

L'ENTRATA IN FUNZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE – L'ACCERTAMENTO EX ART. 39 D.P.R., n. 600/1973.

Relatore:

Prof. Avv. Giuseppe CIPOLLA

Professore Associato presso la Facoltà di Giurisprudenza
dell'Università degli studi di Cassino

PRIMA PARTE: **L'entrata in funzione dell'Agenzia delle Entrate e l'autorizzazione a proporre l'Appello innanzi alle Commissioni Tributarie Regionali**

1. – Diritto e processo nella individuazione delle parti del processo tributario.

1.1. Individuare quali siano le parti del processo tributario, in generale, e segnatamente quale sia la parte legittimata a resistere a fronte del ricorso proposto dal contribuente, in particolare, rappresenta un tema di indagine che non può essere affrontato esclusivamente avendo riguardo alla normativa dettata dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. E ciò non solo e non tanto perché – come illustrerò diffusamente più avanti – la regolamentazione riservata da tale decreto alle parti del processo è contraddittoria e ben lungi dal risolvere ogni questione sul punto, ma anche e soprattutto perché stabilire quale sia la parte titolare del potere di azione e, simmetricamente, del potere di resistere significa stabilire a monte quali siano i soggetti del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio. In effetti, se si assume quale accezione del termine parte quella rigorosamente formale – quella, cioè, secondo cui “parte è colui che domanda in proprio nome (o nel cui nome è domandata) un’attuazione di legge, e colui di fronte al quale è domandata” ⁽¹⁾ – si può agevolmente constatare ⁽²⁾ che in tanto un soggetto è parte di un processo in quanto in esso agisce (vuoi come attore, vuoi come convenuto), in quanto (detto in altri termi-

⁽¹⁾ G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 578.

⁽²⁾ Ed invero è stato constatato dalla dottrina tanto con riguardo al processo civile (per tutti, E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, vol. I, Milano, 1980, 76; C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, vol. I, Torino, 2000, 279 ss. e R. MURRA, *Parti e difensori*, in Dig. disc. priv.-sez. civ., vol. VII, Torino, 1995, 262 ss.) che con riguardo al processo tributario (E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 264 ss.).

ni) abbia proposto una domanda ed abbia resistito ad essa. La proposizione della domanda è, infatti, elemento necessario e sufficiente perché tanto il soggetto che l'ha proposta quanto il soggetto nei cui confronti è proposta assumano la qualità di parte ⁽³⁾. Sarà poi il processo a stabilire se quello era il soggetto legittimato ad agire, se quello era il soggetto legittimato a resistere, se l'uno o l'altro erano titolari della situazione soggettiva sostanziale vantata in giudizio.

Calando questa prima accezione del termine "parte" nel processo tributario si può agevolmente sostenere che un soggetto, per il sol fatto di proporre un ricorso alla Commissione tributaria provinciale, è parte del processo ⁽⁴⁾ e, simmetricamente, che un soggetto, per il sol fatto di essere stato chiamato in giudizio, acquista la qualità di parte. Potrà il contribuente essere sfornito del diritto al rimborso, potrà difettare un presupposto processuale (pensiamo alla proposizione del ricorso oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'accertamento o, in caso di ricorso contro il c.d. silenzio-rifiuto, alla proposizione del ricorso prima dei novanta giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso), potrà al limite difettare il potere di accertamento in capo all'ufficio che ha emesso l'atto impugnato dal contribuente così come potrà pure difettare in capo al soggetto che abbia proposto il ricorso il diritto al rimborso, ma se c'è un ricorso, c'è un processo e, quindi, ci sono due parti.

E' evidente, però, che tale accezione non ci aiuta a stabilire se le parti del processo sono, pure e prima ancora, le parti del rapporto sostanziale dedotto in giudizio, se, in altri termini, quel ricorrente e quel resistente sono i soggetti legittimati ad agire in quel processo. Al termine del processo, infatti, ben potrebbe la Commissione accertare che il potere di accertamento è stato esercitato da un organo incompetente o che il diritto al rimborso è stato esercitato da un soggetto non legittimato.

(3) E' sufficiente, peraltro, la notifica dell'atto di citazione perché si abbia un attore ed un convenuto non essendo necessario che l'uno o l'altro si costituiscano in giudizio per acquistare la qualità di parte, A. PROTO PISANI, *Parte nel processo (dir. proc. civ.)*, in Enc. dir., vol. XXXI, Milano, 1981, 917 ss.. Sui diversi significati del termine "parte" v., da ultimo, F. TOMASEO, *Parti (dir. proc. civ.)*, in Enc. giur., vol. XIII, Roma, 1990, 1 ss..

(4) Se ne ha una conferma nell'art. 10 d.lgs. n. 546/92. Tale disposizione, infatti, se nel determinare chi è la parte resistente, utilizza un criterio che attiene al piano sostanziale (controparte del contribuente, infatti, è "l'ufficio del Ministero delle finanze" "che ha emanato l'atto impugnato"), quando si tratta di stabilire qual è l'altro soggetto capace di essere parte nel processo tributario utilizza un criterio meramente formale qual è, appunto, quello rappresentato dal prendere l'iniziativa del giudizio. Sono, pertanto, condivisibili le critiche mosse alla formulazione complessiva dell'art. 10 (per tutti, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2000, 473 e F. PISTOLESI, *Le parti e la loro rappresentanza ed assistenza in giudizio*, in Quaderni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, Roma, 2002, n. 4, 92 ss.). Tale disposizione è comunque corretta nella parte in cui riconosce che la qualità di parte del processo tributario si acquisisce per il solo fatto di presentare un ricorso alla Commissione tributaria.

Ecco allora perché, nell'affrontare il tema della prima parte della mia relazione, mi sembra più proficuo seguire una linea d'indagine di diverso tenore nella quale diritto (inteso come diritto sostanziale) e processo si incontrano e si integrano vicendevolmente. In particolare, riprendendo una vecchia, ma non per questo tramontata, tripartizione operata da un'attenta dottrina processualciviltistica ⁽⁵⁾ secondo la quale parti del processo possono essere (e sono, in effetti, indicati dal c.p.c.) ora i soggetti degli atti processuali, ora i soggetti degli effetti del processo, ora ancora i soggetti degli effetti della sentenza, mi sembra più proficuo affrontare il tema delle parti nel processo tributario (ma ciò vale, a mio avviso, ogni qual volta ci si ponga la questione di quali siano i soggetti legittimati ad agire in giudizio a prescindere dalla natura di quest'ultimo) in una prospettiva non esclusivamente processuale. In quest'ottica, stabilire quali siano le parti (*recte*, le *giuste parti*) di un processo significa stabilire, a monte, quali siano i soggetti nei cui confronti la sentenza emessa dal giudice tributario può spiegare i propri effetti. Il che è quanto dire, non appena si consideri, per un verso, che gli effetti della sentenza si possono produrre nei confronti dei soggetti titolari della situazione sostanziale oggetto del processo e, per l'altro, che costituisce principio consolidato della S.C. quello secondo cui il processo tributario è un processo c.d. di impugnazione-merito nel quale l'atto emesso dall'ufficio tributario costituisce il "veicolo" d'accesso per passare all'esame del rapporto obbligatorio d'imposta, risolvere a monte la questione di quali siano i soggetti del rapporto giuridico d'imposta.

Così argomentando – sia beninteso – non intendo certamente riproporre quelle concezioni teoriche che, a cavallo tra la fine del XVIII e la prima metà del XIX sec., inquadravano l'azione nel sistema dei diritti soggettivi considerando la prima quale manifestazione dei (e, perciò, dipendente dai) secondi⁽⁶⁾. Né tanto meno intendo sostenere che il diritto d'agire va radicato nel sistema del diritto soggettivo (o, più esattamente, secondo la concezione di Savigny, nel sistema del diritto privato) presentandosi il primo quale una modificazione (e, perciò, quasi un corollario) del secondo. Voglio solo sostenere che la nozione di parte non può essere confinata nel ristretto ambito processuale ⁽⁷⁾, ma va vista avendo riguardo al rapporto sostanziale dedotto in

⁽⁵⁾ E. GARBAGNATI, *La sostituzione processuale nel nuovo codice di procedura civile*, Milano, 1942, 245 ss. e, nello stesso senso, A. PROTO PISANI, *Parte*, cit., 920 ss..

