

# I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

*Relatore:*

Dott. Achille MELONCELLI

Giudice presso la Commissione Tributaria Regionale del LAZIO

## 1. *I dati normativi*

I dati normativi riguardanti i poteri istruttori della Commissione tributaria si distinguono in dati normativi diretti, in quanto si riferiscono espressamente ai poteri istruttori, e in dati normativi indiretti, quali sono quelli che sono utilizzati in sede di interpretazione sistematica.

I primi si riducono all'art. 7 DLgs 31 dicembre 1992, n. 546,<sup>1</sup> che si intitola "Poteri delle commissioni tributarie", ma che si occupa, poi, a parte il potere di disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali illegittimi (art. 7.5. CPT), di disciplinare solo i poteri istruttori delle Commissioni tributarie. Tra i dati normativi diretti vanno annoverati anche gli art. 32.1, 22.4, 23.2, 23.3, 24.1 e 58 CPT.

I secondi sono tutti quelli che potenzialmente si connettono ai dati normativi diretti, secondo un rapporto di varia vicinanza, come risulterà nel corso dell'esposizione. Ma tra questi vanno ricordati soprattutto quelli di rango gerarchico superiore, come l'art. 111 Cost. nel testo della legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, e quelli di contenuto generale, come la legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), e gli atti normativi di modifica del processo amministrativo (decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 80, e legge 21 luglio 2000, n. 205).

## 2. *Il ricorso al metodo di analisi per struttura e per funzione.*

Per illustrare il potere istruttorio delle Commissioni tributarie propongo di usare il metodo di analisi per struttura e per funzione, che, oltre ad essere consolidato nella ricerca giuridica, è, credo, nuovo quanto all'applicazione al nostro tema. La coppia concettuale di contrasto serve a mettere in luce tutti

---

(1) Il DLgs 31 dicembre 1992, n. 546, Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, verrà indicato d'ora in poi nel testo con l'acronimo "CPT" di "Codice processuale tributario".

gli aspetti, anche quelli che tendono a rimanere in ombra, e a connetterli in maniera tale da individuare compiutamente il regime di un istituto. In via di prima approssimazione possiamo ben dire che ogni istituto giuridico è conformato in un determinato modo perché deve conseguire un determinato fine: ha una struttura perché deve svolgere una data funzione. Se, ancora in prima approssimazione, la struttura è strumentale rispetto alla funzione, in una visione anche di poco più raffinata non è difficile prevedere che non è solo la struttura a condizionare la funzione, ma è anche la seconda che modella la prima.

Oggetto della nostra analisi è il “potere istruttorio” della Commissione tributaria. Il potere è una situazione giuridica soggettiva dinamica, strumentale rispetto ad un *munus*, ad una situazione giuridica soggettiva statica di dovere e la sua struttura è ricavabile dalla norma giuridica che lo prevede e che lo inserisce nel rapporto giuridico da essa regolato. E se la norma giuridica ha una struttura che, a parte gli elementi standardizzati, varia a seconda dell’oggetto, del contenuto di specie e del destinatario, altrettanto accade per il potere della Commissione tributaria che essa regola e che consente alla Commissione tributaria di erogare quell’energia giuridica che conduce all’adozione dell’atto.

La parola “istruttoria”, poi, indica il fine del potere, che è un potere processuale, cosicché il fine del potere da esaminare è quello dell’istruttoria processuale. Così formulato, il fine è, tuttavia, ancora di livello generale e lo si specifica precisando che è un potere istruttorio processuale tributario, secondo l’intero sistema del processo tributario, il quale si colloca nel genere del sistema processuale complessivo, inserito a sua volta nell’ambito dell’intero ordinamento. Per questa via la funzione assume un ruolo determinante nell’interpretazione della struttura.

Le considerazioni esposte inducono a partire dagli aspetti funzionali di un istituto, i quali si presentano sotto le tre specie degli effetti, della funzione e del fondamento. Solitamente si seguono due ordini di ricerca: l’interprete va dalla struttura agli effetti dell’istituto, attraverso gli effetti ne individua lo scopo e, dunque, la funzione e da questa, individuando le ragioni per le quali ad un istituto è assegnata una data funzione, si identifica anche il suo fondamento, che coincide con la linea di demarcazione degli interessi dei soggetti legati dal legislatore in rapporto giuridico. Il legislatore segue il percorso inverso: dal fine, che egli è in grado di scegliere in maniera relativamente libera, seleziona gli interessi, li gradua, li modella e li connette, determinando così lo scopo, gli effetti e la struttura di un determinato istituto. Seguiamo anche noi la stessa sequenza del legislatore, perché essa consente una migliore visione d’insieme e perché, comunque, anche ove si seguisse il percorso inverso, solo fine e fondamento consentono di ben concepire la struttura.

### *3. I profili funzionali dell'istruttoria processuale tributaria.*

#### *3.1. Il fondamento.*

Nell'organizzare il processo tributario il legislatore non può non tener conto della forma dello Stato e della sua genesi storica. La nascita dello Stato parlamentare rappresentativo trae occasione, com'è noto, dal conflitto tra i governanti e i governati in ordine al prelievo coatto di danaro. Le ulteriori vicende della formazione dello Stato moderno combinano, poi, controllo preventivo del prelievo e tutela dei diritti, patrimoniali e no, e sfociano nello Stato di diritto del secolo XIX, dal quale è derivata anche la forma del nostro Stato.

Ferma la coattività del prelievo e data la legittimazione democratica rappresentativa alla coazione nel prelievo per il concorso alle spese pubbliche, il rapporto giuridico tributario deve svolgersi secondo le regole proprie dello Stato di diritto, tra le quali figura anche la giurisdizionalità dei tributi. Dunque, per quel che riguarda lo Stato italiano repubblicano, il processo tributario ha la propria radice nell'art. 2 Cost., nella separazione della sfera dei soggetti governati da quella dei governanti e nella subordinazione del settore patrimoniale della prima all'interesse pubblico, che è dovere dei governanti perseguire, ma solo per il tramite della legge, preventiva generale ed astratta, e solo con la garanzia successiva del controllo del giudice. E si ha garanzia giurisdizionale solo se il giudice opera come terzo, con poteri incisivi sull'oggetto di accertamento, e in posizione di imparzialità rispetto a parti paritariamente operanti in giudizio.

Considerata questa origine storica e tenuto conto delle scelte costituzionali del 1947 e di quelle recenti del 1999, secondo cui <<La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge>> (art. 111.1 Cost.) e <<Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale>> (art. 111.2.1 Cost.), anche il processo tributario ne risulta fortemente condizionato, così come ne risulta condizionato l'interprete, il quale è vincolato a leggere le norme tributarie in modo che il processo tributario risulti conformato ai principi costituzionali e in modo da non discostarsi, in ragione della specialità, dal modello generale del processo ordinario disegnato dal Costituente e dal legislatore costituzionale, se non nella misura strettamente necessaria e comunque ragionevolmente consentita.

