicemente all'eliminazione dell'atto impositivo impugnato ma è destinato a sfociare nella pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio (1). Il giudizio tributario è cioè formalmente costruito come giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, ma l'impugnazione di tale atto costituisce solo il “veicolo di accesso” ad un giudizio di merito che ha ad oggetto l'accertamento del rapporto sostanziale (2).

Questa particolare configurazione del giudizio tributario comporta la conseguenza che il giudice non possa limitarsi a verificare la mera legittimità formale dell'atto impositivo impugnato, ma una volta accertata tale legittimità debba scendere ad esaminare la fondatezza della pretesa impositiva alla stregua di tutti gli elementi introdotti nel giudizio stesso, adottando una pro-

(1) In questo senso espressamente, da ultimo, Cass. sez. tributaria 23 marzo 2001 n. 4280.

(2) Così Cass. sez. I 20 marzo 1998 n 2943.

nuncia che accerti e determini la sussistenza ed entità della pretesa con tutti i relativi accessori.

Così il giudice, il quale ravvisi l'infondatezza solo parziale della pretesa dell'amministrazione, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve, scendendo nel merito, quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dal "*petitum*" delle parti (3).

Al contrario, qualora sia accertata la presenza di vizi formali dell'atto, il giudice tributario non potrebbe scendere nel merito per affermare comunque la fondatezza sostanziale della pretesa impositiva pur se espressa in atto illegittimo, ma deve limitarsi ad annullare tale atto arrestandosi alla relativa pronuncia, rimanendo in tal guisa pienamente e correttamente esercitata la giurisdizione attribuitagli (4).

Limiti oggettivi del giudizio – Il secondo fondamentale principio da tenere sempre presente è che il giudizio tributario si svolge nei limiti precisi segnati dagli atti dalle parti, ed in particolare nei limiti dei motivi esposti nell'atto impositivo dell'ufficio e nel ricorso introduttivo del contribuente.

Occorre in proposito ricordare che l'atto impositivo si configura come una semplice "*provocatio ad opponendum*" (5), la cui funzione cioè è semplicemente quella di porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di poterne contestare *an e quantum*, delimitando nel contempo l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa.

Non è pertanto necessario, in rapporto a questa limitata funzione, che nell'atto di accertamento sia esposta una analitica descrizione ed una complessa motivazione comparativa e valutativa di tutti gli elementi favorevoli e sfavorevoli rilevanti ai fini dell'accertamento, non è cioè necessario che vi sia contenuta la prova argomentativa della fondatezza della pretesa. È invece sufficiente che l'atto contenga l'indicazione degli elementi considerati dall'Ufficio e dei parametri adottati, ovvero degli elementi astrattamente giustificativi della pretesa, anche mediante rinvio per *relationem* ad altri atti conosciuti dal contribuente (come imposto ora anche dallo Statuto dei diritti del contribuente), ponendo il contribuente stesso in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'"*an e il quantum debeatur*" nella successiva fase contenziosa (6).

(3) In termini Cass. sez. tributaria 23 marzo 2001 n. 4280.

(4) Fra le molte v. Cass. sez. tributaria 18 novembre 2000 n. 14918; Cass. sez. I, 12.11.1998 n. 11420; Cass. sez. I 20.3.1998 n. 2943; Cass. sez. I 4.12.1996 n. 10824.

(5) Espressamente, per tutte, Cass. sez. I 4 febbraio 2000 n. 1209.

(6) Cfr. Cass. sez. I, 4 febbraio 2000 n. 1209; Cass. sez. I, 21 gennaio 2000 n. 658.

La prova dei fatti dedotti a sostegno della pretesa tributaria, che non è richiesta come elemento costitutivo dell'atto di accertamento, dovrà invece essere fornita dall'amministrazione finanziaria in sede processuale, quando, a seguito dell'opposizione del contribuente, si proceda alla verifica della fondatezza sostanziale della maggior pretesa tributaria, con la conseguenza – in caso di mancato assolvimento dell'onere da parte dell'Ufficio gravato – del rigetto della pretesa tributaria, ma non della nullità dell'accertamento (7).

In sede contenziosa la prova potrà tuttavia essere data dall'Ufficio onerato solo nell'ambito dei parametri di giudizio esposti nell'atto di accertamento, e non fuori da questi, proprio in quanto “il giudizio tributario, nonostante si svolga sul rapporto, è segnato dai limiti posti con quell'atto, sicchè non è consentito introdurre nel processo nuovi temi d'indagine che alterino l'oggetto sostanziale dell'azione e della controversia” (8).

Così ad esempio se vi è stato un accertamento sintetico, né l'ufficio finanziario né il giudice potranno in sede contenziosa affermare fondata la pretesa ritenendola provata alla stregua di una determinazione analitica del reddito, non essendo consentito cambiare i parametri indicati nell'accertamento impugnato o sanare eventuali vizi dell'atto in sede giurisdizionale (9).

Per il profilo contrario, il giudice tributario non potrà decidere fondando la sentenza su motivi diversi da quelli dedotti dal contribuente nel ricorso o nei motivi aggiunti, non rilevabili di ufficio (10).

(7) Cass. sez. I, 2 settembre 1996 n. 7991.

(8) In termini Cass. sez. tributaria 23 dicembre 2000 n. 16171, nonché Cass. sez. tributaria 22 giugno 2001 n. 8569.

(9) Per Cass. 22.6.2001 cit. in “tema di contenzioso tributario, l'Ufficio non può sostituire nella fase contenziosa il parametro prescelto con l'atto impositivo notificato, perchè il giudizio tributario, nonostante si svolga sul rapporto, è segnato dai limiti posti con quell'atto, sicchè non è consentito introdurre nel processo nuovi temi d'indagine che alterino l'oggetto sostanziale dell'azione e della controversia”. Si deve ricordare che l'art. 21 del D.P.R. 636/72 prevedeva espressamente il divieto di rinnovare l'atto impugnato per sanare vizi di motivazione, ed anche l'art. 43 comma III del D.P.R. 600/73 consente l'integrazione dell'accertamento solo in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, da indicarsi a pena di nullità. Il divieto di rinnovazione dell'atto impositivo per modificare o adeguare la motivazione non opera tuttavia nell'ipotesi in cui la amministrazione finanziaria, nell'esercizio del proprio potere di autotutela, proceda d'ufficio all'annullamento dell'atto che difetti di motivazione e, prima che siano scaduti i termini per l'accertamento, provveda ad emettere un avviso sostitutivo del precedente: cfr. Cass. sez. I, 23 luglio 1999 n. 7964.