⁽⁶⁾ Mi riferisco agli studi del Puchta e dell'Arndts, poi seguiti nel nostro paese, sia pure con diverse sfumature, da Filomusi Guelfi, da Fadda e Bensa e da Coviello. Per gli opportuni riferimenti bibliografici si rinvia a R. ORESTANO, *Azione (storia del problema)*, in Enc. dir., vol. IV, Milano, 1959, 795.

⁽⁷⁾ Il che presenterebbe, a mio avviso, il rischio di cadere nell'estremo opposto a quello stigmatizzato nel testo qual è quello di riproporre la "grande illusione" della pandettistica te-

giudizio. E ciò in quanto – come la dottrina processualcivilistica insegna da molti anni – è la valutazione di tale rapporto che consente di individuare quali siano i soggetti legittimati ad agire in un processo o, se si preferisce, quali siano le giuste parti di un processo.

1.2. Nella materia che ne occupa, l'esigenza di aver riguardo al rapporto sostanziale dedotto in giudizio risulta ancora più avvertita. In effetti, prima dell'istituzione delle agenzie fiscali, gli artt. 10 e 11 d.lgs. n. 546/92, sia pure in modo involuto ⁽⁸⁾, non lasciavano alcun dubbio nel senso di operare una saldatura tra il profilo sostanziale e quello processuale del rapporto giuridico d'imposta. L'uno e l'altro, nell'assumere "l'ufficio del Ministero delle finanze" "che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto", quale soggetto capace di essere parte (l'art. 10) e, nel contempo, quale soggetto capace di stare in giudizio (l'art. 11, comma 2), pur non definendo espressamente la nozione di parte del processo tributario, finivano con il privilegiare il profilo sostanziale rispetto a quello processuale. Vero è che, prima dell'istituzione delle agenzie, la parte sostanziale (o materiale) del rapporto obbligatorio di imposta era sicuramente lo Stato per il tramite della propria struttura esponenziale rappresentata dal Ministero delle finanze ⁽⁹⁾, così come, e per l'effetto, è pure vero che attribuendo ad una articolazione di tale Ministero (qual è il singolo ufficio delle imposte) la duplice capacità di essere parte e di stare in giudizio (o capacità processuale) si creava una frattura tra il soggetto (il Ministero, appunto) titolare dal lato attivo del rapporto d'imposta ed il soggetto (l'organo periferico) deputato ad esercitare nei primi due gradi del giudizio i diritti processuali relativi a tale rapporto. Non meno vero è, però, che la scelta di assumere quale soggetto capace di stare in giudizio non l'ente esponenziale, ma una sua articolazione (priva, vieppiù, di personalità giuridica), non era irragionevole. E ciò in quanto il processo tributario si presenta sempre quale un *posterius* rispetto all'emissione di un provvedimento amministrativo (l'avviso di accertamento, la cartella di pagamento, ecc.):

a) che è giuridicamente imputabile al Ministero delle finanze per il tramite dell'ufficio che lo ha emesso essendo quest'ultimo il titolare dei poteri di controllo, di accertamento e di riscossione di cui il provvedimento, nelle sue diverse tipologie, è frutto;

desca a cavallo tra la fine del secolo XVIII e gli inizi del secolo XIX, l'illusione cioè di operare una *reductio ad unum* del diritto soggettivo (e, più in generale, del diritto sostanziale) in quello oggettivo. Anche *in parte qua* rinvio per gli opportuni riferimenti bibliografici e per le critiche mosse a tale scuola di pensiero a R. ORESTANO, *Azione*, cit., 791 ss..

(8) *Retro*, nota 4.

(9) Utilizzo per il momento la vecchia dizione del Ministero.

b) che trova, in ragione della sua natura, la propria regolamentazione normativa fuori dal processo;

c) che esplica i propri effetti sul piano sostanziale prima ancora di (ed a prescindere da) quello processuale;

d) e che, in ultima analisi, è espressione di quello stesso rapporto obbligatorio d'imposta sul quale, nel caso di impugnazione del provvedimento, dovrà di regola ⁽¹⁰⁾ pronunciarsi il giudice tributario ⁽¹¹⁾.

1.3. Il quadro non muta con la riforma del Ministero delle finanze dei primi anni novanta. L'unificazione (realizzata dall'art. 7, comma 10, lett. b) della legge 29 ottobre 1991, n. 358) nell'ufficio unico delle entrate delle competenze attribuite ai singoli uffici delle imposte dirette, del registro ed agli uffici provinciali IVA e, più in generale, dei poteri di accertamento e di riscossione dei tributi di competenza del dipartimento delle entrate, infatti, perseguiva, già prima dell'istituzione delle agenzie, l'obiettivo di superare la parcellizzazione delle attività amministrative in precedenza svolte da uffici diversi senza per questo creare nuovi ed autonomi soggetti giuridici. Anche dopo l'istituzione degli uffici unici, in altri termini, il titolare dal lato attivo del rapporto giuridico d'imposta era lo Stato per il tramite di una sua amministrazione (quella del Ministero delle finanze), mentre la legittimazione formale nei primi due gradi del processo tributario restava incardinata negli organi periferici (che tali erano pure gli uffici unici) dell'amministrazione finanziaria.

1.4. E' invece con il passaggio da *un'amministrazione statale* ad *un'amministrazione per agenzie* che si pone, a mio avviso, in termini più pressanti la questione di individuare il titolare dal lato attivo del rapporto giuridico

(10) E' ben noto che, nello schema dell'impugnazione-merito nel quale la S.C. risolve la natura del processo tributario il giudice tributario non dovrà scendere all'esame del rapporto d'imposta nel caso in cui l'atto impugnato dal contribuente sia viziato (*ex multis*, Cass., sez. trib., 23 marzo 2001, n. 4280, Cass., sez. trib., 23 dicembre 2000, n. 16171 e Cass., sez. I, 22 gennaio 1999, n. 552, tutte in Banca dati-I quattro codici della riforma tributaria; Cass., ss. uu., 17 febbraio 1992, n. 1918, in Foro it., 1993, I, 535; Cass., ss. uu., 4 luglio 1991, n. 7333, in Fisco, 1991, 6490; Cass., ss. uu., 13 febbraio 1991, n. 1507, in Riv. dir. trib., 1991, II, 491). A parte però tale caso (al quale, come pure è ben noto, possono essere ricondotte tutte le possibili ipotesi di illegittimità dell'atto dall'incompetenza dell'organo che lo ha emesso alla carenza di motivazione), la Commissione tributaria sarà tenuta ad accertare sia nell'*an* che nel *quantum* il rapporto giuridico d'imposta.

(11) Quanto detto nel testo vale anche per il ricorso tributario che si radica su una previa istanza di rimborso. Anche in tal caso, infatti, il processo tributario si innesta su (e, comunque, segue) una precedente fase amministrativa qual è quale che si apre con la presentazione dell'istanza di rimborso e si chiude (a parte il caso dell'emanazione di un provvedimento espresso di accoglimento o di rigetto) con la formazione del c.d. silenzio-rifiuto sull'istanza stessa.

d'imposta. E ciò in quanto le disposizioni normative (e quelle regolamentari) con le quali sono state istituite le (e sono stati definiti i compiti delle) agenzie fiscali, hanno introdotto nell'ordinamento un nuovo soggetto giuridico distinto ed autonomo rispetto all'amministrazione statale/Ministero delle finanze. Il che è quanto mi accingo a dimostrare qui di seguito.

2. – *L'individuazione della parte resistente prima dell'istituzione delle agenzie fiscali.*

2.1. Ho già ricordato che alla vigilia del decreto istitutivo delle agenzie fiscali l'articolazione periferica del Ministero delle finanze costituiva in campo processuale il soggetto ⁽¹²⁾ che aveva, nel contempo, tanto la capacità di essere parte quanto la capacità processuale.

Va a questo punto precisato, quanto alla capacità processuale, che essa costituisce un concetto ben distinto da quello della legittimazione formale (o *legitimatio ad processum*). Vero è che l'art. 75, comma 1 c.p.c. non aiuta a tenere distinti tali concetti atteso che con questa stessa disposizione il legislatore è incorso in una sovrapposizione della capacità processuale e della legittimazione formale esprimendo con la prima nozione sia la capacità (intesa come modo di essere fisiopsichico del soggetto) e sia la titolarità tanto del potere di proporre (e, simmetricamente, del potere di ricevere) una domanda quanto degli altri poteri processuali ⁽¹³⁾. E' pur vero, però, che una cosa è la capacità processuale – intesa come riferimento in sede processuale al possesso della capacità d'agire – altra e ben diversa cosa è la legittimazione formale, intesa come riferimento al potere di stare in giudizio ed a quello di compiere validamente gli atti processuali ⁽¹⁴⁾.