Dato il fondamento del processo tributario che s'è individuato, esso non può che avere natura dispositiva, sia per quel che riguarda la delimitazione del suo oggetto sia per quel che riguarda la delimitazione dei temi di prova. Non a caso a questa conclusione si è giunti nell'interpretazione sia dell'art. 35

DPR 26 ottobre 1972, n. 636, sia dell'art. 7 CPT, che ha, peraltro, consentito il rafforzamento del principio della domanda.

Fermo il principio dispositivo, esso è oggi, in forza dell'art. 7.1 CPT, accolto in maniera più ampia rispetto al precedente regime, in una duplice direzione. Da un lato, il limite del potere istruttorio delle Commissioni tributarie <<ai fatti dedotti dalle parti>> pone a carico del contribuente l'onere di allegazione, assente nel regime precedente, con la conseguente possibilità di renderli oggetto di accertamento in aggiunta ai fatti non allegati, ma risultanti dagli atti di causa. Dall'altro lato, tutti i poteri istruttori delle Commissioni tributarie, e non solo quelli previsti dall'art. 7.1 CPT, in cui si fa espresso riferimento ai fatti dedotti dalle parti, sopportano la duplice limitazione derivante dalla vigenza del principio dispositivo. Ciò si riflette, come si vedrà, sul limite all'esercizio d'ufficio dei poteri istruttori, con particolare riguardo al punto fino al quale le Commissioni tributarie possono spingersi nel disporre di propria iniziativa l'acquisizione di prove, non richieste da alcuna delle parti, ma rilevanti o necessarie per l'accertamento dei fatti da esse dedotte in giudizio. Infatti, se si ritiene che il rinvio operato dall'art. 1.2 CPT al CPC comprenda anche l'art. 115 cpc, secondo il quale il giudice deve basare la sua decisione sulle prove proposte dalle parti, si accoglie apertamente il principio dispositivo. La regola è, dunque, l'iniziativa probatoria delle parti, rispetto alla quale si pone come deroga la disponibilità d'ufficio dei mezzi istruttori.

Che i poteri istruttori ex art. 7 CPT siano esercitabili d'ufficio è comunemente ammesso, perché la regola della disponibilità delle prove è fissata dalla combinazione dell'art. 1 CPT e dell'art. 115 CPC e perché l'art. 7 CPT si pone come un caso di deroga al principio dispositivo, anche se solo implicitamente formulato. Il carattere derogatorio deriva sia dal fatto che l'art. 7 CPT disciplina le attività istruttorie come attività propria delle Commissioni tributarie e non come attività delle parti, nell'esercizio di poteri propri delle Commissioni tributarie e non di poteri spettanti alle parti, sia dal fatto che l'unico riferimento ad iniziativa delle parti è quello operato nel primo comma per affidare loro solo il compito di delimitare i fatti da provare. Inoltre, il carattere derogatorio della disponibilità ufficiosa dei mezzi istruttori è non solo basato sul fondamento del processo tributario nella forma dello Stato di diritto, ma è confermato dal ruolo meramente secondario integrativo che ad esso è riservato dallo stesso CPT, quando, nell'art. 22.4 regola il deposito di documenti e nell'art. 23.3 prevede che la parte resistente indichi nelle controdeduzioni le prove di cui intende avvalersi.

I poteri istruttori delle Commissioni tributarie sono, dunque, strumentali rispetto alla tutela del diritto di difesa delle parti e non possono essere esercitati per svolgere indagini autonome. Nei limiti del controllo e dell'integrazione degli elementi introdotti dalle parti, solo quando il materiale probatorio

raccolto non sia sufficiente per decidere con certezza e quando siano già stati individuati degli elementi idonei a superare il dubbio, la loro acquisizione d'ufficio è giustificata. Il «fine istruttorio» giustifica tale acquisizione e la limita a quegli elementi, risultanti dagli atti del processo e necessari per l'accertamento dei fatti di causa. Vi rientrano, pertanto, come acquisibili d'ufficio, le prove cui le parti si siano riferite senza chiederne formalmente l'assunzione e le prove la cui esistenza emerga dagli atti processuali, comprese le risultanze di altre prove.

La natura dispositiva del processo tributario si riflette sull'onere della prova e sulla sua ripartizione tra le parti. Posto, in linea di principio che, quando inizia il processo tributario, le prove dei fatti, su cui l'Ufficio ha fondato la sua pretesa, siano state già raccolte in sede procedimentale amministrativa, esse devono essere prodotte in giudizio dall'Ufficio che se le veda contestare dal contribuente ricorrente. Il contribuente, dal canto suo, è tenuto a produrre le prove contrarie a quelle dell'Ufficio, cioè le prove idonee a dimostrare i fatti impeditivi, modificativi od estintivi della pretesa tributaria e i fatti che giustificano una riduzione quantitativa dell'oggetto (oneri deducibili) o del contenuto dell'imposta (detrazioni di imposta). Se il ricorso al giudice tributario ha per oggetto un indebito, di cui il contribuente chiede la ripetizione, è il soggetto passivo del rapporto giuridico tributario che deve dimostrare sia l'effettuazione del pagamento non dovuto sia la verifica dei fatti che lo rendono indebito. Ma, se, in questo ambito processuale, sorge controversia sui fatti costitutivi del rapporto giuridico tributario, la loro prova deve essere fornita dall'Ufficio.

Questo semplice schema è quello che si chiama onere della prova in senso soggettivo, perché si riferisce alle attività che le parti hanno l'interesse di compiere per far valere le proprie ragioni e per vedersene riconoscere dal giudice. Se, poi, permanendo una qualche incertezza sui fatti controversi, la Commissione tributaria disponga dei poteri istruttori di cui è titolare e, ciononostante, permanga l'incertezza, o se la Commissione tributaria decida di non integrare le prove delle parti, si pone il problema dell'onere della prova in senso oggettivo: il giudice, assumendo i fatti non provati come insussistenti, decide, in base al diritto sostanziale, in senso sfavorevole alla parte che avrebbe tratto vantaggio dalla dimostrazione della loro esistenza.

Risulta così delineata la linea di demarcazione degli interessi del soggetto contribuente e dell'autorità amministrativa finanziaria, che, sul piano processuale tributario, è stata tracciata dal legislatore in sede di attuazione del principio costituzionale dello Stato di diritto. Di questo complesso bilanciamento di interessi, che costituisce il fondamento dell'istituto del potere istruttorio del giudice tributario, si deve tener conto nell'esaminare gli altri aspetti funzionali dell'istituto, cioè la funzione, o scopo, e gli effetti.

### 3.2. *La funzione dell'istruttoria processuale tributaria.*

La natura giurisdizionale della Commissione tributaria e della sua attività comporta un'interpretazione della disposizione contenuta nell'art. 7 CPT adeguata al fondamento del potere istruttorio, che necessariamente supera la lettera delle formulazioni normative, nel senso che i poteri della Commissione tributaria, che pure sono i medesimi di quelli di cui è titolare l'Ufficio tributario, sono orientati verso il diverso fine costituito dalla verifica dei risultati dell'istruttoria amministrativa, ripercorrendo il cammino già seguito dall'Ufficio e controllando se non siano fondate le censure avanzate dal ricorrente. In altri termini, i poteri hanno la medesima struttura, ma la loro funzione è diversa.