(10) Cfr. Cass. sez. I, 20 settembre 1996 n. 8387, secondo cui “in tema di contenzioso tributario, i motivi dell'opposizione al provvedimento impositivo si configurano come “*causae petendi*” della correlata domanda di annullamento, con la conseguenza che incorre nel vizio di extra o ultrapetizione il giudice adito che fondi la propria decisione su motivi non dedotti o – il che è lo stesso – dedotti sotto profili diversi da quelli che costituiscono la “*ratio decidendi*”.

Non potrebbe pertanto il giudice, ad esempio, annullare l'accertamento illegittimo in quanto emanato oltre i termini di decadenza qualora la decadenza stessa – che in campo tributario non è rilevabile d'ufficio – non sia stata tempestivamente fatta eccepita dal contribuente entro i termini processuali ricordati.

Il contenuto della sentenza. Disposizioni normative ed interpretazione – Esaurita questa importante premessa ed entrando direttamente nell'argomento, gli elementi che definiscono il contenuto della sentenza tributaria e che devono essere considerati nella redazione di questa sono espressamente indicati dall'art. 36 del D.L.vo 546/92, secondo una previsione che ricalca nella sostanza quella stabilita dall'art. 132 del codice di procedura civile come integrata anche dall'art. 118 disp. attuazione del codice di rito.

Alla problematica concernente la redazione della sentenza tributaria potranno quindi essere applicate in via generale le disposizioni e le interpretazioni enucleate nell'ambito della procedura civile ordinaria, sia per la sostanziale equipollenza delle previsioni normative, sia per il rinvio materiale alle norme del codice di rito in quanto compatibili contenuto nell'art. 1 comma secondo del decreto sul contenzioso (11).

La sentenza, pronunciata in nome del popolo italiano ed intestata alla Repubblica italiana, deve in particolare contenere l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori; la concisa esposizione dello svolgimento del processo, con le richieste delle parti; la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto; il dispositivo, con la sottoscrizione del presidente e dell'estensore e la data della deliberazione.

I singoli elementi. I primi di questi elementi che devono comparire nella redazione della sentenza sono di natura formale.

L'indicazione della composizione del collegio, ovvero dei singoli giudici che hanno partecipato alla deliberazione collegiale ed il ruolo rivestito (presidente, relatore, giudice), è disposta per consentire il controllo sulla legittimità della costituzione del giudice, che rappresenta una condizione prescritta a pena di nullità assoluta ed insanabile ai sensi dell'art. 158 c.p.c.. La man-

(11) Espressamente per Cass. sez. tributaria 12 febbraio 2001 n. 1944 “il principio desumibile dalle norme di cui agli artt. 132 comma secondo n. 4 cod. proc. civ. e 118 disp. att. stesso codice ... è applicabile anche al nuovo rito tributario si' come disciplinato dal D.Lgs. 546/1992, in forza del generale rinvio materiale alle norme del codice di rito compatibili (e, dunque, anche alle sue disposizioni di attuazione) contenuto nell'art. 1 comma secondo del citato decreto”.

canza o l'insufficienza della indicazione in questione determina quindi la nullità della sentenza, salvo che la indicazione mancante possa comunque essere tratta dal contesto della sentenza stessa (come la sottoscrizione) o quantomeno dal verbale di udienza (12).

Anche il requisito dell'indicazione delle parti e dei loro difensori, richiesto a pena di nullità, può essere tratto dal contesto della sentenza e può comunque ritenersi soddisfatto ogni qualvolta dal contenuto degli atti processuali o dei provvedimenti richiamati nella sentenza sia individuabile la parte pretermessa, pur quando tale indicazione manchi nell'intestazione, nel dispositivo o comunque nel corpo della sentenza. In questi casi si è in presenza di una mera irregolarità che può essere emendata con la procedura di correzione degli errori materiali *ex art. 287 c.p.c.*, verificandosi una ipotesi di nullità solo nel caso in cui vi sia impossibilità assoluta di individuazione di questi elementi, con violazione reale del principio del contraddittorio e del diritto di difesa (13).

L'esposizione dello svolgimento del processo e delle richieste delle par-

(12) Secondo Cass. sez. tributaria 27 agosto 2001 n. 11269 "il principio, desumibile dalla disciplina del processo civile, secondo il quale la sentenza di un giudice collegiale è nulla allorché la partecipazione del terzo giudice, oltre al presidente e al relatore, non sia desumibile in alcun modo dalla sentenza stessa e dal verbale di udienza, è applicabile anche al nuovo processo tributario, con la conseguenza che la impossibilità di individuare dal contenuto della sentenza della commissione tributaria e dal processo verbale di udienza il terzo componente del collegio giudicante, determina, ove ritualmente dedotta come motivo di impugnazione, la nullità insanabile della sentenza medesima per vizio di costituzione del giudice". Tuttavia anche nel procedimento tributario la mancata indicazione, in sentenza, per errore o caso fortuito, di un componente il Collegio giudicante, non incide sulla giuridica esistenza e validità della sentenza stessa, la quale risulta solo affetta da mero errore materiale eliminabile – come tale – con il ricorso alla procedura della correzione contemplata dagli artt. 287 e 288 cod. proc. civ.: cfr., testualmente, Cass. sez. tributaria 16 gennaio 2001 n. 546.

(13) Per Cass. sez. tributaria 27 giugno 2001 n. 8782 "in tema di contenzioso tributario, qualora non vi sia stata una reale violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa, l'omessa indicazione nell'epigrafe della sentenza della commissione tributaria del nome del difensore del contribuente non costituisce motivo di nullità della sentenza stessa". Più in generale, nel rito ordinario, per Cass. sez. II, 28.5.2001 n. 7242 "l'omessa o inesatta indicazione, nell'intestazione della sentenza, del nome di alcuna delle parti in tanto produce nullità della sentenza stessa in quanto riveli che il contraddittorio non si è regolarmente costituito a norma dell'art. 101 cod. proc. civ., o generi incertezza circa i soggetti ai quali la decisione si riferisce; mentre l'irregolarità formale o l'incompletezza della intestazione o addirittura l'omessa menzione, in essa, del nome di una delle parti non è motivo di nullità se dal contesto della sentenza risulti con sufficiente chiarezza l'identificazione di tutte le parti. In tal caso, infatti, la sentenza è idonea a raggiungere, nei confronti di tutte le parti, i fini a cui essa tende, e l'omissione va considerata come un mero errore materiale, che può essere corretto con la procedura prevista dagli artt. 287 e 288 cod. proc. civ."

ti, che vale a definire i limiti del giudizio ed a consentire il controllo sulla legittimità della decisione, si concreta nella narrazione riassuntiva dei fatti rilevanti della causa e degli elementi atti a giustificare le ragioni del decidere, con indicazioni delle conclusioni formulate dalle parti.