Tendenzialmente, l'uno e l'altro concetto coincidono in capo al soggetto capace di essere parte. Non mancano, però, casi di scissione della legittima-

⁽¹²⁾ Si può in tal caso parlare di un riconoscimento della soggettività giuridica degli uffici tributari ai soli effetti processuali posto che, dal punto di vista sostanziale tali uffici non costituivano (come, del resto, non costituiscono gli uffici locali delle nuove agenzie) autonomi soggetti giuridici.

⁽¹³⁾ C. MANDRIOLI, *Diritto*, cit., 285. Nello stesso senso Cass., sez. I, 6 dicembre 1996, n. 10890; *contra*, Cass., sez. lav., 4 novembre 1995, n. 11492 (la quale sembra identificare la capacità processuale con la legittimazione formale).

⁽¹⁴⁾ Da ultimo, F. TOMMASEO, *Legittimazione processuale (dir. proc. civ.)*, in Enc. giur., vol. XVIII, Roma, 1990, 1 ss.. Non è, quindi, condivisibile la sovrapposizione dei concetti di cui al testo operata dal Ministero dell'economia e delle finanze con la circolare n. 98/E del 23 aprile 1996 nella parte in cui vengono commentate le disposizioni dettate dall'art. 11 d.lgs. n. 546/92.

zione formale dalla qualità di parte. Per ricordare quello più importante riguardante i soggetti giuridici diversi dalle persone fisiche è questo il caso della rappresentanza (o immedesimazione) organica delle persone giuridiche e degli enti (pubblici o privati) in genere: la qualità di parte si radica in capo alla persona giuridica ed in capo all'ente, mentre la legittimazione processuale si radica di regola in capo al titolare dell'organo. Il titolare dell'organo, infatti, non si limita a svolgere un'attività che produce i suoi effetti nella sfera giuridica dell'ente (come è a dirsi per l'attività compiuta dal rappresentante che agisce in nome e per conto del rappresentato), ma realizza direttamente ed immediatamente l'attività giuridica dell'ente nella cui struttura è inserito, appartenendo all'ente già nel momento dell'attività e non solo in quello degli effetti (15).

Discorso analogo va svolto nel processo tributario con riguardo alla parte resistente. Nel sistema previgente, infatti, gli uffici tributari del Ministero delle finanze avevano la capacità di essere parte e quella processuale, ma non anche la legittimazione formale. Ciò non perché fossero privi di soggettività giuridica – dal momento che, anzi, in campo processuale venivano assunti quali soggetti giuridici autonomi rispetto all'ente esponenziale – quanto perché, al pari delle persone giuridiche e degli enti in genere, gli uffici tributari operavano (e non potevano che operare) per il tramite dei propri funzionari.

(15) Sulla dissociazione della legittimazione formale (in capo alla persona fisica/legale rappresentante) dalla qualità di parte (in capo alla persona giuridica o all'ente) la giurisprudenza è sterminata. Si segnalano, da ultimo, le seguenti pronunzie: sul rapporto di immedesimazione organica del *ministro* rispetto all'amministrazione statale di cui è titolare Cass., sez. I, 6 dicembre 1996, n. 10890; sulla legittimazione formale del *legale rappresentante delle società*, Cass., sez. III, 8 gennaio 1998, n. 86, Cass., ss.uu., 8 maggio 1998, n. 4666, Cass., sez. lav., 8 febbraio 1997, n. 120, Cass., sez. I, 11 novembre 1996, n. 9849 e 19 luglio 1996, n. 6498, Cass., sez. III, 11 agosto 1995, n. 8828; sulla legittimazione formale dei *direttori delle sedi periferiche dell'INAIL* in forza della delega loro conferita dal presidente dell'istituto Cass., sez. lav., 16 giugno 1998, n. 6010 e 11 gennaio 1995, n. 267; sulla legittimazione formale del *presidente della giunta regionale* previa autorizzazione della giunta Cass., sez. III, 2 settembre 1998, n. 8722; sulla legittimazione formale dell'*amministratore di condominio*; Cass., sez. II, 22 ottobre 1998, n. 10474; sulla legittimazione formale del *presidente della U.S.L.* previa autorizzazione del comitato di gestione o del suo direttore amministrativo (in caso di vacanza del posto di presidente), rispettivamente, Cass., sez. I, 12 agosto 1993, n. 8646 e ss.uu., 21 marzo 1997, n. 2520; sulla legittimazione formale del *capo dell'ufficio affari legali di uno dei compartimenti (a base provinciale) delle Ferrovie dello Stato* Cass., sez. lav., 22 aprile 1997, n. 3463; sulla legittimazione formale del *legale rappresentante di un'associazione non riconosciuta* Cass., sez. I, 11 settembre 1997, n. 8963; sulla legittimazione formale del presidente di un consorzio Cass., sez. II, 15 luglio 1995, n. 7753. sulla legittimazione formale del *sindaco di un comune* previa autorizzazione della giunta Cass., sez. I, 17 aprile 1993, n. 4556 e 30 agosto 1993, n. 9192; sulla legittimazione formale del *curatore fallimentare* Cass., sez. I, 27 ottobre 1994, n. 8860.

Anteriormente all'istituzione delle agenzie fiscali, pertanto, la legittimazione formale andava riconosciuta al titolare dell'ufficio che aveva emesso l'atto impugnato o non aveva emesso l'atto richiesto oppure – giusta il dettato dell'art. 11, comma 2 d.lgs. n. 546/92 – al titolare dell'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale sovraordinata al primo.

2.2. L'attribuzione all'organo periferico della capacità di essere parte e di quella processuale implicava, a sua volta, il riconoscimento allo stesso organo dell'ulteriore condizione riguardante la qualità di parte processuale. Mi riferisco alla c.d. legittimazione sostanziale (o *ad causam*). Sarebbe stato invero ben strano privare della capacità processuale il soggetto (*id est*, il Ministero delle finanze) che, in base alle regole generali applicabili alle amministrazioni statali ha il potere di compiere validamente gli atti processuali per il tramite del patrocinio obbligatorio dell'Avvocatura dello Stato (art. 11, comma 1 r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611), per tenere ferma in capo a questo stesso soggetto la legittimazione a resistere. Se aveva un senso il riconoscimento della capacità processuale in capo all'ufficio, questo andava cercato nella contestuale attribuzione della legittimazione passiva all'ufficio stesso.

Mi sembra, del resto, che a sostegno di quest'ultima conclusione deponga la formulazione letterale dell'art. 10 d.lgs. n. 546/92. Tale disposizione, a ben vedere, non si limita a riconoscere agli uffici tributari la capacità di essere parte nel processo tributario, ma indica essa stessa qual è la parte pubblica legittimata *ad causam*. Che il ricorso del contribuente debba essere notificato all'ufficio “*che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto*” (e, cioè, all'ufficio che è legittimato dal lato passivo a resistere al ricorso del contribuente e che assume, per l'effetto, la veste di giusta parte nel processo tributario) si desume, infatti, non dall'art. 20 di tale decreto (il quale si occupa delle modalità di “*proposizione del ricorso*”), ma appunto dall'art. 10.

Per attribuire agli uffici del Ministero delle finanze la capacità di essere parte nel processo tributario, insomma, sarebbe stato sufficiente fare riferimento ad essi senza nessuna ulteriore specificazione. Il trascritto inciso normativo, invece, va oltre il tema della capacità per interessare quello, ben diverso, della titolarità dell'interesse a contraddire ⁽¹⁶⁾.