Del resto che la funzione sia diversa risulta dalla stessa lettera dell'art. 7 CPT, che, nell'attribuire alle Commissioni tributarie gli stessi poteri dell'Ufficio, li vincola al perseguimento di «fini istruttori», processuali, bisogna aggiungere. Lo scopo istruttorio processuale comporta che il potere istruttorio può essere esercitato dal giudice solo per ricercare la verità dei fatti dedotti in giudizio dalle parti e non per ricercare nuovi fatti, acché è compito che spetta, nella fase di attuazione della norma tributaria, ai soggetti, attivo e passivo, del rapporto giuridico tributario. In sintesi la funzione dell'istruttoria processuale tributaria consiste nel controllare i risultati dell'istruttoria procedimentale amministrativa, reiterando le indagini già compiute dall'Ufficio e accertando l'esistenza dei vizi ipotizzati dal ricorrente, con finalità giurisdizionali di merito. È, quindi, escluso qualsiasi ruolo suppletivo dell'istruttoria amministrativa o aggiuntivo rispetto ad essa.

La funzione dell'istruttoria nel processo tributario di merito è quella di raccogliere le prove necessarie per risolvere le questioni di fatto proposte dalle parti. Ciò spiega perché, poi, nel processo tributario di legittimità l'istruttoria abbia un'altra funzione. La distinzione si chiarisce meglio tenendo conto del concetto di istruttoria del procedimento in generale, come attività tendente ad acquisire la conoscenza strumentale rispetto alla decisione, indipendentemente dal fatto che anche la decisione abbia, poi, come contenuto di genere una conoscenza, come accade per la sentenza del giudice, la quale è una dichiarazione di giudizio. Dunque, l'istruttoria di cui ci occupiamo ha per oggetto dei fatti e i relativi poteri mirano a fare acquisire la conoscenza della specie della scienza intorno a fatti.

E' chiaro che le affermazioni precedenti presuppongono che, sulla base del fondamento dei poteri istruttori, la strumentalità dell'istruttoria processuale rispetto all'istruttoria amministrativa discende dalla terzietà e dall'imparzialità del giudice tributario, rispetto ai governanti e ai governati. Essa mira, dunque, solo a controllare e, al più, a integrare gli elementi raccolti in se-

de amministrativa, ma non gode di alcuna autonomia rispetto all'istruttoria amministrativa e all'attività privata.

In senso contrario all'autonomia dell'istruttoria processuale tributaria dall'istruttoria tributaria amministrativa e per la sua funzione ridotta al controllo della seconda valgono i seguenti argomenti specificativi:

1) le esigenze di garanzia del contribuente, che vincolano l'Ufficio ad acquisire la conoscenza di fatti quantitativamente e qualitativamente sufficienti a giustificare l'adozione dell'atto impositivo;

2) le regole sulla motivazione (art. 42 DPR 29 settembre 1973, n. 600; art. 56 DPR 26 ottobre 1972, n. 633; art. 3 L. 7 agosto 1990, n. 241; art. 7 L. 27 luglio 2000, n. 212);

3) l'inammissibilità della motivazione astratta, che consentirebbe di introdurre solo in giudizio fatti non considerati in sede istruttoria.

Gli argomenti contrari, che possono essere cioè adottati a sostegno dell'autonomia dell'istruttoria processuale tributaria dall'istruttoria amministrativa e ai quali si può solo accennare, non meritano di essere condivisi:

1) la natura pubblica degli interessi connessi ai rapporti giuridici tributari;

2) la genesi *ex lege* dell'obbligazione tributaria;

3) la corrispondenza tra poteri istruttori degli uffici tributari e poteri istruttori della Commissione tributaria;

4) la tesi della legittimità della motivazione astratta.

Questo orientamento, già manifestatosi nella vigenza del precedente rito, potrebbe essere seguito anche con il nuovo rito, non potendosi invocare in senso contrario né l'art. 23.3 CPT né i limiti all'esercizio del potere istruttorio ex art. 7 CPT.

In conclusione, l'istruzione processuale non è indipendente da quella amministrativa. Non si ammette una nuova e diversa istruttoria affidata al giudice, il quale si limita a ripercorrere il cammino già svolto dall'Ufficio in sede amministrativa, soffermandosi a controllare gli aspetti evidenziati dal ricorrente nella sua impugnazione.

La genericità delle disposizioni del CPT discenderebbe, secondo alcuni, dalla variabilità delle esigenze di integrazione degli elementi precostituiti rispetto al processo, in dipendenza delle varie specie di accertamento, salvo, poi, far valere, esattamente, il principio per il quale la cognizione della Commissione tributaria sulle questioni di fatto presuppone che l'ufficio abbia comunque raccolto in sede procedimentale amministrativa prove sufficienti per l'emanazione dell'atto.

D'altra parte, come l'istruttoria processuale non è la sede per riconosce-

re all'Ufficio una seconda *chance* per ricercare i fatti tributariamente rilevanti, così non è nemmeno la sede per esonerare il contribuente dall'onere, o dagli obblighi, di preconstituirsì le prove già in sede di attuazione fisiologica delle norme tributarie, cioè nella gestione del rapporto giuridico tributario in sede amministrativa, per esonerarlo dall'onere di introdurre nel processo le prove documentali di cui egli disponga e di individuare quelle da costituire, cioè da formare in sede processuale.

Anzi, per la verità, l'istruttoria processuale, a parte le preclusioni ad avvalersi di mezzi di prova non utilizzati in sede amministrativa (rifiuto di fornire documenti scritture contabili eccetera (art. 52.1 DPR 26 ottobre 1972, n. 633); rifiuto di fornire informazioni e non rispondendo ai questionari), è la sede nella quale il contribuente può far confluire tutte le prove di cui disponga.

Secondo alcuni, anche l'Ufficio, soddisfatta l'esigenza della concretezza minima della motivazione dell'atto impositivo tributario, potrebbe in giudizio dedurre nuove prove, non menzionate nell'atto impugnato e delle quali sia venuto in possesso successivamente. La tesi non può essere condivisa per le ragioni che saranno esaminate a proposito della motivazione astratta. Si può anticipare per ora che l'oggetto che fa parte del ragionamento resta fissato dalla motivazione con la sua specificazione dei fatti probatori.

In altri termini, il potere istruttorio ex art. 7 CPT non è un potere sostitutivo, o di supplenza, per gli inadempimenti di vincoli probatori extraprocessuali né dall'Ufficio né del contribuente. Prima di esercitare il potere ex art. 7 CPT, la Commissione tributaria deve, pertanto, verificare se la mancanza o insufficienza delle prove fornite dalle parti e disponibili in causa sia dovuta ad un loro comportamento deviante per inosservanza dei vincoli di preconstituzione extraprocessuale delle prove..

La funzione di controllo integrativo dei poteri istruttori processuali delle Commissioni tributarie comporta che essi assumono per oggetto solo i fatti introdotti dalle parti con lo scopo di eliminare l'incertezza che gravi su di essi. Da un lato, dunque, le parti devono aver indicato con esattezza le prove necessarie all'accertamento giudiziale, oppure, dall'altro, tali prove devono risultare ben evidenziate dagli atti processuali.