La descrizione in sentenza dei fatti di causa non deve necessariamente tradursi nella narrazione completa ed analitica dello svolgimento del processo ed in un particolareggiato resoconto delle deduzioni delle parti. È comunque necessario che essa quantomeno riassuma concisamente il contenuto sostanziale della controversia con l'indicazione, che può risultare tanto dall'esposizione del fatto che dalla parte motiva, degli elementi rilevanti per la decisione e degli altri elementi necessari per consentire il controllo sull'osservanza delle forme indispensabili poste dall'ordinamento a garanzia del regolare svolgimento della giurisdizione (14).

Anche per le richieste delle parti è sufficiente che esse risultino dal contesto della sentenza, verificandosi una ipotesi di nullità solo nel caso in cui l'omissione relativa abbia in concreto inciso sull'attività del giudice, determinando o una mancata pronuncia sulle domande o sulle eccezioni oppure un difetto di motivazione in ordine a punti decisivi prospettati (15).

La motivazione – motivazione effettiva e sufficiente – La motivazione vera e propria della sentenza è data dalla esposizione delle ragioni in fatto ed in diritto della decisione, rappresentando l'iter logico-intellettivo seguito dal giudice per pervenire alla decisione adottata.

L'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione è causa di nullità della sentenza, secondo la previsione ricavabile dall'art. 360 comma I n. 5 c.p.c., quando concerne un punto decisivo della controversia prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio, cioè quando attenga ad un elemento la cui considerazione avrebbe determinato una decisione diversa da quella concretamente adottata dal giudice.

Non risponde quindi ai requisiti richiesti dalla legge una motivazione che sia solo apparente, in quanto apodittica o talmente generica o sommaria da non consentire l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento della decisione (16); ed altrettanto deve dirsi per la motivazione illogica o contraddittoria, che cioè non dia giustificazione logicamente consequenziale ed internamente coerente della decisione o che risulti in contrasto con il dispositivo adottato.

(14) Cfr. Cass. sez. III, 6 aprile 2001 n. 5146.

(15) V. Cass. sez. II, 12 settembre 2000 n. 12036.

(16) In tema di contenzioso v. Cass. sez. trib. 12.2.2001 n. 1944.

Focalizzando l'attenzione nell'ambito tributario e concentrando l'esame su alcune questioni ricorrenti, si deve rilevare che nella prassi del contenzioso, soprattutto in relazione a quella instaurata sotto il regime previgente, non sono rare pronunce che si limitano ad accogliere o rigettare il ricorso con formule motivazionali generiche ed autoconfermative, come "si ritiene fondato l'accertamento dell'ufficio" o "non vi sono ragioni per disattendere l'operato dell'amministrazione", oppure "si ritiene congruo il valore dichiarato" (17).

Si tratta in tutti questi casi di motivazioni sostanzialmente inesistenti, in quanto non contengono minimamente l'esposizione del percorso logico-argomentativo seguito per giungere a tali decisioni.

Una motivazione effettiva e sufficiente non richiede necessariamente che siano esaminate tutte le questioni o le allegazioni prospettate dalle parti (attività non indispensabile se ad esempio l'accoglimento di una questione preliminare assorbe tutte le altre o quando una determinata argomentazione rende logicamente incompatibili soluzioni alternative), ma impone comunque che sia operata – pur sinteticamente – la ricostruzione dei fatti rilevanti alla stregua degli elementi probatori acquisiti nel corso del processo e valutati nel loro complesso, che sia individuata la normativa che regola tale fattispecie concreta e che siano coerentemente tratte le conseguenze giuridiche derivanti dall'applicazione della norma di legge alla situazione così ricostruita.

Motivazione per relationem. Molto frequenti nel contenzioso tributario sono le sentenze che motivano richiamando il contenuto di altre sentenze o anche solo le statuizioni di queste ultime.

Si pensi ai casi abbastanza comuni in cui sia intervenuta sentenza sull'accertamento ai fini ILOR nei confronti di società di persone ed il giudice abbia deciso in ordine all'accertamento automaticamente conseguente a carico dei relativi soci, od al caso in cui sentenziato in tema di imposta di registro statuisca sull'INVIM, od ancora al caso in cui l'evasione contestata abbia formato oggetto di sentenza penale per il corrispondente reato tributario. In queste situazioni si verifica spesso che il giudice tributario si limiti nella motivazione a prendere atto della precedente sentenza intervenuta sul medesimo og-

(17) "Deve ritenersi affetta da nullità assoluta la sentenza del giudice di merito (nella specie, Commissione tributaria regionale) che risulti del tutto priva della esposizione dei motivi, in fatto ed in diritto, sui quali la decisione si fonda, non potendo essere legittimamente considerata "motivazione" la mera adesione acritica alla tesi prospettata da una delle parti (in particolare, quando, come nella specie, tale tesi non venga nemmeno enunciata nel provvedimento): così Cass. sez. trib. 15 ottobre 2001 n. 12542.

getto ed a conformarsi alle relative conclusioni, senza sviluppare una propria autonoma argomentazione di merito.

Secondo un orientamento della Cassazione questo modo di motivare potrebbe essere consentito quando il giudice tributario si trovi a pronunciare su una controversia legata a quella precedentemente decisa da vincolo di consequenzialità necessaria, posto che in tal caso non si avrebbe tanto la motivazione di una sentenza “*per relationem*”, cioè mediante rinvio agli argomenti contenuti in altra sentenza, ma piuttosto la constatazione che la decisione in un certo senso di una delle controversie comporta necessariamente la identica conclusione per l'altra (18).

Questo orientamento deve tuttavia essere considerato con molta prudenza, anche alla luce dei successivi interventi della stessa Cassazione circa la possibilità per la parte di svolgere piene contestazioni nel merito nel processo pregiudicato e circa i limiti soggettivi del giudicato esterno (19).

Quello che si può affermare, più in generale, è che anche nel giudizio tributario può ritenersi consentita una motivazione per *relationem* a condizione che il giudice dimostri di aver valutato criticamente la motivazione richiama-

(18) Così testualmente Cass. sez. I, 21 ottobre 1998 n. 10410. Nella specie la Commissione Tributaria Regionale del Friuli-Venezia-Giulia, rilevato che con altra sentenza aveva dichiarata illegittima la rettifica del reddito di una società di fatto per un determinato periodo di imposta, per gli stessi motivi aveva dichiarato illegittima la rettifica del reddito di partecipazione societaria di un socio della stessa per lo stesso periodo di imposta, osservando di non poter che consequenzialmente uniformarsi all'esito della vertenza principale, essendo l'accertamento nei confronti del socio un effetto automatico della rettifica del reddito complessivo dichiarato, ai fini ILOR, dalla società. In senso analogo v. Cass. sez. tributaria 27 novembre 2000 n. 1526.