(16) La legittimazione *ad causam*, dal lato passivo, non coincide – come è noto – con la legittimazione a contraddire (o a difendersi). Quest'ultima spetta ad un soggetto per il solo fatto di essere stato convenuto in giudizio. L'ufficio tributario al quale il contribuente ha notificato il ricorso, pertanto, è di per sé legittimato a difendersi pur non avendo (in ipotesi) emanato esso l'atto impugnato dal contribuente. La legittimazione *ad causam*, invece, spetta al soggetto *titolare* dell'interesse a contraddire (o controinteressato), al soggetto cioè nei confronti del quale il provvedimento giudiziale richiesto dall'attore dovrà produrre i propri effetti. Tale

2.3. Quanto fin qui detto – è parimenti noto – valeva nei primi due gradi del processo ⁽¹⁷⁾. In tal senso è decisivo, per un verso, la formulazione letterale dell'art. 10 d.lgs. n. 546/92, per l'altro, la collocazione di tale disposizione e di quelle dettate dall'art. 11 di questo stesso decreto tra quelle che in base al titolo I di tale decreto rappresentano le disposizioni generali del processo tributario e, per l'altro ancora, la scelta operata dal legislatore a livello sostanziale. In particolare, con riguardo al primo profilo, quelle individuate dall'art. 10 sono le parti “*nel processo dinanzi alle commissioni tributarie*”. Analogamente, il successivo art. 11 non può che interessare, pur in difetto di un'espressa previsione normativa (di cui, a ben vedere, non se ne avverte l'esigenza), quelle stesse parti che sono individuate dall'art. 10 e, quindi, non può che interessare esclusivamente i primi due gradi di giudizio. Diversamente ragionando, ove cioè si ritenesse che l'art. 11 si applica anche ai gradi di giudizio successivi ai primi due e, segnatamente al giudizio per cassazione, ci si dovrebbe interrogare sulla ragionevolezza di un sistema normativo che nel determinare chi ha la capacità di essere parte si riferisce ai primi due gradi di giudizio e che invece, nel determinare chi ha la capacità di stare in giudizio, si riferisce ai gradi successivi al secondo e, segnatamente, al giudizio di cassazione.

Con riguardo poi al secondo profilo, non è fuori luogo precisare che gli artt. 10 e 11 concorrono a dettare le “*disposizioni generali*” del processo tributario come recita la rubrica del titolo I del d.lgs. n. 546/92 nel quale le disposizioni stesse sono collocate. E non è casuale il fatto che la prima (in ordine testuale) delle disposizioni generali dettate da tale titolo (*id est*, quella dettata dall'art. 1, comma 1) stabilisce senza mezzi termini che “*la giurisdizione tributaria è esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali*”. Anche in tal caso, pertanto, solo un legislatore irrazionale potrebbe, in un primo momento, delimitare i confini della giurisdizione tributaria ai primi due gradi di giudizio, per poi riferirsi, nello

legittimazione spetta all'ufficio “*che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto*” atteso che (volendo semplificare al massimo) il ricorso tributario ha, quale suo *petitum*, o la richiesta di annullamento dell'atto impugnato oppure la richiesta di emettere una sentenza che soddisfi, in luogo del provvedimento (di rimborso) non emesso dall'ufficio, l'interesse del contribuente ad ottenere la restituzione delle imposte indebitamente assolte.

(17) Discorso analogo vale per il giudizio innanzi alla Commissione tributaria centrale riconoscendo il previgente D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 la qualità di parte all'organo periferico (argomenta *ex art.* 17, comma 1). Si deve semmai registrare una maggior precisione dell'art. 10 d.lgs. n. 546/92 atteso che sotto il previgente ordinamento il riferimento normativo era operato nei confronti dello “*ufficio tributario*” *tout court* senza alcuna ulteriore precisazione (oltre al richiamato art. 17, comma 1, v. pure, nello stesso senso, l'art. 15, comma 1, lett. c) D.P.R. n. 636/72).

stabilire quali siano i soggetti (diversi dal giudice e dai suoi collaboratori) che possono validamente compiere gli atti processuali anche al terzo grado.

Quanto infine all'ultimo dei tre profili indicati, il riconoscimento in capo all'ufficio periferico della capacità di essere parte e di quella di stare in giudizio era – lo ripeto – consequenziale alla scelta, operata a livello sostanziale, di attribuire i poteri di controllo, di accertamento e di riscossione alle singole articolazioni organizzative del Ministero delle finanze piuttosto che direttamente a quest'ultimo.

2.4. Il discorso cambia non appena passiamo a considerare il terzo grado di giudizio. Innanzi alla S.C. l'ufficio periferico era processualmente incapace (tanto con riguardo alla capacità di essere parte quanto a quella di stare in giudizio), ed era, nel contempo, privo di ogni legittimazione sostanziale. Il soggetto che racchiudeva in sé l'una e l'altra capacità e che era legittimato ad agire nel giudizio di terzo grado era il Ministero delle finanze. In tal senso deponevano, *in negativo*, i richiamati artt. 10 e 11 i quali, nel delimitare la qualità di parte dell'ufficio tributario ai primi due gradi di giudizio, lasciavano da soli intendere che nel terzo grado le cose stavano diversamente, e, *in positivo*, il principio generale dettato dall'art. 11, comma 1 r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611 il quale conformemente all'altro principio (pure esso di valenza generale) dettato dall'art. 1, comma 1 di tale decreto (giusta il quale *“la rappresentanza, il patrocinio e la difesa in giudizio delle amministrazioni dello Stato” “spettano all'avvocatura dello Stato”*), stabiliva (come, peraltro, stabilisce tuttora) che *“tutte le citazioni, i ricorsi e qualsiasi atto di opposizione giudiziale, nonché le opposizioni ad ingiunzione e tutti gli atti istitutivi di giudizi che si svolgono innanzi alle giurisdizioni amministrative o speciali” “devono essere notificati alle amministrazioni dello Stato presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'autorità giudiziaria innanzi alla quale è portata la causa, nella persona del Ministro competente”*. Il principio trascritto non subiva deroghe nel processo tributario; con la conseguenza che poteva ritenersi pacifica la tesi secondo la quale controparte del contribuente nel terzo grado di giudizio era l'amministrazione statale/Ministero delle finanze.

In via di ultima analisi, pertanto, anteriormente all'istituzione delle agenzie fiscali la situazione processuale in cui veniva a trovarsi il Ministero delle finanze era, per certi versi, analoga a quella in cui si trova (tuttora) l'imprenditore dichiarato fallito. Al pari di quest'ultimo (privo della legittimazione formale nelle controversie relative a rapporti di diritto patrimoniale compresi nel fallimento), infatti, il Ministero aveva la capacità di essere parte e la capacità di stare in giudizio in tutti i processi diversi da quello tributario e, segnatamente, nel processo che il giudice civile, prima della novella legislativa

del 2001 ⁽¹⁸⁾ di alcuni mesi addietro, poteva svolgere sui tributi devoluti alla sua giurisdizione, mentre perdeva tanto l'una quanto l'altra capacità e, per l'effetto, la legittimazione *ad processum* come quella *ad causam* innanzi alle Commissioni tributarie.

3. – *L'individuazione della parte resistente dopo l'istituzione delle agenzie fiscali.*

3.1. Va a questo punto affrontata la questione, precedentemente posta, di verificare quali novità abbia apportato nel processo tributario l'istituzione delle agenzie fiscali ed in particolare dell'agenzia delle entrate⁽¹⁹⁾.

Diciamo subito che le agenzie fiscali – alle quali, come è noto, è stata espressamente attribuita la personalità giuridica di diritto pubblico dall'art. 61, comma 1 d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300 ⁽²⁰⁾ – vanno inquadrate nella figura soggettiva degli enti pubblici piuttosto che in quella particolare *species* del *genus* delle amministrazioni pubbliche ⁽²¹⁾ qual è quella delle amministrazioni

(18) Sulla quale v. *infra* par. 4.

(19) Sul dibattito che ha preceduto l'istituzione delle agenzie fiscali v., tra gli altri, E. RUSSO, *L'agenzia per l'accertamento: un ircocervo per stanare gli evasori*, in *Rass. trib.*, 1995, 1085 ss.; S. LA ROSA, *Considerazioni sulla proposta di una "agenzia" per l'accertamento e sull'efficienza dell'amministrazione finanziaria*, *ivi*, 1995, 2019 ss.; F. GALLO, *Come riorganizzare l'amministrazione finanziaria per la lotta all'evasione e l'assistenza ai contribuenti?*, *ivi*, 1995, 885 ss.; ID., *La modernizzazione dell'amministrazione finanziaria e le politiche di controllo e di accertamento*, *ivi*, 1997, 685 ss.; R. LUPI, *L'agenzia delle entrate tra legalità e flessibilità*, *ivi*, 1999, 1435 ss.. Dopo la loro istituzione v. G. FRANSONI, *Appunti a margine di alcuni "provvedimenti" attuativi emanati dall'agenzia delle entrate*, in *Rass. trib.*, 2001, 365 ss. e G. TABET, *Spunti critici sulla natura delle agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle amministrazioni dello Stato*, *ivi*, 2002, 817. Sulle problematiche di ordine processuale conseguenti all'istituzione delle agenzie fiscali v., invece, C. BERLIRI, *Attivazione dell'agenzia fiscale delle entrate. Prime considerazioni e problematiche del contenzioso tributario*, in *Giur. imp.*, 2001, 193 ss.; S. MULEO, *L'attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in *Rass. trib.*, 2001, 377 ss.; S. BUTTUS, *L'istituzione delle agenzie fiscali: profili e problematiche di natura processuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 871 ss.; P. RUSSO-G. FRANSONI, *La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell'istituzione delle agenzie fiscali*, *ivi*, 2001, 895 ss.; F. PISTOLESI, *Le parti*, *cit.*, 91 ss.; C. GLENDI, *Legittimazione (attiva e passiva) e difesa in giudizio delle agenzie fiscali*, in *Corr. trib.*, 2001, 2958 ss..