La funzione di mero controllo integrativo dei poteri istruttori della Commissione tributaria non è pregiudicata dalla loro corrispondenza con i poteri istruttori dell'Ufficio. Infatti, si tratta di due organi completamente diversi: amministrativo il secondo e giurisdizionale il primo. Ne deriva che la Commissione tributaria non potrebbe disporre alcun supplemento di indagine primaria né per cercare prove critiche, cioè per cercare fatti sui quali costruire prove presuntive, mentre alle presunzioni la Commissione tributaria può ricorrere solo in sede di ragionamento per desumere dalle circostanze risultanti dagli atti processuali l'esistenza o inesistenza di altri fatti.

Il presupposto per l'esercizio del potere ex art. 7 CPT è il giudizio di insufficienza del materiale probatorio fornito dalle parti o comunque già disponibile.

Il giudice tributario, infatti, potrebbe adottare una di queste soluzioni:

1) limitarsi a prendere atto delle prove fornite dalle parti e a trarre le conseguenze della loro insufficienza o della mancanza di altre prove a carico della parte, che, avendo interesse a dimostrare la sussistenza del fatto controverso, non si è sufficientemente attivata;

2) decidere mediante presunzioni;

3) acquisire prove storiche, esercitando i poteri ex art. 7 CPT.

La scelta tra una delle tre soluzioni dipende dalla soluzione che si è data al problema della funzione dell'istruttoria processuale nel senso della sua strumentalità rispetto all'istruttoria amministrativa. Al riguardo non è senza influenza il problema delle situazioni giuridiche soggettive delle parti nel processo, rispetto alle quali ci si domanda se e fino a qual punto esse possono avanzare la pretesa ad ottenere l'assunzione delle prove richieste. Tali problemi coinvolgono il sistema, perché la loro soluzione presuppone una scelta sulla natura dello stesso processo tributario.

In base all'art. 24 Cost. e all'art. 115 CPC le parti del processo tributario sono titolari di un diritto alla prova, che è fornito:

a) del potere di proporre, far ammettere e assumere tutte le prove necessarie a dimostrare i fatti allegati;

b) del potere di ottenere dal giudice l'esame delle prove proposte e la loro valutazione, attraverso idonea motivazione della sentenza.

In una prima ipotesi la parte dispone della prova documentale. Intanto le parti possono produrre in giudizio qualsiasi documento, che, in quanto sia rilevante per la controversia, deve essere tenuto presente dalla Commissione tributaria, che ne dà conto nella motivazione della sentenza.

In una seconda ipotesi la parte non dispone della prova necessaria per dimostrare la fondatezza delle proprie ragioni. In questo caso la parte chiede al giudice di esercitare i poteri istruttori ex art. 7 CPT. La sua richiesta attiva il potere di valutazione del giudice di ammissibilità della prova, con riguardo sia alla sua idoneità (ma non alla sua necessità), al fine della decisione, sia alla mancanza di prove idonee alternative (documenti o presunzioni). Se tale duplice valutazione si conclude positivamente, la Commissione tributaria dispone l'acquisizione della prova. Anzi, la Commissione tributaria deve disporre l'acquisizione della prova, perché altrimenti si lederebbe il diritto di difesa della parte.

Quanto all'esercizio d'ufficio del potere istruttorio, che corrisponde ad una caratteristica del processo inquisitorio, esso è consentito dall'art. 7 CPT, se si considera che sono vietate le prove per giuramento e per testimonio, che

si è allargata la sfera dei soggetti ai quali può esser chiesta una relazione scritta, che il ricorso al consulente tecnico d'ufficio non è più subordinato alla richiesta di parte.

La natura officiosa dei poteri istruttori del giudice tributario comporta la sottrazione del loro esercizio alla preclusione temporale, cioè alla decadenza, che invece limita l'esercizio del diritto delle parti alla prova.

L'esercizio d'ufficio dei poteri istruttori resta, tuttavia, una deroga alla natura dispositiva del processo tributario. La disponibilità officiosa dei mezzi istruttori, proprio perché è eccezionale, dev'essere esercitata, non per indagare su fatti diversi da quelli presi in esame in sede amministrativa, ma, restando entro i limiti dei fatti dedotti dalle parti, che possono comprendere anche fatti indebitamente trascurati dall'Ufficio e introdotti dal privato, per tutelare il diritto di difesa delle parti. Il potere officioso istruttorio può, dunque, disporre tanto le prove indicate dalle parti, ma da esse non richieste, quanto le prove rese necessarie dal contenuto degli atti processuali.

Il diritto di difesa della parte si manifesta, dunque, tanto sotto forma di esercizio su sua iniziativa, cioè sotto la specie di proposizione di istanze probatorie e di assunzione delle prove dei fatti allegati, quanto sotto forma di pretesa a che il giudice tributario adempia i suoi doveri istruttori. Tra di essi rientra non solo il dovere di considerare le prove proposte dalle parti, ma anche quelle di esercitare d'ufficio i suoi poteri istruttori. E la sua violazione è manifestata da quella motivazione della sentenza che sia portatrice di deficienze cognitive che avrebbero potuto essere colmate solo facendo ricorso al potere officioso istruttorio. Infatti, se è vero che tale potere è discrezionale e, come tale, è insindacabile in sede di legittimità, l'irrazionalità della sentenza testimonia che il giudice tributario è incorso in un *error in procedendo*, che è censurabile in cassazione e che, se accertato, preclude alla Corte di cassazione la decisione nel merito ai sensi dell'art. 384 cpc, perché sono necessari ulteriori accertamenti di fatto.

### 3.3. Gli *effetti*.

Essi possono essere distinti, dal punto di vista oggettivo, a seconda della natura dell'atto adottato nell'esercizio del potere istruttorio e, dal punto di vista soggettivo, a seconda del comportamento adottato dal destinatario dell'atto istruttorio (una delle parti, soggetto terzo). In ogni caso l'atto istruttorio vincola il giudice a tenerne conto nella sua decisione.

In via generale si deve affermare questo principio: l'esercizio del potere istruttorio da parte delle Commissioni tributarie crea una situazione di vincolo della specie dell'onere. L'effetto dell'esercizio del potere istruttorio non è un effetto di coazione, ma di vincolo, la cui inosservanza è oggetto di valutazione negativa a carico dell'inadempiente.

Resta aperto, peraltro, il problema relativo alla spettanza alle Commissioni tributarie del potere di applicare le sanzioni previste da leggi tributarie nel caso in cui i suoi ordini istruttori non vengano osservati. In senso contrario si potrebbe invocare l'incompatibilità del potere sanzionatorio con la natura giurisdizionale delle funzioni delle Commissioni tributarie. In senso favorevole, peraltro, potrebbe stare all'art. 118 cpc o l'art. 11.1 DLgs 18 dicembre 1997, n. 471.