(19) V. Cass. sez. tributaria 27 gennaio 2001 n. 1184 e 12 febbraio 2001 n. 1946 (ud. 7 luglio 2000), in cui ha statuito che “deve ritenersi sempre consentita al socio, allorché gli sia notificato l'avviso di rettifica del suo reddito personale, la possibilità di tutelare i propri diritti nel modo più pieno e, quindi, anche contestando nel merito l'accertamento del suo reddito di partecipazione, a nulla rilevando che nel frattempo l'accertamento del reddito societario sia divenuto definitivo”. Cfr. anche Corte Costituzionale ordinanza 9 marzo 1998 n. 55 e ordinanza n. 31/1998. Analogamente, da ultimo, Cass. sez. trib. 15 ottobre 2001 n. 12545 secondo cui “in tema di giudicato, il principio secondo il quale, qualora due giudizi abbiano riferimento ad uno stesso rapporto giuridico, ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento, così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, preclude il riesame dello stesso punto, non trova applicazione allorché tra i due giudizi non vi sia identità di parti, essendo l'efficacia soggettiva del giudicato circoscritta, ai sensi dell'art. 2909 cod. civ., ai soggetti posti in condizione di intervenire nel processo, e a coloro che ad essi subentrano per successione o per atto tra vivi (fattispecie in tema di impugnazione dell'accertamento dei redditi derivanti dalla partecipazione a società di persone proposta dai soci, che avevano dedotto che l'impugnazione a sua volta proposta dalla società stessa nei confronti dell'accertamento a proprio carico era stata riconosciuta fondata)”.

ta, condividendone autonomamente l'*iter* argomentativo e le conclusioni, anche attraverso il vaglio di tutti gli elementi ulteriori o diversi che siano stati introdotti nel giudizio di cui è direttamente investito.

Motivazione e rapporti con la sentenza penale. Una trattazione particolare, per la frequenza dei casi che si riscontrano nella prassi, merita il rapporto della motivazione con la sentenza penale che abbia giudicato sugli stessi fatti materiali oggetto del contenzioso.

Allo stato normativo attuale l'efficacia di giudicato nel contenzioso tributario della sentenza penale in relazione ai fatti accertati in tale giudizio è in concreto limitatissima. In pratica sussiste solo nei casi previsti dall'art. 654 c.p.p., cioè quando la sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione (e non di mero proscioglimento) sia stata pronunciata in dibattimento (escluso quindi il rito abbreviato o il proscioglimento istruttorio, oltre che il patteggiamento) nei confronti dei soggetti che abbiano in concreto partecipato al processo penale assumendo effettivamente la qualità di imputato, parte civile costituita o responsabile civile costituito od intervenuto (non è quindi più sufficiente, per l'esplicazione degli effetti del giudicato penale, il mero fatto di essere stati posti in condizione di partecipare al relativo processo) (20), e sempre che la normativa tributaria non ponga limitazioni alla prova del diritto controverso (21).

(20) La specifica previsione di limiti soggettivi all'efficacia extrapenale del giudicato comporta in ambito tributario che se – ad esempio – il contribuente accertato è una società, nessun effetto vincolante nei suoi confronti potrà esplicare la sentenza penale irrevocabile di condanna del suo amministratore o di un suo socio emessa per gli stessi fatti posti a fondamento della pretesa impositiva fatta valere contro di essa, salvo che la società stessa sia intervenuta nel processo penale quale responsabile civile a fronte dell'Amministrazione finanziaria parte civile, atteso che la società ha propria soggettività giuridica, autonoma e distinta da quella della persona fisica dell'amministratore o da quella dei soci che hanno partecipato quali imputati al processo penale; ed altrettanto risulterà inopponibile all'Amministrazione finanziaria non costituita parte civile il giudicato assolutorio ottenuto in sede penale dal legale rappresentante della società ricorrente in sede tributaria. Operando la fattispecie come attribuzione nei diversi giudizi di efficacia vincolante all'accertamento dei fatti materiali contenuto nella sentenza penale in confronto di chi sia stato parte del relativo processo, ovvero come possibilità riconosciuta al soggetto che vi abbia interesse di opporre a questi l'efficacia preclusiva sul punto della sentenza ivi intervenuta, l'Amministrazione finanziaria potrà comunque invocare a suo favore il giudicato di condanna emesso nei confronti del ricorrente in sede tributaria, ancorché sia rimasta estranea al giudizio penale (ed analogamente, ad esempio, la società contribuente non intervenuta nel giudizio penale potrà far valere in confronto del Fisco già parte civile il giudicato assolutorio ottenuto dal suo amministratore imputato).

(21) Correttamente intesa, tale condizione deve ritenersi riferita ai divieti o limiti di natura sostanziale, e non a quelli di origine meramente processuale (in cui le restrizioni probatorie sono dettate da esigenze attinenti alla struttura o svolgimento del processo), e deve essere

In tutti i casi in cui, per difetto delle varie condizioni fissate dall'art. 654 c.p.p., non possa riconoscersi alla pronuncia definitiva del processo penale efficacia di giudicato esterno nel contenzioso tributario, lo stesso giudice tributario potrà tuttavia legittimamente operare la ricostruzione del fatto storico sulla scorta delle medesime circostanze già oggetto di esame nella sentenza penale, nonché sulla base degli stessi atti e delle stesse prove acquisite nel procedimento penale, quali che fossero le parti di tale processo, ritualmente prodotte dai soggetti interessati, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione degli elementi probatori così formati (22).

In questo senso è possibile affermare che la sentenza penale non costituisce in sé prova dei fatti materiali controversi in essa ricostruiti ed accertati, ma