(20) La personalità giuridica di diritto pubblico dell'agenzia delle entrate è ribadita dall'art. 1, comma 1 del suo statuto approvato con deliberazione n. 6 del 13 dicembre 2000.

(21) Il rapporto di genere a specie tra le amministrazioni pubbliche, da una parte, e le amministrazioni statali, dall'altra, risulta inequivocabilmente dall'art. 1, comma 2 d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165 il quale, riproducendo il tenore letterale dell'art. 1, comma 2 d.lgs. 3 febbraio

ni statali ⁽²²⁾. In via di estrema sintesi, in tal senso depongono i seguenti argomenti:

1. in primo luogo, non è inconferente ricordare che agenzie, diverse da quelle fiscali, sono espressamente qualificate *ex lege* quali enti di diritto pubblico. Pensiamo, tra le altre, all'*agenzia per le erogazioni in agricoltura* la cui qualificazione in termini di ente di diritto pubblico è prevista dall'art. 2, comma 1 d.lgs. 27 maggio 1999, n. 165, nonché dall'art. 1, comma 1 del suo statuto approvato con d.m. 28 settembre 2000 o all'*agenzia per i servizi sanitari regionali* istituita dall'art. 5 d.lgs. 30 giugno 1999, n. 266 qualificata come ente di diritto pubblico dall'art. 1, comma 2 del suo regolamento approvato con d.m. 31 maggio 2001 ⁽²³⁾. Sarebbe quindi ben strano che, pur utilizzando lo stesso *nomen juris* e pur avendo le agenzie fiscali personalità giuridica di diritto pubblico al pari dell'agenzia per i servizi sanitari regionali, il legislatore indichi con l'espressione *agenzie fiscali* un'amministrazione statale anziché un ente di diritto pubblico;

2. in secondo luogo, le funzioni attribuite alle agenzie fiscali sono quelle che in precedenza svolgevano i "vecchi" dipartimenti (delle entrate, del territorio, delle dogane ed imposte indirette) istituiti presso il Ministero delle finanze. Si tratta, quindi, di funzioni tecniche-operative per il cui svolgimento non si rende necessaria l'istituzione di un'apposita amministrazione statale;

3. in terzo luogo, l'autonomia di cui godono le agenzie fiscali, pur essendo estesa, non arriva al punto da tradursi in indipendenza; per contro, nel settore di competenza, le amministrazioni statali sono di regola giuridicamente autonome ed indipendenti;

4. in quarto luogo, in materia di bilancio, alle agenzie fiscali (al pari del-

1993, n. 29, così recita: "per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province, i comuni, le comunità montane, e loro consorzi ed associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi case popolari, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del servizio sanitario nazionale". Su tale rapporto v., per tutti, F.G. COCCA, *Le amministrazioni come operatori giuridici*, in L. MAZZAROLLI-G. PERICU-A. ROMANO-F.A. ROVERSI MONACO-F.G. COCCA, *Diritto amministrativo*, vol. I, Bologna, 1998, 595.

(22) Nello stesso senso di cui al testo C. BERLIRI, *Attivazione*, 194; P. RUSSO-G. FRANSONI, *La notifica*, cit., 895 (ed ivi per la precisazione che le agenzie fiscali costituiscono enti pubblici non economici), F. PISTOLESI, *Le parti*, cit., 184; C. GLENDI, *Legittimazione*, cit., 2963. *Contra* S. MULEO, *L'attivazione*, cit., 391 ss. secondo il quale le agenzie fiscali vanno inquadrate tra le amministrazioni statali ad ordinamento autonomo.

(23) In alcuni casi, poi, vengono attribuiti dalla legge "compiti di agenzia" ad enti di diritto pubblico come l'ENEA (art. 1, comma 1 d.lgs. 30 gennaio 1999, n. 36).

le altre agenzie) si applica una normativa propria diversa da quella applicabile alle amministrazioni statali. Per quest'ultime, infatti, valgono le regole previste dalla contabilità pubblica. Per le prime, invece, può essere prevista l'operatività di “*regolamenti interni di contabilità ispirati, ove richiesto dall'attività dell'agenzia, a principi civilistici anche in deroga alle disposizioni sulla contabilità pubblica*” (art. 8, comma 4, lett. m) d.lgs. n. 300/99);

5. in quinto luogo, il rinvio operato sia dall'art. 72 d.lgs. n. 300/99 che dall'art. 20, comma 3 D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107 (di approvazione del regolamento di organizzazione del Ministero delle finanze) all'art. 43 r.d. n. 1611/33 sulla rappresentanza in giudizio, per il tramite dell'Avvocatura dello Stato, delle “*amministrazioni non statali*” (come recita la rubrica di quest'ultima disposizione e come precisa il comma 1 di essa) lascia intendere che le agenzie fiscali non sono amministrazioni statali;

6. in sesto luogo, gli elementi che vengono adottati da quella parte della dottrina⁽²⁴⁾ che qualifica le agenzie fiscali in termini di amministrazione statale costituiscono, a ben vedere, elementi connotativi della natura pubblica di un ente. La qualificazione di un ente come pubblico – la questione è nota – non è mai stata di agevole soluzione essendosi la dottrina e la giurisprudenza amministrativa lungamente divise sull'individuazione del criterio discrezionale degli enti pubblici da quelli privati. Costituisce però *jus receptum* che più che ricercare un criterio unico (quasi una sorta, a ben vedere, di *araba fenice*), è preferibile stabilire una serie di criteri la cui presenza contestuale può deporre nel senso della natura pubblica di un ente. Se ben si esaminano, a questo punto, gli elementi che la richiamata dottrina tributaristica indica quali dati caratterizzanti della natura pubblica delle agenzie fiscali (*id est*, l'essere investite di funzioni e potestà pubbliche, l'essere state istituite dallo Stato con un provvedimento normativo, l'essere strumentali al raggiungimento di fini statali e l'essere, da ultimo, sottoposte al controllo della Corte dei Conti), ci si accorge come in realtà tali elementi riflettono alcune delle caratteristiche tipologiche degli enti di diritto pubblico;

7. in settimo ed ultimo luogo, la dottrina amministrativistica maggioritaria⁽²⁵⁾ attribuisce alle agenzie diverse da quelle fiscali la natura di ente pub-

(24) S. MULEO, *L'attivazione*, cit., 391 ss.. V. in parte qua pure le riflessioni critiche svolte da F. PISTOLESI, *Le parti*, cit., 184, nota 254.

(25) *Ex multis*, G. ARENA, *Agenzia amministrativa*, in Enc. giur., vol. I, Roma, 1998, 10 ss.; E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2000, 84; F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, tomo I, Milano, 2001, 862. Più articolata, invece, la posizione di F. MERLONI (*Il nuovo modello di agenzia nella riforma dei ministeri*, in Dir. pubbl., 1991, 717 ss.) il quale distingue le agenzie fiscali e le altre agenzie che hanno personalità giuridica (alle quali riconosce, per l'effetto, la natura di enti pubblici), dalle agenzie prive di personalità giuridica

blico pur riconoscendo che le prime, diversamente dalle seconde, sono di regola sfordite di personalità giuridica e sono, di conseguenza, da inquadrare nell'ambito della persona giuridica dello Stato ⁽²⁶⁾. A maggior ragione pertanto ed in assenza di contrarie disposizioni, la natura di ente pubblico va riconosciuta alle agenzie fiscali le quali – lo si ribadisce – hanno una propria personalità giuridica distinta da quella statale.