#### *4. I profili strutturali dell'istruttoria processuale tributaria.*

Riguardata come fase procedimentale, essa si presenta come un insieme di comportamenti di soggetti diversi adottati in tempi differenti, ma unificati dallo scopo di accertare i fatti processualmente rilevanti.

Se si guarda alla struttura del singolo comportamento, si distinguono i seguenti elementi:

- 1) il soggetto titolare del potere istruttorio;
- 2) il potere istruttorio in sé, con i suoi elementi interni costituiti:
  - 2.1) dall'oggetto;
  - 2.2) dal contenuto di specie;
  - 2.3) dai destinatari.

##### *4.1. Il soggetto titolare del potere istruttorio.*

Quanto al soggetto titolare del potere istruttorio, esso è costituito dalle Commissioni tributarie.

L'unico problema che si pone al riguardo è se il potere istruttorio possa essere delegato dal collegio ad uno dei giudici che lo compongono. Nella prassi, considerato il già scarso ricorso all'esercizio dei poteri istruttori, non si rinvengono tracce di soluzione al problema. In dottrina prevale l'orientamento negativo basato sul silenzio della legge e sul raffronto tra all'art. 35 DPR 26 ottobre 1972, n. 636, e l'art. 7 CPT, anche se in senso contrario si potrebbe considerare che la previsione dell'istruttoria delegata al singolo giudice era prevista nel regime precedente a causa dei limiti del rinvio al CPC. Se fosse così, sarebbe applicabile l'art. 280 CPC per rinvio dall'art. 1.CPT.

##### *4.2. Il potere istruttorio.*

Il primo problema riguarda l'individuazione dei poteri, che si presenta come problema di esclusività dell'elenco ex art. 7 CPT, o come sua integrabilità con il CPC e con le leggi speciali di imposta.

Tecnicamente il problema può essere formulato chiedendosi se la norma attributiva dei poteri istruttori si desuma dalla sola disposizione normativa contenuta nell'art. 7 CPT o dalla combinazione di essa con le disposizioni normative contenute nell'art. 1.2 CPT e, quindi, con tutte le norme del CPC compatibili con il CPT.

Con riguardo alla prima direzione nella quale si pone il problema, quella del coordinamento con il CPC, data l'esplicita esclusione del giuramento e della prova testimoniale (art. 7.4 CPT) e data la funzione dell'istruzione nel processo tributario, la soluzione preferibile è quella allargata.

Ne consegue che, oltre ai poteri ex art. 7 CPT, la Commissione tributaria ha i seguenti poteri istruttori previsti dal CPC:

- il potere di ordinare l'interrogatorio non formale, o libero, delle parti (art. 117 CPC), mentre è da escludere l'interrogatorio formale;
- il potere di ordinare l'ispezione di persone e di cose (art. 118 e 258 cpc);
- il potere di ordinare alla parte o a terzi di esibire una cosa (art. 210 cpc);
- il potere di disporre l'esecuzione di riproduzioni, copie ed esperimenti (art. 261 cpc).

Con riguardo alla seconda direzione nella quale si pone il problema dell'identificazione dei poteri istruttori attribuiti alle Commissioni tributarie, cioè quella del coordinamento con le leggi speciali di imposta, la soluzione è, invece, quella restrittiva: i poteri indicati nell'art. 7 CPT, sono solo una parte di quelli conferiti all'Ufficio e, anche per la parte coincidente, essi non sono dotati di coercibilità, ma sono rilevanti solo ex art. 118 e 116 cpc.

I poteri ex art. 7 CPT sono:

- il potere di accesso (art. 7.1 CPT);
- il potere di richiedere dati (art. 7.1 CPT);
- il potere di richiedere informazioni (art. 7.1 CPT);
- il potere di richiedere chiarimenti (art. 7.1 CPT);
- il potere di richiedere relazione (art. 7.2 CPT);
- il potere di disporre consulenza tecnica (art. 7.2 CPT).

In conclusione, il potere istruttorio è una categoria di genere che comprende i poteri previsti dall'art. 7 CPT e una serie di poteri previsti dal CPC, ad esclusione di quelli previsti dalle leggi speciali di imposta.

#### *4.3. Gli elementi interni del potere istruttorio.*

Per analizzare gli elementi interni del potere istruttorio, cioè l'oggetto, il contenuto di specie il destinatario, occorre distinguere, da un lato, i poteri

istruttori omologhi con quelli dell'Ufficio, cioè i poteri ex art. 7.1 CPT, e, dall'altro, i poteri eterologhi, cioè quelli ex art. 7.2 CPT.

I poteri omologhi hanno una tendenziale unità di struttura, ma una sicura differenza funzionale, che si riflette parzialmente sulla struttura dei singoli poteri in relazione ai singoli elementi. I poteri eterologhi, invece, hanno una struttura propria, indipendente da quella dei poteri dell'Ufficio.

#### 4.3.1. *Gli elementi interni del potere istruttorio: l'oggetto.*

Quanto all'oggetto è sufficiente dire che la sfera degli poteri istruttori delle Commissioni tributarie varia a seconda della materia oggetto di controversia: le Commissioni tributarie non possono esercitare poteri diversi da quelli di cui sono titolari gli uffici finanziari per l'accertamento del tributo di cui si discute. In particolare si applicano le regole che individuano i limiti oggettivi dei poteri di indagine e le garanzie di riservatezza inerenti al loro esercizio.

L'oggetto del potere istruttorio coincide con l'oggetto della prova. Dato il principio dispositivo, data la conseguente ripartizione dell'onere della prova tra le parti e data la funzione integratrice del potere istruttorio delle Commissioni tributarie, oggetto dell'istruttoria processuale:

A) non possono essere:

- 1) i fatti non dedotti o non allegati;
- 2) i fatti dedotti non contestati;

B) possono essere:

- 1) i fatti dedotti o allegati contestati;
- 2) i fatti dedotti non contestati, ma indisponibili;
- 3) i fatti secondari emergenti dagli atti processuali.

#### 4.3.2. *Gli elementi interni del potere istruttorio: il contenuto di specie.*

Per quanto riguarda il contenuto e le modalità di esercizio dei singoli poteri, occorre riferirsi, al pari di quel che si verifica per l'oggetto, alle singole leggi di imposta. Così, per esempio, che per il potere di accesso in materia di IVA si deve richiamare l'art. 52 DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e l'art. 51 dello stesso atto normativo per la richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, e così via.

A proposito del contenuto di specie si realizza un significativo fenomeno di adeguamento funzionale della struttura, infatti, la disciplina dei singoli poteri va adattata ai fini istruttori per i quali le Commissioni tributarie esercitano. Tale adattamento comporta che non sono necessarie quelle autorizzazioni di organi giurisdizionali o di organi amministrativi gerarchicamente sovraor-

dinati, che sono previste a garanzia del contribuente, quando i medesimi poteri sono esercitati nel procedimento amministrativo dall'Ufficio tributario.

#### 4.3.3. *Gli elementi interni del potere istruttorio: i destinatari.*

Per i destinatari vale quanto si è detto per l'oggetto: i poteri istruttori delle Commissioni tributarie variano con il variare delle leggi di imposta, nel senso che essi possono essere esercitati solo nei confronti dei soggetti che sono da esse previsti.