verificata non già astrattamente con riguardo ai limiti probatori generali connessi alla tipologia del processo ma in concreto, con riferimento agli specifici limiti che si pongono rispetto alla fattispecie controversa. Per questo profilo può quindi ritenersi che l'esclusione della efficacia preclusiva del giudicato penale comprenda, oltre i casi in cui la mancanza della forma prescritta implica difetto di un elemento costitutivo della fattispecie considerata, quei rapporti giuridici per i quali la legge ammette soltanto un determinato o determinati mezzi di prova, ma non si riferisca invece alle restrizioni della prova aventi carattere di relatività, quali quelle poste dagli artt. 2721-2724 del codice civile. Così, ad esempio, l'efficacia del giudicato penale non potrà operare nel contenzioso tributario in tutti i casi in cui la normativa fiscale ponga delle presunzioni assolute in relazione a determinati elementi della specifica fattispecie impositiva (e molteplici sono invero le disposizioni tributarie che impongono positivamente la prova di determinati elementi costitutivi o impeditivi della fattispecie rilevante ai fini impositivi esclusivamente attraverso una certa forma o documento, ovvero che presumono tali elementi in via assoluta). Diversamente opinando, nessuna questione di efficacia vincolante del giudicato penale nel contenzioso tributario potrebbe mai porsi, attesi i limiti probatori generali presenti in questo tipo di processo (come del resto avviene anche nel processo civile ed in quello amministrativo rispetto, ad esempio, alla prova testimoniale) che mai consentirebbero l'esplicazione nel suo ambito di tale effetto vincolante. Costituisce ormai giurisprudenza consolidata ritenere che nel contenzioso tributario l'esclusione della prova per testimoni sia dettata da mere esigenze di speditezza, cfr. Cass. sez. I, 22 agosto 1997 n. 7867; Cass. sez. I, 19 dicembre 1997 n. 12854. Incongrua appare quindi, se generalizzata, l'affermazione contenuta nella massima di Cass. sez. I, 21 ottobre 1998 n. 10411 secondo cui "avendo l'art. 654 c.p.p. abrogato l'art. 12 del D.L. 10 luglio 1982 n. 429, la sentenza di proscioglimento per un reato tributario, ancorché l'Amministrazione finanziaria si sia costituita parte civile nel processo penale, non fa stato nel processo tributario, poiché in esso vigono limitazioni della prova", mentre molteplici sentenze fra quelle in precedenza citate riconoscono implicitamente l'efficacia del giudicato penale nel contenzioso tributario, salve le specifiche limitazioni probatorie inerenti le singole fattispecie impositive: cfr. per tutte Cass. sez. I, 10 giugno 1998 n. 5730.

(22) In termini, con riferimento al contenzioso tributario, v. Cass. sez. V, 22 settembre 2000 n. 12577; rispetto al giudizio civile in generale v. Cass. sez. III, 22 settembre 2000 n. 12524. Il giudice tributario potrà quindi esaminare direttamente il contenuto delle prove acquisite nel processo penale, ovvero potrà ricavarlo dagli atti di tale procedimento prodotti in giudizio o dalla stessa sentenza penale.

configura comunque un documento (23) rappresentativo dell'esistenza e del contenuto di determinate prove assunte in sede penale dal quale il giudice tributario può trarre elementi di giudizio – sia pure non vincolanti – che debbono essere assoggettati a vaglio critico pieno ed autonomo rispetto all'interpretazione data nella decisione penale (anche mediante il riscontro ed il confronto con gli elementi di prova raccolti nel processo tributario), pur potendo ripercorrere lo stesso *iter* argomentativo e giungere alle medesime conclusioni (24). Questo dovrebbe valere anche per la sentenza di patteggiamento, la quale per sua natura e per il preciso disposto normativo “non comporta un accertamento positivo e costitutivo di responsabilità, non potendo farsi discendere dalla sentenza emessa ai sensi dell'art. 444 c.p.p. la prova dell'ammissione di responsabilità da parte dell'imputato e ritenere che detta prova sia utilizzabile in diverso procedimento” (25). Occorre tuttavia segnalare che l'orientamento prevalente della Cassazione tributaria si muove in direzione opposta, affermandosi che tale sentenza “costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione; detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuzione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento” (26).

Motivazione e rapporti con prove formate aliunde. Per altro profilo è importante chiarire che la motivazione deve essere fondata e deve argomentare sugli elementi di prova che siano stati effettivamente introdotti ed acquisiti nel giudizio, e non soltanto allegati o menzionati dalle parti (27).

Accade con frequenza nel contenzioso tributario che le parti, soprattutto l'Ufficio finanziario, richiamino a dimostrazione della fondatezza della loro pretesa elementi di prova formati fuori dal processo tributario ma non introdotti poi in questo.

(23) Cfr. Cass. sez. I, 28 agosto 1999 n. 9070.

(24) V. Cass. sez. III, 10 maggio 2000 n. 5945.

(25) Così Cass. sez. VI, penale 5 settembre 1995 n. 9332.

(26) Cass. sez. trib. 24 febbraio 2001 n. 2724.

(27) Cfr. Cass. sez. tributaria 4 agosto 2000 n. 10277 secondo cui “in tema di accertamenti tributari, mentre la documentazione di indagini o di verifiche, compiute dallo stesso ufficio procedente o da altri uffici ben può fornire un diretto supporto motivazionale all'accertamento tributario e costituire fonte di prova a favore del Fisco, alla semplice enunciazione della pretesa fiscale non può attribuirsi tale valore, sicchè il relativo onere probatorio incombe all'amministrazione”.

Sempre per esemplificare, spesso l'Ufficio fonda l'accertamento sui rilievi e sulle prove raccolte e documentate nel processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza che non viene poi prodotto in giudizio, od anche, nel caso di imposta di registro, sulla stima dell'UTE e su contratti simili che parimenti non vengono prodotti in causa.

In tali situazioni tutti questi elementi probatori rimangono estranei al processo tributario e non possono quindi essere oggetto di valutazione ai fini della decisione e della motivazione della sentenza, con la conseguenza che la parte onerata di fornire la prova della propria pretesa o richiesta, in assenza di altri idonei elementi a sostegno di questa, dovrà ritenersi soccombente (28).

Invero l'art. 7 del D.Lvo 546/92 consente alle commissioni tributarie di disporre anche d'ufficio e senza preclusioni temporali integrazioni istruttorie, come la CTU o la richiesta di documenti alle parti.

Trattasi tuttavia di uno strumento meramente integrativo che da un lato non libera la parte onerata dal fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa e dall'altro costituisce esercizio di una facoltà discrezionale, e perciò insindacabile, delle Commissioni tributarie (29).

Gli elementi di prova possono essere comunque introdotti dalle parti nel contenzioso tributario ed utilizzati dalla Commissione in motivazione della sentenza anche se formati in un altro processo, sia esso tributario o meno (co-

(28) Cfr. Cass. sez. I, 2 settembre 1996 n. 7991. Per Cass. sez. tributaria 23 dicembre 2000 n. 16171 "in sede di contenzioso tributario, sussiste l'onere dell'Ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del "quantum" accertato nel quadro dei parametri prescelti, non sussistendo in materia tributaria alcuna presunzione di legittimità dell'avviso di accertamento". Analogamente secondo Cass. sez. tributaria 2 agosto 2000 n. 10148 "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'amministrazione finanziaria l'onere della prova della esistenza di fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, e solo quando essa abbia fornito indizi sufficienti al riguardo, scatta l'onere del contribuente di proporre elementi in senso contrario".