3.2. Ciò chiarito, è bene ricordare che pur essendo le agenzie fiscali dotate, diversamente dai preesistenti dipartimenti del Ministero, di una propria soggettività giuridica, nessuna specifica disposizione (di carattere transitorio) è stata dettata con riguardo ai giudizi pendenti alla data della loro entrata in funzione (alla data, cioè, del 1° gennaio 2001). Vi sono, per contro, diverse disposizioni che devolvono alle agenzie fiscali tanto sotto il profilo sostanziale la funzione dell'accertamento e della riscossione dei tributi quanto, sotto il profilo processuale, la trattazione del contenzioso tributario. In particolare, mi riferisco:

– all'art. 57, comma 1 d.lgs. n. 300/99 giusta il quale, da una parte, le agenzie fiscali (*id est*, quella delle entrate, quella delle dogane, quella del territorio e quella del demanio) sono istituite “*per la gestione delle funzioni esercitate dai dipartimenti delle entrate, delle dogane, del territorio e di quelle connesse ad altri uffici del Ministero*” (tra le quali era compresa anche la gestione del contenzioso tributario); e, dall'altra, “*alle agenzie fiscali sono trasferiti i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia*”;

– all'art. 73, comma 4 d.lgs. n. 300/99 giusta il quale “*il ministro delle finanze stabilisce le date a decorrere dalle quali le funzioni svolte dal ministero, secondo l'ordinamento vigente, vengono esercitate dalle agenzie. Da tale data le funzioni cessano di essere esercitate dai dipartimenti del ministero*”;

– all'art. 62, comma 2 d.lgs. n. 300/99 giusta il quale “*l'agenzia delle entrate è competente a svolgere i servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di tutte le imposte, diritti o entrate erariali o locali già di competenza del dipartimento delle entrate del ministero delle finanze o affidati alla sua gestione in base alla legge o ad apposite convenzioni stipulate con enti impositori*” ⁽²⁷⁾;

ca (ed alle quali riconosce la natura di uffici del ministero che ha, sulle agenzie stesse, il potere di vigilanza e di indirizzo).

(26) V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2001, 182.

(27) La disposizione dettata dall'art. 62, comma 2 d.lgs. n. 300/99 è riprodotta, senza sostanziali modifiche, dall'art. 2, comma 2 dello statuto dell'agenzia delle entrate.

– nonché all’art. 20, comma 3 D.P.R. n. 107/01 il quale, pur non facendo cenno dei cessati dipartimenti (“*le agenzie subentrano al Ministero nei rapporti giuridici, poteri, competenze e controversie relative alle funzioni ad esse trasferite e al proprio personale*”), non può che intendersi nel senso di limitare alle funzioni attribuite a quest’ultimi la successione delle agenzie (28).

L’art. 4, comma 1 della deliberazione n. 4 adottata dall’agenzia delle entrate il 30 novembre 2000 (con la quale è stata approvato il suo regolamento di amministrazione) precisa, a sua volta, che “*le funzioni operative dell’agenzia sono svolte da uffici locali di livello dirigenziale*” i quali “*curano, in particolare, l’attività di informazione e di assistenza ai contribuenti, la gestione dei tributi, l’accertamento, la riscossione e la trattazione del contenzioso*”.

Nel contempo, con il richiamato D.P.R. n. 107/01 è stata attuata la disposizione dettata dell’art. 58, comma 2 d.lgs. n. 300/99 (secondo la quale “*gli uffici nei quali si articola il Ministero fanno capo ad un unico dipartimento*”) tramite la creazione di un unico dipartimento (quello delle politiche fiscali) e la contestuale soppressione dei preesistenti dipartimenti (per quanto qui interessa, quello delle entrate, quello del territorio e quello delle dogane).

Ma v’è di più. Non solo infatti con l’istituzione delle agenzie fiscali non è stata dettata – come ho già detto – un’espressa disposizione transitoria sulla successione delle agenzie fiscali nei giudizi pendenti alla data della loro istituzione, ma neppure sono stati (almeno sotto il profilo formale) modificati i richiamati artt. 10 e 11 d.lgs. n. 546/92 nella parte in cui attribuiscono agli uffici del Ministero delle finanze le capacità e la legittimazione precedentemente illustrate; con la conseguenza che, a tutt’oggi, chi leggesse isolatamente tali disposizioni si convincerebbe che ancora esistono gli uffici tributari e che ancora l’ente esponenziale/amministrazione finanziaria (di cui i primi continuerebbero ad essere un’articolazione periferica priva di ogni soggettività) è il Ministero *delle finanze* (29).

Se allora si tengono presenti gli illustrati dati normativi si può fondatamente sostenere che l’omessa modifica degli artt. 10 e 11 d.lgs. n. 546/92 a

(28) Sarebbe altrimenti ben strano e, per di più, illegittimo che una fonte normativa subordinata (qual è il regolamento di organizzazione del Ministero delle finanze) ampli il raggio di azione delle agenzie quale determinato da una fonte normativa di rango superiore (qual è il d.lgs. n. 300/99).

(29) Le funzioni statali prima svolte dal Ministero del tesoro e bilancio e da quello delle finanze – è noto – sono state attribuite ad un unico dicastero, quello dell’*economia e delle finanze* (artt. 2, 23 e 24 d.lgs. n. 300/99). Anche in tal caso, però, gli artt. 10 e 11 d.lgs. n. 546/92, al pari delle altre disposizioni dettate da tale decreto, continuano a fare riferimento al Ministero delle finanze.

seguito dell'istituzione delle agenzie fiscali diviene sintomatica della scelta effettuata dal legislatore di non creare alcuna soluzione di continuità tra i vecchi ed i nuovi uffici tributari nel senso che gli uffici delle (nuove) agenzie fiscali sono succeduti a titolo universale nelle funzioni in precedenza attribuite agli uffici dell'amministrazione finanziaria ⁽³⁰⁾. Il che vuol dire – come pure illustreremo meglio più avanti – che i giudizi pendenti alla data del 1° gennaio 2001 non si interrompono – come, in effetti, non sono stati interrotti – per continuare con i nuovi soggetti pubblici.

3.3. La successione *ex lege* ed a titolo universale dei nuovi uffici delle agenzie fiscali nelle funzioni in precedenza attribuite agli uffici dell'amministrazione finanziaria presuppone, a monte, la devoluzione ai primi della titolarità, dal lato attivo, del rapporto obbligatorio d'imposta. In tal senso mi sembra decisivo il fatto che sul singolo rapporto d'imposta il Ministero dell'economia e delle finanze non ha più alcun potere. Non solo infatti – come prescrivono le disposizioni normative e regolamentari precedentemente illustrate – i poteri di controllo, di accertamento e di riscossione dei singoli tributi sono stati attribuiti alle agenzie fiscali le quali, tramite i propri uffici locali, sono pure competenti a transigere la pretesa erariale con i contribuenti sia in via amministrativa (attraverso lo strumento dell'accertamento con adesione) che in via giudiziale (attraverso lo strumento della conciliazione giudiziale) e ad irrogare le sanzioni amministrative a fronte delle violazioni della normati-

(30) Se ne ha una conferma nelle disposizioni regolamentari dettate dalle nuove agenzie fiscali. In particolare, l'art. 6, commi 3 e 4 del regolamento di amministrazione dell'agenzia delle entrate (approvato con deliberazione n. 4 del 30 novembre 2000) prevede, da una parte, che la competenza territoriale e l'articolazione interna in aree dirigenziali degli uffici locali dell'agenzia “*corrispondono a quelle dei preesistenti uffici delle entrate*” e, dall'altra, che fino alla data di attivazione dei nuovi uffici locali gli uffici distrettuali delle imposte dirette, gli uffici provinciali dell'imposta sul valore aggiunto, gli uffici del registro, nonché le sezioni staccate delle direzioni regionali continuano ad operare “*quali uffici periferici dell'agenzia*”. L'art. 13, comma 1 dello statuto dell'agenzia del territorio approvato con deliberazione del 13 dicembre 2000 dispone, a sua volta, che “l'agenzia è articolata in uffici centrali e periferici. *Tale articolazione*, durante il processo di attuazione del regolamento di amministrazione, corrisponde a quella preesistente per le strutture del dipartimento del territorio, le cui funzioni, ai sensi dell'art. 57, comma 1 del decreto istitutivo, sono trasferite all'agenzia”, mentre l'art. 9 del regolamento di amministrazione prevede che “*tutte le strutture, i ruoli e poteri e le procedure precedentemente in essere nel dipartimento del territorio alla data di entrata in vigore del presente regolamento manterranno validità fino all'attivazione delle strutture specificate attraverso le disposizioni di cui al precedente art. 8, comma 1*”. L'art. 9, comma 2 del regolamento di amministrazione della agenzia delle dogane approvato con deliberazione n. 1 del 5 dicembre 2000 dispone, poi, che “*gli uffici periferici del dipartimento delle dogane e delle imposte indirette continuano ad operare quali uffici dell'agenzia fino alla data di attivazione dei corrispondenti uffici*”.

va fiscale commesse dai contribuenti, ma per di più il Ministero, in quanto soggetto giuridicamente distinto dalle agenzie, non può in alcun modo esercitare in via sostitutiva i poteri che la legge attribuisce alle seconde.