#### 4.4. *La forma dell'atto istruttorio.*

L'atto che si adotta nell'esercizio dei poteri istruttori alla forma dell'ordinanza, perché questa è la forma segnata dagli artt. 176 e 279 CPC agli atti con i quali il giudice dispone sull'istruzione della causa.

#### 4.5. *Impugnabilità dell'ordinanza istruttoria.*

L'ordinanza istruttoria non è impugnabile in base all'art. 279.3 CPC.

Più interessante è il profilo indicativo, cioè l'esercizio del diritto di difesa per la mancata di un'ordinanza istruttoria. In proposito si rinvia a quanto si è già detto.

#### 4.6. *Il procedimento istruttorio.*

L'attività istruttoria che viene compiuta in attuazione dell'ordinanza del giudice tributario è, a condizione che la sua natura lo richieda (così, per esempio, nella consulenza tecnica d'ufficio e non nella consegna di documenti), sottoposta al principio del contraddittorio. Le parti possono, perciò, intervenire durante lo svolgimento dell'attività istruttoria, possono avanzare richieste formulare deduzioni, in conformità agli artt. 202, 206, 207 CPC.

Osservanza del principio del contraddittorio e comporta che le parti siano rimesse in termini anche quando siano incorsi in preclusioni o in decadenza, sulla base dell'art. 184.3 CPC.

### 6. *Conseguenze dell'analisi sul regime dell'istruttoria processuale tributaria.*

L'istruttoria del processo tributario è influenzata decisamente dal principio secondo cui gli atti di imposizione tributaria, in tanto possono essere emanati, in quanto l'Ufficio competente abbia preventivamente raccolto, secondo le modalità procedurali fissate dalla legge, la prova dell'esistenza dei fatti che giustificano l'esercizio del potere impositivo. La prova tributaria ammini-

strativa è regolata, dunque, dal principio della legalità, ovvia specificazione del principio costituzionale di legalità tributaria, e della sua strumentalità rispetto all'esercizio del potere impositivo.

Ne derivano alcune conseguenze, o principi specifici, o corollari.

Il primo di essi è costituito dall'infungibilità dell'istruttoria processuale tributaria rispetto all'istruttoria tributaria amministrativa. Infatti, il giudice tributario non può esercitare, né su richiesta della parte né di propria iniziativa, i suoi poteri istruttori per raccogliere quelle prove della violazione di norme tributarie, da parte del contribuente, che non sono state acquisite in sede procedimentale amministrativa dall'Ufficio.

Il secondo corollario è l'inutilizzabilità in sede processuale delle prove acquisite attraverso un comportamento illecito o illegittimo proprio dell'Ufficio.

Il terzo corollario è quello della secondarietà della istruttoria processuale rispetto alla primarietà dell'istruttoria amministrativa.

Il quarto corollario è quello dell'autonomia sostanziale, ma non formale, della valutazione dei fatti da parte del giudice tributario. Infatti, la valutazione dei fatti da parte del giudice è autonoma, ma deve essere effettuata secondo le regole che disciplinano l'accertamento tributario amministrativo. La valutazione della fattispecie tributaria è autonoma, perché le Commissioni tributarie formulano un nuovo giudizio sullo stesso fatto già esaminato dall'Ufficio, basandosi sulle prove che, raccolte nel processo, possono essere più ampie e, comunque, diverse rispetto a quelle utilizzate in sede amministrativa. La loro valutazione va effettuata secondo le regole che disciplinano l'accertamento del tributo controverso.

Il quinto corollario è quello della documentalità dell'istruttoria e la sua tendenziale eccezionalità.

Sul sesto corollario, infine, che è quello della delimitazione dell'oggetto della prova ai fatti indicati nella motivazione dell'atto impositivo, val la pena di soffermarsi alquanto.

Poiché la motivazione dell'atto di imposizione tributaria non svolge solo una funzione di pubblicità, ma fissa anche i confini della materia del contendere, il riferimento dell'art. 7 CPT alla cognizione dei "fatti dedotti in causa dalle parti", come fine dell'esercizio dei poteri istruttori, dev'essere interpretato alla luce del più generale limite che incontra l'attività probatoria delle parti: da un lato sono rilevanti solo le prove di quei fatti che sono stati posti dall'Ufficio a base della pretesa tributaria e che siano stati indicati nell'atto impugnato; dall'altro lato sono rilevanti i fatti che siano adottati dal contribuente nel suo ricorso per contrastare la pretesa dell'Ufficio e, di nuovo dal lato dell'amministrazione finanziaria, quei fatti che l'Ufficio alleggi per contrastare i fatti dedotti dal contribuente. La lacunosità, l'estraneità o l'erroneità

dei fatti indicati nella motivazione dell'atto impositivo tributario o nel ricorso del contribuente non possono essere integrate o eliminate o corrette in sede istruttoria processuale.

Per quel che interessa qui mettere in rilievo, l'Ufficio non è ammesso a provare fatti che non siano stati indicati nella motivazione dell'atto impugnato. Secondo alcuni, semmai, l'Ufficio potrebbe, se la motivazione dell'atto impugnato era sufficientemente precisa, specificare nelle difese processuali le sue ragioni, individuando meglio fatti e circostanze esposti in modo sommario nell'atto impugnato. Tra gli esempi si adducono gli accertamenti induttivi riferiti alle cd caratteristiche esteriori di un'attività o agli accertamenti di valore per i quali basterebbe indicare il criterio di valutazione seguito.

L'opinione non può essere condivisa. Infatti, mentre è certamente consentito il passaggio dalla sommarietà alla specificità, non lo è il passaggio dall'astrattezza della motivazione in sede amministrativa alla concretezza in sede processuale, cioè il passaggio dal genere alla specie ultima, proprio perché la coppia sommarietà/specificazione non equivale a quella genere/specie ultima. In altri termini, logica vuole che sia la sommarietà delle indicazioni sia la loro specificazione stiano entrambe al livello della specie ultima.

La riprova più evidente si ha negli accertamenti di valore ai fini dell'imposta di registro, nella cui motivazione l'Ufficio faccia riferimento ai <<valori risultanti da precedenti analoghe valutazioni debitamente aggiornati ed elaborati in relazione alle caratteristiche differenziali degli immobili a confronto>>. La motivazione è insufficiente e il suo vizio causa l'invalidità dell'avviso di accertamento che l'ha fatta propria. Infatti, il riferimento a precedenti analoghe valutazioni è astratto e appartiene, perciò, alla stessa categoria di genere utilizzata dalla disposizione normativa contenuta nell'art. 51.3. DPR 26 aprile 1986, n. 131, che si esprime testualmente così: <<Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili...l'ufficio del registro, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore [dichiarato] avendo riguardo ai trasferimenti...anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto..., che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni...>>. Per contro la decisione tributaria, in quanto provvedimento finale di un procedimento amministrativo, deve caratterizzarsi per l'appartenenza di tutti i suoi elementi strutturali a fenomeni di specie ultima. Il vincolo dell'amministrazione pubblica a comportarsi nel modo descritto discende direttamente dalla natura provvedimentale del potere di comando che le è stato attribuito dalla legge al fine dell'accertamento del valore in tema di imposta di registro. Ma, più in generale, il divieto per l'amministrazione pubblica di esercitare in forma, almeno parzialmente normativa, cioè usando per qualche elemento dell'atto delle categorie di genere, i poteri provvedimentali che pure le siano attribuiti dalla legge, discende dalla posizione che essa occupa tra