(29) V. Cass. sez. tributaria 24 novembre 2000 n. 15214: "In tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 7 del D.L.vo 546/92, che assegna alle Commissioni tributarie ampi poteri istruttori, i giudici tributari di merito possono acquisire "aliunde" gli elementi di decisione. Tuttavia, l'onere dell'ufficio di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale può solo essere integrato, ma non integralmente sostituito, mediante l'utilizzo di tali poteri, da detti giudici". Cass. sez. tributaria 23 dicembre 2000 n. 16171 "non sussiste nel nostro ordinamento giuridico un principio che imponga alla parte l'onere di contestare specificamente i fatti dedotti dalla controparte, e che l'esercizio della facoltà di disporre accertamenti istruttori ad integrazione delle prove offerte dalle parti costituisce una valutazione discrezionale (e perciò insindacabile) delle Commissioni tributarie". Ancora per Cass. sez. tributaria 7 febbraio 2001 n. 1701 "a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92, che sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale".

me un processo penale) ed anche se il diverso processo si sia svolto fra parti diverse da quelle del contenzioso (30), assumendo tali elementi di prova valore di indizio nel giudizio tributario.

Secondo l'orientamento ormai prevalente della Cassazione gli elementi di prova formati in un diverso giudizio o procedimento possono essere introdotti ed utilizzati nel contenzioso tributario anche se nel procedimento di origine non siano state rispettate le regole di procedura proprie di esso (31).

Motivazione – Onere probatorio e regola di giudizio. È sottinteso che l'onere della prova incombente sull'amministrazione finanziaria concerne i fatti costitutivi della pretesa impositiva (32) e che nel fornire la relativa prova l'ufficio finanziario potrà avvalersi anche in sede di contenzioso delle presunzioni legali – pur se esse siano solo relative – che in vari casi l'ordinamento tributario pone in favore del fisco e che limitano in concreto l'onere probatorio a carico dell'ufficio accertatore.

Così ad esempio nelle situazioni fattuali considerate dall'art. 38 del d.p.r. 600/72 la disponibilità di alcuni beni o la manifestazione di una certa capacità di spesa da parte del contribuente, crea, in favore del Fisco, una presunzione legale di esistenza di un maggiore reddito e consequenzialmente sposta totalmente sul contribuente l'onere di dimostrare che i presupposti per l'accertamento sintetico del reddito sono in realtà inesistenti o che la maggior capacità è costituita da redditi esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta (33).

(30) V. Cass. sez. trib. 24 febbraio 2001 n. 2738.

(31) V. ad esempio Cass. sez. trib. 22 maggio 2001 n. 6939 secondo cui “poichè, la rilevanza penale degli accertamenti tributari non incide sul loro valore probatorio in sede civile e poichè le regole e le garanzie del processo penale hanno valore solo all'interno del medesimo, la violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. (che impone il rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato) non fa venir meno il valore probatorio del processo verbale di constatazione, assistito da fede privilegiata ai sensi dell'art. 2700 cod. civ., quanto ai fatti in esso descritti”. Cfr. anche Cass. sez. trib. 16 marzo 2001 n. 3852: “La mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, prevista dall'art. 6, del D.P.R. 10 ottobre 1972, n. 633, per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un indagine o un processo penali a parte le conseguenze di ordine penale o disciplinare a carico del trasgressore, non determina la inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o la decisione del giudice tributario”.

(32) Cfr. Cass. sez. tributaria 2 agosto 2000 n. 10148: “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'amministrazione finanziaria l'onere della prova della esistenza di fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, e solo quando essa abbia fornito indizi sufficienti al riguardo, scatta l'onere del contribuente di proporre elementi in senso contrario”.

(33) In questo senso Cass. sez. tributaria 15 novembre 2000 n. 14778. È importante segnalare come la previsione di regole presuntive, attenendo l'aspetto processuale della prova

Spetterà invece al contribuente provare i fatti impeditivi o modificativi della pretesa, con le relative conseguenze in caso di mancato assolvimento del relativo onere.

Per esemplificare, in tema di reddito d'impresa spetta all'ufficio finanziario provare le componenti attive del maggior imponibile determinato, ma spetta al contribuente – il quale intenda contestare tale determinazione sostenendo l'esistenza di costi maggiori di quelli considerati – documentare l'esistenza di tali costi e la loro inerenza all'esercizio cui l'accertamento si riferisce (34).

della pretesa e non l'aspetto sostanziale del rapporto impositivo, può operare anche con riferimento a periodi d'imposta anteriori alla disposizione presuntiva. Cfr. da ultimo, in relazione al redditometro, Cass. sez. tributaria 11 settembre 2001 n. 11611, secondo cui "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il potere dell'Ufficio di determinare sinteticamente il reddito complessivo sulla scorta di indizi, in base all'art. 38, comma quarto del D.P.R. n. 600 del 1973, implica l'utilizzo di coefficienti presuntivi e, pertanto, legittima il riferimento a redditometri anche se contenuti in decreti ministeriali successivi, vertendosi in materia non di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di valutazione di pertinenza nel caso in esame, in mancanza di circostanze di segno contrario, di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo dell'elaborazione".

(34) Così testualmente Cass. sez. I, 11 ottobre 1997 n. 9894 ribadendo che "se è vero che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'amministrazione finanziaria – nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova – dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, è altrettanto vero – però – che il contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fatti, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano". Analogamente per Cass. sez. I, 22 agosto 1997 n. 7867 "in tema di imposte sui redditi, ai fini della determinazione del reddito di impresa, è onere del contribuente e non dell'ufficio finanziario documentare l'esistenza dei costi deducibili, trattandosi di una componente negativa del reddito la cui effettività deve essere dimostrata dal contribuente tramite la contabilità di cui egli, e non l'ufficio, dispone. Una volta dimostrata l'esistenza della voce addotta come costo (e discorso analogo vale per le rimanenze o giacenze), spetterà all'ufficio – che intenda rettificare il reddito provando la diversità dei corrispettivi reali da quelli dichiarati – spiegare le ragioni per le quali quella voce debba considerarsi indeducibile, perchè, ad esempio, non di competenza dell'esercizio o non inerente l'attività di impresa". Ancora più rigorosa circa l'onere probatorio in capo al contribuente in relazione ai costi deducibili è Cass. sez. tributaria 8 ottobre 2001 n. 12330, secondo cui "in tema di imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'esistenza di una regolare contabilità impedisce soltanto il ricorso ad accertamento sintetico (art. 39 del D.P.R. n. 600/73), ma non impone all'Amministrazione finanziaria di riconoscere l'esistenza di costi registrati nelle scritture contabili o la loro inerenza, atteso che l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, ivi compresi i requisiti della inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi, non incombe all'amministrazione finanziaria, ma al contribuente che invoca la deducibilità". Di analogo tenore Cass. sez. trib. 30 ottobre 2001 n. 13478 secondo cui "in tema di accertamento delle imposte

Motivazione e prova indiziaria. Nell'ambito del contenzioso tributario risulta molto frequente il ricorso alla prova indiziaria, cioè quella basata su presunzioni derivanti da elementi gravi, precisi e concordanti.