Esaminiamo, anche in tal caso, le disposizioni applicabili.

In base all'art. 8, comma 1, secondo periodo, d.lgs. n. 300/99, le agenzie amministrative *“sono strutture che” “svolgono attività a carattere tecnico-operativo di interesse nazionale, in atti esercitate da ministeri”* (art. 8, comma 1, primo periodo, d.lgs. n. 300/99). Esse svolgono una funzione servente rispetto all'attività svolta – per quanto qui interessa – dalle amministrazioni pubbliche operando *“al servizio”* di quest'ultime. Subito dopo, l'art. 8, comma 2 dispone che le agenzie a) *“hanno piena autonomia nei limiti stabiliti dalla legge”*, b) *“sono sottoposte al controllo della Corte dei conti”* e c) *“sono”* pure *“sottoposte ai poteri di indirizzo e di vigilanza di un ministro secondo le disposizioni dettate dall'art. 8, comma 4 e secondo quelle dettate dagli artt. 3, comma 1 e 14 d.lgs. n. 29/93”* (art. 8, comma 2 d.lgs. n. 300/99).

In base a questi, primi dati normativi si può già delineare il rapporto che intercorre tra le agenzie amministrative ed i singoli ministeri. Il riconoscimento in capo alle agenzie di una piena autonomia e l'attribuzione ai ministeri di poteri di indirizzo e di vigilanza, infatti, non sembrano lasciare alcun dubbio nel porre le prime al di fuori (dell'organizzazione) dei secondi. Se infatti si tiene presente, per limitare il discorso alle agenzie fiscali, che la piena autonomia cui si riferisce l'art. 8, comma 2 d.lgs. n. 300/99 copre, in forza dell'art. 61, comma 2 di tale decreto, un ambito quanto mai vasto - spaziando dal settore regolamentare a quello amministrativo, patrimoniale, organizzativo, contabile e finanziario ⁽³¹⁾ - e che a capo delle agenzie fiscali, come delle altre agenzie, è posto (non il ministro, ma) un direttore generale che può ben essere un soggetto scelto all'esterno dell'apparato burocratico statale, ci si accorge che le agenzie fiscali, a prescindere dall'esplicito riconoscimento della loro personalità giuridica di diritto pubblico, sono padroni di sé stesse e

(31) L'autonomia di cui godono le agenzie fiscali, pertanto, può essere qualificata in termini di *autarchia* nel senso chiarito da E. CASSETTA, *Manuale*, cit., 72. Con specifico riguardo alla più importante delle agenzie fiscali, qual è quella delle entrate, l'autonomia di tale ente è ulteriormente confermata dalla previsione dei compiti assegnati alle nuove direzioni centrali di tale agenzia come delineati dall'art. 1 del suo regolamento di amministrazione. Tali direzioni, costituenti le *“strutture di vertice”* dell'agenzia delle entrate, hanno tra l'altro il compito di definire *“le strategie e le metodologie di controllo”* (la direzione centrale accertamento), di sovrintendere *“ai rapporti con gli intermediari per la riscossione e con i concessionari per la gestione delle entrate di competenza dell'agenzia”* (la direzione centrale rapporti esterni), nonché quelli di curare, per i tributi di competenza dell'agenzia, l'interpretazione delle norme e la formulazione dei pareri sulla loro corretta applicazione e di definire *“gli indirizzi per la gestione del contenzioso tributario”* (la direzione centrale normativa e contenzioso). E',

costituiscono, come tali, autonomi soggetti giuridici. Molto pragmaticamente, pertanto, l'art. 8, comma 2 attribuisce nel contempo ai singoli ministri, in generale, ed a quello dell'economia e delle finanze, in particolare, *poteri di indirizzo e di vigilanza* non sui singoli atti posti in essere dalle agenzie, ma sull'attività complessivamente da quest'ultime svolte, in tal modo escludendo alla radice ogni possibile intromissione da parte del ministro nell'esercizio delle funzioni devolute alle agenzie. Tali poteri, con particolare riguardo all'amministrazione finanziaria, consistono in quelli:

- di approvare i programmi di attività delle singole agenzie amministrative ed i loro bilanci e rendiconti (art. 8, comma 4, lett. d1) d.lgs. n. 300/99);
- di emanare delle direttive con l'indicazione degli obiettivi che le agenzie devono raggiungere (art. 8, comma 4, lett. d2) d.lgs. n. 300/99);
- di acquisire dati e notizie e di effettuare ispezioni per accertare l'osservanza delle prescrizioni impartite (art. 8, comma 4, lett. d3) d.lgs. n. 300/99);
- di indicare eventuali specifiche attività che le agenzie devono intraprendere (art. 8, comma 4, lett. d4) d.lgs. n. 300/99);
- nonché quello di definire, tramite un'apposita convenzione stipulata dal ministro competente e dal direttore generale dell'agenzia, gli "obiettivi specificamente attribuiti a quest'ultima", i "risultati attesi in un arco temporale determinato", la "entità" e le "modalità dei finanziamenti da accordare all'agenzia", le "strategie per il miglioramento dei servizi", le "modalità di verifica dei risultati di gestione", le "modalità necessarie ad assicurare al ministero competente la conoscenza dei fattori gestionali interni all'agenzia, quale l'organizzazione, i processi e l'uso delle risorse" (art. 8, comma 4, lett. e) d.lgs. n. 300/99).

Si tratta indubbiamente di poteri molto penetranti che ben possono incidere sull'attività svolta dalle agenzie fiscali. Si tratta però di poteri che non si spingono fino al punto di attribuire all'organizzazione ministeriale alcun potere di intervento, in via sostitutiva, a fronte dell'inefficienza o del cattivo an-

quindi, l'agenzia delle entrate (e non il Ministero dell'economia e delle finanze) che tramite le proprie direzioni centrali a) detta le *guide-lines* cui gli uffici periferici devono attenersi nell'accertamento dei tributi e nella trattazione del contenzioso; b) fornisce, tramite lo strumento delle circolari o tramite la risposta agli interpelli presentati dai contribuenti, la soluzione interpretativa cui gli uffici (e, nel secondo caso, i contribuenti) si devono attenere; e c) tiene i rapporti con i soggetti privati (banche, concessionari della riscossione e poste italiane S.p.A.) competenti a riscuotere i tributi. E', pertanto, l'agenzia delle entrate che in settori vitali della finanza pubblica (quali sono, appunto, quelli dell'accertamento e della riscossione dei tributi) ha il potere di agire senza dover preventivamente chiedere l'assenso del Ministero dell'economia e delle finanze e senza dover neppure chiedere a quest'ultimo la ratifica dei provvedimenti da essa emessi.

damento che si dovesse registrare all'interno del singolo ufficio di una delle neonate agenzie. E ciò in quanto le agenzie fiscali non dipendono dal ministro dell'economia e delle finanze non rappresentando quest'ultimo il superiore gerarchico delle prime.

Se ne ha una definitiva conferma nelle disposizioni specificamente dettate per le agenzie fiscali: da una parte, infatti, l'art. 56, comma 1 d.lgs. n. 300/99 ricomprende tra le funzioni statali svolte dal Ministero delle finanze (*recte*, dal Ministero dell'economia e delle finanze) quelle “*di indirizzo, vigilanza e controllo sui risultati di gestione delle agenzie fiscali*”, mentre l'art. 60, comma 1 dello stesso provvedimento normativo ribadisce che “*le agenzie sono sottoposte all'alta vigilanza del ministro*”; dall'altra, coerentemente con le richiamate disposizioni di carattere generale dettate dall'art. 8, l'art. 60, comma 3 d.lgs. n. 300/99, nel confermare l'attribuzione al Ministero dell'economia e delle finanze di compiti di indirizzo e di vigilanza sull'operato delle agenzie fiscali, esclude ogni possibilità dello stesso Ministero di effettuare alcun controllo preventivo sull'attività delle seconde (“*fermi i controlli sui risultati, gli altri atti di gestione delle agenzie non sono sottoposti a controllo ministeriale preventivo*”).