i governanti in uno Stato organizzato secondo il principio della divisione dei poteri; infatti, a parte le specifiche attribuzioni di potere normativo, la regola è che l'amministrazione pubblica opera per provvedimenti e non per norme. E ogni volta che tale regola venga violata, l'amministrazione pubblica incorre in quel particolare vizio di incompetenza che è stato individuato nell'incompetenza funzionale assoluta, perché l'amministrazione pubblica compie un atto di tipo tale che su nessun oggetto essa è competente a compiere. Dato il divario di classe tra la dichiarazione qualificabile come provvedimento e la dichiarazione qualificabile come comando normativo, o norma giuridica, la gravità dell'incompetenza è così elevata da determinare, sia pure solo attraverso la normativizzazione della sua motivazione, la nullità dell'atto.

Questa impostazione del problema della struttura della dichiarazione motivazionale, cioè del suo contenuto necessario e dei suoi limiti, dà anche conto dell'impiego, da parte di alcune disposizioni normative tributarie, della parola nullità per indicare il vizio dell'atto di imposizione derivante da vizi della motivazione. Il riferimento è da fare all'art. 42 DPR 29 settembre 1973, n. 600, il quale, dopo aver prescritto che l'avviso di accertamento in tema di imposta sui redditi <<dev'essere motivato... con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi e sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni>> (art. 42.2.), dispone che l'accertamento è nullo se l'avviso non contiene la motivazione (art. 42.3.). Analoga è l'impostazione adottata dall'art. 56.2. DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di accertamento dell'IVA, che impone come contenuto della motivazione l'indicazione, a pena di nullità, dei fatti su cui è fondata la rettifica e i relativi elementi probatori. Dal canto loro l'art. 52.2. DPR 26 aprile 1986, n. 131, in tema di imposta di registro, e l'art. 35.2. DLgs 31 ottobre 1990, n. 346, in tema di imposta di successione, descrivono la struttura dell'avviso di accertamento, anche con riguardo alla motivazione, senza occuparsi del suo regime di invalidità. Tuttavia, l'appartenenza delle varie specie di decisioni amministrative tributarie al medesimo genere di fenomeni, costituito dall'atto di imposizione tributaria, consente di ricorrere all'analogia legis per colmare le lacune normative di alcune di esse, estendendo all'avviso di accertamento in tema di imposta di registro e di imposta di successione il regime delle invalidità espressamente previsto per l'avviso di accertamento in tema di imposta sui redditi e per l'avviso di rettifica in tema di IVA.

Si tratta, allora, di individuare il significato della parola nullità, impiegata dalle disposizioni normative citate. A questo fine è metodicamente corretto non fermarsi al significato letterale della parola, che contrapporrebbe frontalmente la nullità all'annullabilità dell'atto di imposizione come specie dell'anormalità maggiore dell'atto amministrativo, ma tener conto, da un lato,

delle cause dell'anormalità e, dall'altro, dei poteri del giudice di sanzionarne la conseguenza in termini di inefficacia. Ora, poiché il giudice tributario è titolare non solo del potere di disporre l'annullamento, ma anche del potere di dichiarare la nullità dell'atto di imposizione tributaria, il discorso resta concentrato sulle cause dell'invalidità. Al riguardo, mentre non sussistono dubbi sulla configurazione come cause di nullità di tutte le mancanze di elementi essenziali dell'atto o di tutte le loro indeterminanze (qualità e quantità dell'oggetto, qualità e quantità del contenuto dell'imposta, soggetto attivo e soggetto passivo del rapporto giuridico tributario), non tutti i vizi della motivazione possono essere configurati come cause di nullità. Così, mentre sono causa di mera annullabilità le ipotesi di insufficienza della motivazione, della sua incoerenza interna, della sua incoerenza con il dispositivo, si configura, invece, come causa di nullità sia la mancanza di qualsiasi motivazione sia l'adozione di una motivazione astratta. Quest'ultima non solo equivale di fatto alla mancanza di motivazione, ma, riproducendo la struttura della dichiarazione normativa, realizza quello sconfinamento di competenza così grave che è dato dalla incompetenza funzionale assoluta, perché un organo amministrativo assume il ruolo di legislatore, sia pure solo nella motivazione.

La valutazione della motivazione astratta in termini di gravità tale da provocare la nullità dell'atto di imposizione è confermata, poi, dal fatto che essa contrasta con una serie di principi sia costituzionali sia generali.

Anzitutto, per tutti gli atti amministrativi – e l'avviso di accertamento, come atto di imposizione tributaria, è solo una specie del genere atto amministrativo - vige il principio generale, che per consolidata giurisprudenza va considerato diritto vivente, secondo cui il difetto di motivazione è un vizio dell'atto amministrativo che non può essere sanato in sede processuale.

Alla sanatoria attraverso motivazione tardiva si oppone, in primo luogo, il principio costituzionale di pubblicità dell'azione amministrativa, riconosciuto oggi anche dall'art. 1.1. L. 7 agosto 1990, n. 241, secondo il quale l'autorità amministrativa è vincolata a far conoscere la propria attività nella misura più elevata possibile e, quindi, anche attraverso quel particolare comportamento pubblicitario che è la motivazione dell'atto amministrativo.

All'ammissibilità della motivazione successiva si oppone, in secondo luogo, anche l'esigenza di rendere effettivo il diritto di difesa, ai sensi dell'art. 24 Cost., che sarebbe pregiudicato ogni volta che, come nel caso di specie, il contribuente è costretto a ricorrere al giudice se vuole conoscere nella sua interezza il percorso logico seguito dall'amministrazione tributaria, mentre la stessa decisione sull'opportunità di adire il giudice deve essere preceduta dalla piena conoscenza dell'atto impugnabile.

Una tale scorretta impostazione dei rapporti tra amministrazione pubblica tributaria e amministrato contribuente discriminerebbe, poi, inevitabilmen-

te tra abbienti e non abbienti, consentendo solo ai primi la possibilità effettiva di ottenere, attraverso il ricorso giurisdizionale e l'anticipazione dei relativi costi, quella conoscenza dell'azione amministrativa che è obbligo dell'amministrazione di fornire già in sede di adozione del provvedimento amministrativo finale.

Inoltre, non si può trascurare nemmeno la vigenza del principio di buon andamento amministrativo e della stessa funzione giurisdizionale, garantito dall'art. 97 Cost., che impone all'amministrazione pubblica di non differire alla sede processuale quella parte obbligatoria della propria azione che è costituita dalla motivazione. Infatti, il differimento della motivazione si traduce, non solo in un trasferimento nel processo dell'esercizio di poteri procedurali amministrativi, ma anche in un caricamento improprio della funzione giurisdizionale, perché il processo diviene la sede della conoscibilità necessaria di quella parte dell'azione amministrativa che vi è stata trasferita. In altri termini, l'omissione di motivazione riferita alla specie ultima produce un effetto inflativo della giurisdizione.