Appare in proposito opportuno rimarcare il fatto che la valutazione dei vari indizi deve essere compiuta complessivamente, nella loro compresenza ed interazione reciproca, e non singolarmente gli uni isolati dagli altri. Occorre anche ricordare che si ritiene valida e sufficiente la presunzione semplice quando il fatto ignoto desunto si presenti come una conseguenza di quello noto accertato in giudizio secondo canoni di ragionevole probabilità, e non già di assoluta certezza, potendo quindi il relativo accertamento presentare qualche margine di opinabilità (35).

Il Dispositivo – Modificabilità. La parte precettiva della sentenza è costituita dal dispositivo.

A differenza di quanto stabilito dall'art. 20 del DPR 636/72, non è più previsto il deposito in segreteria del dispositivo sottoscritto subito dopo la deliberazione. Nell'attuale sistema quindi, analogamente a quanto avviene nel rito civile ordinario, il dispositivo redatto dopo la deliberazione e prima della pubblicazione della sentenza rimane atto interno, che come tale può essere

sui redditi, la prova della deducibilità dal reddito di impresa del costo relativo all'acquisto di beni normalmente non necessari né strumentali all'esercizio dell'azienda incombe sulla società contribuente, cui spetta di dimostrare l'inerenza dell'acquisto all'attività svolta dalla società (Nella specie trattavasi dell'acquisto di due fuoristrada)".

(35) Secondo Cass. sez. II, 14.9.1999 n. 9782 "perchè possa ritenersi correttamente desunta una presunzione semplice è sufficiente che i fatti sui quali essa si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignoto come una conseguenza del fatto noto, già accertato in giudizio, alla stregua di canoni di ragionevole probabilità, dovendosi cioè ravvisare una connessione fra la verifica del fatto già accertato e quella del fatto ancora ignoto secondo regole di esperienza che convincano il giudice circa la probabilità e verosimiglianza della verifica del secondo quale conseguenza del primo, potendo, dunque, il relativo accertamento presentare qualche margine di opinabilità, poichè il procedimento logico di deduzione non è quello rigido che è imposto, viceversa, in caso di presunzione legale". Esempiarmente Cass. sez. I, 22 marzo 2001 n. 4168 precisa che "in tema di presunzioni, il requisito della gravità si riferisce al grado di convincimento che le presunzioni sono idonee a produrre e a tal fine è sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica; il requisito della precisione impone che i fatti noti, da cui muove il ragionamento probabilistico, ed il percorso che essi seguono non siano vaghi ma ben determinati nella loro realtà storica; con il requisito della concordanza si prescrive che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto; la scelta dei fatti noti che costituiscono la base della presunzione e il giudizio logico con cui si deduce l'esistenza del fatto ignoto sono riservati al giudice di merito e sottratti al controllo di legittimità, in presenza di adeguata motivazione".

modificato nel testo della sentenza depositata qualora ricorrano giustificate ragioni, perché ad esempio sopravvenga una nuova normativa applicabile alla fattispecie o perché semplicemente ci si accorga di un errore precedentemente commesso in sede deliberativa.

Determinatezza. Nella prassi del contenzioso è frequente l'uso di formule dispositive generiche e scarse, del tipo "accoglie il ricorso" o "rigetta il ricorso", oppure "si conferma" o "si annulla l'accertamento impugnato".

Questo tipo di dispositivi può ritenersi sufficiente in caso di annullamento per illegittimità formale dell'atto impositivo, che travolge l'atto stesso, o in caso di totale convalidazione dell'operato dell'ufficio, ma si rivela inadeguato e fonte di ulteriori questioni nei casi di fondatezza solo parziale della pretesa tributaria contestata o di presenza di pretese accessorie di contenuto articolato e variabile.

Ricordando quanto detto in precedenza sulla natura di giudizio tributario, in tutti questi casi la sentenza dovrebbe nella stessa parte dispositiva procedere alla determinazione dell'imposta accertata come dovuta e dei relativi accessori, quali interessi e sanzioni, e non limitarsi ad un annullamento parziale dell'atto.

Questa operazione è altamente opportuna, se non necessaria, per consentire di dare una adeguata esecuzione alla sentenza stessa senza incorrere in nuove contestazioni originate dalla esigenza di determinare in concreto l'entità degli importi riconosciuti solo genericamente ed indirettamente con la sentenza.

Si consideri ad esempio che molte volte i ricorsi non sono puntuali nell'esposizione delle censure e delle conclusioni, spesso commiste fra loro o proposte in via alternativa o subordinata, sicché il rinvio al ricorso operato per *relationem* in dispositivo non consente una univoca determinazione di cosa e quanto eseguire in base alla sentenza.

Altre volte poi una formulazione generica del dispositivo di accoglimento parziale genera l'impossibilità di eseguire la sentenza.

Si pensi ad esempio al caso delle sanzioni, quando queste siano stabilite in modo proporzionale all'imposta evasa ma variabili fra un minimo ed un massimo edittale, dove l'accoglimento parziale del ricorso comportando una riduzione della imposta rispetto quella accertata dall'Ufficio comporta anche una riduzione della sanzione irrogata, che dovrà essere anche concretamente rideterminata con valutazione discrezionale nell'ambito della fascia edittale stabilita dalla legge.

La stessa situazione di incertezza in sede esecutiva conseguente ad un dispositivo generico si riscontra spesso nei casi di richiesta di rimborso da parte del contribuente, in cui molte volte si pongono problemi di quantificazione

e decorrenza degli interessi ovvero dei vari tipi di interessi – anche anatocistici – riconosciuti o di compensazioni già intervenute con l'erario.

Condanna alle spese. Un altro punto del dispositivo rispetto al quale si riscontra una diffusa negligenza da parte dei giudici tributari riguarda la condanna della parte soccombente alla rifusione delle spese, prevista nel nuovo contenzioso dall'art. 15 del D.L.vo 546/92 ma spesso ignorata o risolta apoditticamente con la compensazione fra le parti tanto da costituire una prassi più volte stigmatizzata dallo stesso Consiglio di presidenza della giustizia tributaria (36).

La condanna alle spese è consentita anche nei processi pendenti iniziati sotto il vecchio contenzioso, come precisato da una recente pronuncia della Cassazione (37).

È opportuno ricordare che la condanna al pagamento delle spese di lite può legittimamente essere emessa a carico della parte soccombente anche d'ufficio, in mancanza di un'esplicita richiesta della parte vittoriosa od in assenza del deposito della nota spese (38), salva sempre la possibilità di compensazione totale o parziale delle spese fra le parti in caso di soccombenza reciproca o in presenza di altri giusti motivi, come consentito dall'art. 92 c.p.c., cui rinvia l'art. 15 del D.L.vo 546/92.