Infine, l'integrazione in giudizio, sia in primo grado sia in appello, della motivazione dell'atto amministrativo è vietata in base al principio secondo cui la motivazione dell'atto impugnato e i motivi di ricorso delimitano l'ambito dei poteri del giudice, il quale verrebbe modificato dall'ammissione della motivazione successiva (Consiglio di Stato, V, 14 ottobre 1998, n. 1463, in Il foro amministrativo 1998, 2706-2707).

L'applicazione di tali principi alla motivazione dell'avviso di accertamento in tema di imposta di registro sembrerebbe contrastare con quell'orientamento giurisprudenziale, secondo il quale sarebbe «necessario e sufficiente che l'avviso... enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, con i riferimenti del caso...», salvo restando, in sede contenziosa, l'onere dell'Ufficio di provare gli elementi giustificativi del «quantum» accertato, onere che insorge per effetto della impugnazione da parte del contribuente della pretesa impositiva...».<sup>2</sup> Né alcun dubbio sulla portata di questo orientamento può nascere dal fatto che per un verso, nel periodo riprodotto, si ammette l'indicazione di un criterio in astratto e, per altro

---

(2) Corte di cassazione 23 giugno 1997, n. 11326, la quale, peraltro, sembra discostarsi dal corretto principio affermato dalla stessa Corte di cassazione, Sezioni Unite, 4 gennaio 1993, n. 8, secondo cui «in tema di imposta di registro l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, con la conseguenza che, al fine indicato è necessario e sufficiente che l'avviso... enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, *con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie* per il raggiungimento di detti obiettivi» (il corsivo è stato aggiunto).

verso, si esige che siano fatti dei riferimenti al caso di specie ultima, perché dall'esame dell'intera sentenza risulta chiaramente che la controversia aveva per oggetto l'obbligo per l'Ufficio di <<far esplicita menzione degli atti posti a fondamento della comparazione>>. Più in generale, il citato orientamento giurisprudenziale risente della soluzione che si dia al problema della prova e dell'onere della prova nel processo tributario, nel senso che, fermo restando che, in base all'art. 2697.1. cc, è onere dell'ufficio provare i fatti da esso posti a base dell'atto di imposizione tributaria e contestati dal contribuente, il contenuto motivazionale minimo della decisione amministrativa tributaria potrebbe limitarsi all'indicazione del criterio astratto utilizzato per individuare i fatti, senza estendersi alla loro indicazione.

Non si comprende, tuttavia, questa limitazione se non si considera un altro passaggio logico, non esplicitato nella sentenza richiamata. Si consideri al riguardo che esiste concordia sul fatto che motivazione e prova hanno struttura e funzione diverse, perché la motivazione, consistendo nell'esposizione delle ragioni poste a fondamento della pretesa tributaria, non mira a convincere il contribuente, ma solo a realizzare a suo favore una situazione giuridica oggettiva di conoscibilità del percorso logico seguito dall'ufficio per giungere alla decisione tributaria e a consentirgli, quindi, l'esercizio eventuale del diritto di difesa, mentre la prova consiste nella dimostrazione che le ragioni esposte nella motivazione sono fondate su fatti e, dunque, nella dimostrazione dei fatti posti a base delle ragioni illustrate nella motivazione. La motivazione è, in altre parole, attività dichiarativa amministrativa, mentre la prova è attività processuale. Ora, ed è questo il passaggio logico da tener presente, mentre per le imposte sui redditi e per l'IVA, dato il loro oggetto, la distinzione tra motivazione e prova non dà luogo solitamente al problema qui in esame, le imposte di registro e di successione si applicherebbero a oggetti il cui accertamento potrebbe essere effettuato con criteri che, essendo già prefissati dall'ufficio, non sarebbero specifici di quell'accertamento, come accadrebbe tipicamente, per esempio, per il criterio comparativo del trasferimento di immobili simili.

In senso contrario, tuttavia, si ritiene che sia intimamente contraddittorio affermare che possa essere accertato con criteri meramente astratti prefissati dall'ufficio il valore di quei beni, come gli immobili o a maggior ragione le aziende, che costituiscono uno dei pochi oggetti sui quali si esercita un potere di accertamento tributario discrezionale. Infatti, proprio il tasso di discrezionalità presente nel potere tributario di accertamento del valore in materia di imposta di registro e di imposta di successione impone l'accentuazione dell'obbligo di motivazione, non tanto e non solo in termini di prefissione dei criteri, che sono già stabiliti dalla legge, e tra i quali si tratta per l'ufficio di effettuare una scelta, quanto piuttosto in termini di applicazione all'oggetto di

specie ultima, che è un fenomeno unico e che, perciò, necessita di considerazioni motivazionali di contenuto esclusivo. Si deve considerare, al riguardo, che sempre, quando si deve far applicazione del principio di capacità contributiva, e quindi del principio di eguaglianza, l'istanza di giustizia distributiva, che è in essi implicita, comporta che si dia la più larga applicazione al principio del giusto procedimento, cioè, a parte altre sue manifestazioni tipiche come il contraddittorio, all'esercizio del potere autoritativo provvedimento aderente al caso singolare nella misura più ampia possibile. E ciò si realizza, non rimanendo nell'astrazione e indicando solo quali categorie di criteri, tra quelle predisposte dal legislatore, si sono applicate, ma fornendo l'indicazione dei fatti, correlati all'oggetto della decisione tributaria amministrativa, ai quali quei criteri sono applicati.

A una forma ridotta di motivazione, che mai comunque può essere astratta, l'ufficio si può limitare in tutte le ipotesi in cui operi il principio di imputazione degli effetti della rettifica direttamente allo stesso dichiarante in conseguenza dell'esercizio del potere di accertamento istruttorio formale. Tale principio, previsto espressamente dall'art. 36-bis.4. DPR 29 settembre 1973, n. 600, e dall'art. 54-bis.4 DPR 26 ottobre 1972, n. 633, si applica per analogia anche alle ipotesi ex art. 36-ter DPR 29 settembre 1973, n. 600, e agli accertamenti tributari formali in materia di altre imposte. Qui la motivazione potrebbe essere limitata all'indicazione dell'oggetto su cui è intervenuta la rettifica e del luogo della dichiarazione in cui l'oggetto è stato indicato e qualificato dallo stesso contribuente. E in queste ipotesi, ma solo in queste, l'eventuale contestazione del contribuente, a parte il ricorso all'accesso ai documenti amministrativi e all'informazione amministrativa, può essere consentito all'Ufficio di integrare la motivazione che, anche se scheletrica, va considerata sufficiente. Quel che, invece, si ritiene non consentita è l'estensione di questo schema operativo, predisposto dalla legge per le decisioni amministrative tributarie adottate a seguito di un accertamento istruttorio formale, all'esercizio del potere di imposizione susseguente ad un accertamento istruttorio sostanziale, anche in tema di imposta di registro.