Occorre in proposito sottolineare come costituisca principio pacifico in giurisprudenza il fatto che non integra il presupposto della soccombenza, neppure reciproca, la riduzione – anche sensibile – della somma oggetto della pretesa e che la resistenza alla pretesa di controparte perché eccessiva o solo in parte fondata, anche quando trovi successo nella statuizione giurisdizionale che la riconosca solo parzialmente, non per questo si trasforma in pretesa di natura riconvenzionale rispetto alla quale sia ravvisabile una posizione di

(36) La questione appare significativa e rilevante, tanto da aver dato luogo a reiterate osservazioni da parte dello stesso Consiglio di presidenza della giustizia tributaria nell'ambito delle periodiche relazioni al Ministro delle finanze. Si è infatti constatata “una diffusa riluttanza delle commissioni tributarie a condannare la parte soccombente al pagamento delle spese del giudizio, indipendentemente dalla circostanza che soccombente sia l'Amministrazione o il contribuente” riscontrandosi poi anche una confermata tendenza “alla compensazione delle spese processuali da parte delle commissioni, in particolare provinciali, non solo in ipotesi di incertezze interpretative ma persino quando una parte è del tutto soccombente” secondo una prassi che “non può essere condivisa, in quanto si risolve in una incentivazione del contenzioso”: cfr. Relazione del Consiglio di presidenza al Ministro delle finanze sull'andamento della giustizia tributaria per il periodo 1.4.1996- 31.12.1998 approvata nella seduta del 27.4.1999 e Relazione per il periodo 1.1.1999- 31.12.1999 approvata nella seduta del 19.9.2000.

(37) Cfr Cass. sez. tributaria 1 giugno 2001 n. 7420.

(38) Per tutte, pacificamente, Cass. Sez. Unite 10 ottobre 1997 n. 9859.

soccombenza reciproca (39), salva sempre la possibilità di disporre la compensazione ritenendosi con ciò integrato un “giusto motivo”.

In relazione alla particolare natura del giudizio tributario l'applicazione di tali principi al contenzioso in questione potrebbe risultare significativa nel caso, piuttosto frequente, di riduzione della pretesa impositiva come accertata in giudizio rispetto a quella indicata nell'atto di accertamento impugnato dal contribuente.

Come in precedenza esposto, il processo tributario non è infatti annoverabile tra quelli di “impugnazione – annullamento” ma tra quelli di “impugnazione – merito”, con la conseguenza che il giudice, il quale ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve, scendendo nel merito, quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dal *petitum* delle parti. Ciò potrebbe comportare la conseguenza che qualora all'esito del contenzioso la pretesa tributaria avanzata dall'amministrazione risulti in qualche misura fondata, pur se in termini inferiori a quelli indicati nell'accertamento impugnato, essa non dovrebbe ritenersi soccombente ed essere condannata al pagamento delle spese, che dovrebbero invece gravare sulla controparte (salva compensazione per giusti motivi), essendo comunque stata accertata in giudizio la sussistenza di una fondata pretesa impositiva lasciata insoddisfatta dal contribuente (40). Ed identico argomento dovrebbe svolgersi in favore del contribuente nel caso in cui questo avanzi sostanzialmente una richiesta di rimborso, riconosciuta poi fondata dal giudice tributario anche se in grado minore rispetto a quanto preteso.

Per quanto concerne la compensazione delle spese per giusti motivi, la possibilità e la misura di tale forma di compensazione rientra nella valutazione affidata al potere discrezionale del giudice del merito, insindacabile in sede di legittimità salvo che tale giudice – il quale, peraltro, non è tenuto ad una specifica motivazione – abbia indicato motivi illogici o erronei (41).

(39) Cfr. da ultimo Cass. sez. I, 23 giugno 2000 n. 8532; Cass. sez. III, 3 marzo 1994 n. 2124; Cass. 2653/94 *cit.*

(40) Ciò esattamente si verifica nel giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo, situazione per molti profili simile a quella rappresentata. Secondo la unanime Cassazione, infatti, la parte opposta che in seguito al giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo risulti vittoriosa per effetto dell'accoglimento anche solo parziale della sua pretesa non può subire la condanna al pagamento delle spese processuali sostenute dalla controparte, restando il parziale accoglimento dell'opposizione rilevante solo agli effetti della compensazione per giusti motivi, cfr. per tutte Cass. 9 aprile 1986 n. 2493, Cass. 21 marzo 1983 n. 1977, Cass. 19 febbraio 1993 n. 2019.

(41) Per tutte Cass. 6 giugno 1996 n. 5275. Sono stati ritenuti illogici come motivi di compensazione, ad esempio, la mera generica giustificazione della “peculiarità della causa”, la circostanza di “non gravare eccessivamente la parte con le spese”, l'aver ritenuto la incertezza

Sottoscrizione. Ultimo requisito della sentenza è l'indicazione della data della deliberazione e la sua sottoscrizione da parte del presidente del collegio e dell'estensore, ovvero del solo presidente se costui risulti essere anche l'estensore della motivazione.

L'indicazione nella sentenza della data di deliberazione (che non è quella del deposito e pubblicazione, di natura essenziale in quanto segna il momento di acquisto di rilevanza esterna dell'atto) non è considerata elemento essenziale e la sua mancanza non integra gli estremi di alcuna ipotesi di nullità, configurandosi come mero errore materiale emendabile secondo la procedura prevista dagli artt. 287, 288 c.p.c. (42).

La sottoscrizione del presidente e dell'estensore è invece un requisito essenziale della sentenza, che solo con esso acquista giuridica esistenza e la cui mancanza – pur involontaria – rende di per sé nulla insanabilmente la sentenza medesima per difetto di un elemento costitutivo, senza che possa avviarsi né con il procedimento di correzione degli errori materiali né tantomeno con la rinnovazione della pubblicazione da parte dello stesso organo che – emessa la pronuncia – ha ormai esaurito la sua funzione giurisdizionale (43).

o controversia della questione che però non era stata dedotta come motivo di gravame. Per analogo profilo secondo Cass. sz trib. 23 agosto 2001 n. 11233 “pur dovendosi escludere che ad integrare un’obbiettiva incertezza sulla portata di una norma sia sufficiente di per sé una sua formulazione letterale in modo non assolutamente chiaro ovvero l’assenza nell’esegesi della medesima di un orientamento giurisprudenziale, al quale il destinatario del precetto possa conformare la propria condotta (ed infatti è in ogni caso onere dello stesso la ricerca dell’interpretazione più conforme alla lettera ed alla ratio legislativa), l’errore assume sicuramente rilievo, al fine della dichiarazione di non applicabilità da parte della commissione tributaria, ai sensi dell’art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, delle sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie, quando la disciplina normativa si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l’equivocità del loro contenuto derivante da elementi positivi di confusione.

(42) Cfr. Cass. sez. II, 3.12.1999 n. 13505.

(43) Cass. sez. III, 29.5.2001 n. 7275.