3.4. Vediamo, a questo punto, quali sono le implicazioni di carattere processuale del riconoscimento in capo alle agenzie fiscali della titolarità (dal lato attivo) del singolo rapporto obbligatorio d'imposta e della loro autonomia nell'esercizio delle funzioni di accertamento e di riscossione dei tributi.

Ho già detto che alla data del 1° gennaio 2001 si è realizzata, sotto il profilo sostanziale, una successione universale dei nuovi uffici periferici delle agenzie ai vecchi uffici periferici dell'amministrazione finanziaria. Ciò ha determinato, a prescindere dall'espressa attribuzione alle agenzie fiscali della gestione del contenzioso tributario, che anche sotto il profilo processuale è da registrare una successione a titolo universale dei nuovi uffici ai vecchi: se il processo tributario, per il tramite dell'impugnazione dell'avviso di accertamento, è finalizzato ad accertare l'*an* ed il *quantum* del rapporto obbligatorio d'imposta, la giusta parte legittimata a resistere non può che essere il soggetto che ha emesso tale avviso dal momento che è nei confronti di tale soggetto che il provvedimento giudiziale oggetto della domanda del contribuente (*id est*, l'annullamento dell'atto) dovrà produrre i suoi effetti per poter assicurare al ricorrente la tutela giurisdizionale richiesta ⁽³²⁾.

(32) Analogo discorso va svolto per il processo da rimborso. Anche in tal caso, infatti, il soggetto titolare della *legitimatio ad causam* non può che essere l'ufficio che non ha emesso il provvedimento (di rimborso) richiesto dal contribuente (o che ha emesso un provvedimento non interamente satisfattivo delle ragioni del privato) e la cui mancata emissione costituisce il presupposto processuale per poter adire le commissioni tributarie.

Sotto il profilo processuale, pertanto, la parte pubblica che all'indomani del 1° gennaio 2001 ha la capacità di essere parte e la capacità di stare in giudizio ed è, nel contempo, titolare della *legitimatio ad causam* nei primi due gradi di giudizio è l'ufficio dell'agenzia fiscale che ha emanato l'atto impugnato o che non ha emanato l'atto richiesto. Per tale via, si deve ritenere che gli artt. 10 e 11 d.lgs. n. 546/92, pur continuando letteralmente a riferirsi all'ufficio del Ministero delle finanze, siano stati *in parte qua* tacitamente novellati attraverso la sostituzione di tali uffici con gli uffici periferici dell'agenzia delle entrate e dell'agenzia del territorio.

3.5. Ancora più significativo è l'effetto prodotto dall'istituzione delle agenzie fiscali nel giudizio di terzo grado.

Va innanzi tutto rilevato che l'omessa modifica (*expressis verbis*) dei richiamati artt. 10 e 11 esclude *in re ipsa* che l'articolazione periferica di una delle nuove agenzie abbia il potere di compiere validamente atti processuali nel giudizio di cassazione e che sia, nel contempo, titolare della *legitimatio ad causam*. Si conferma pertanto che anche dopo l'istituzione delle agenzie l'organo periferico di un ente esponenziale (sia quest'ultimo il Ministero dell'economia e delle finanze o una delle neonate agenzie) non può rivestire la qualità di parte nell'ultimo grado del processo tributario.

Si deve invece registrare – ed in ciò risiede forse la novità principale conseguente, in sede processuale, all'istituzione delle agenzie fiscali – che il Ministero dell'economia e delle finanze ha perso la qualità di parte innanzi alla S.C.. Se infatti titolare (dal lato attivo) del rapporto giuridico d'imposta è l'agenzia per il tramite del suo ufficio periferico e se l'agenzia stessa è subentrata al Ministero dell'economia e delle finanze nella trattazione del contenzioso, non sembra esserci dubbio di sorta nell'assumere quale parte pubblica legittimata a difendersi innanzi alla S.C. nelle controversie di natura fiscale l'agenzia delle entrate di quella del territorio ⁽³³⁾.

(33) Nello stesso di cui al testo S. MULEO, *L'attivazione*, cit., 394 (secondo il quale, però, il ricorso per cassazione va notificato all'agenzia delle entrate in persona del ministro *pro tempore*); F. PISTOLESI, *Le parti*, cit., 185; P. RUSSO-G. FRANSONI, *La notifica*, cit., 903 (sia pure in termini dubitativi); S. BUTTUS, *L'istituzione*, cit., 877; nonché l'Avvocatura generale dello Stato, circolare n. 15/9048 del 20 aprile 2001 (secondo la quale, però, nel caso di *vocatio in jus* del Ministero anziché dell'agenzia, "per evitare inutili dispendi di attività processuale, ove il competente ufficio dell'agenzia – richiesto della documentata relazione – faccia tempestivamente tenere la documentata relazione di causa manifestando il suo interesse a resistere e sempre che non via siano decadenze valorizzabili, la costituzione in giudizio potrà essere direttamente effettuata a norme dell'agenzia, pur rilevando il vizio dell'atto introduttivo", corsivo mio). *Contra* l'agenzia delle entrate, circolare n. 71/E/2001/135070 del 30 luglio 2001 (secondo la quale a seguito dell'istituzione delle agenzie fiscali è stata attribuita ai singoli uffici lo-

Al pari poi del Ministero, il quale stava in giudizio in persona del ministro, le agenzie fiscali stanno in giudizio in persona del soggetto che ne ha la rappresentanza, in persona cioè del proprio direttore generale (art. 68, comma 1 d.lgs. n. 300/99) ⁽³⁴⁾.

4. – *Gli effetti prodotti dall’istituzione delle agenzie fiscali e dall’ampliamento della giurisdizione tributaria nei giudizi pendenti.*

4.1. Passiamo adesso ad esaminare le conseguenze prodotte dall’istituzione delle agenzie fiscali e – per completezza d’indagine – dal recente ampliamento della giurisdizione tributaria (realizzato con la novella del 2001) nei giudizi pendenti, rispettivamente, alla data del 1° gennaio 2001 ed a quella del 1° gennaio 2002.

Mi occuperò innanzi tutto delle controversie fiscali rientranti nella giurisdizione delle Commissioni tributarie in base al testo originario dell’art. 2 d.lgs. n. 546/92 (e, quindi, delle controversie su provvedimenti amministrativi rientranti nella competenza dell’agenzia delle entrate e di quella del territorio), per poi esaminare quali effetti ha prodotto la devoluzione a tali Commissioni delle controversie in precedenza attribuite alla giurisdizione dell’a.g.o..

Si possono prendere le mosse dal rilievo che l’attivazione delle agenzie, se ha determinato la soppressione dei vecchi uffici tributari, non ha invece determinato l’estinzione del Ministero dell’economia e delle finanze. Quest’ultimo risulta svuotato di gran parte delle proprie funzioni (diciamo pure) “storiche” in favore delle agenzie. Il Ministero, però, continua a svolgere tutte quelle altre funzioni che non sono state trasferite alle agenzie (pensiamo tra le altre a quella, fondamentale, di predisposizione degli atti normativi di cui all’art. 56, comma 1, lett. b) d.lgs. n. 300/99), nonché quelle altre (nuove) funzioni attribuitegli contestualmente all’attivazione delle agenzie (pensiamo, tra le altre, alla vigilanza ed al controllo sui risultati di gestione delle agenzie di cui abbiamo in precedenza parlato).

Calando le suesposte riflessioni in campo processuale si ha che nei primi due gradi di giudizi il subingresso dei nuovi uffici periferici delle agenzie fiscali ai vecchi uffici periferici del Ministero delle finanze è da ricondurre – lo

cali la qualità di parte e la capacità di stare in giudizio anche nel terzo grado di giudizio) e C. GLENDI, *Legittimazione*, cit., 2964 (il quale condivide la soluzione prospettata dall’agenzia nella richiamata circolare).

(34) Sulla diversa questione della notifica del ricorso per cassazione presso la sede legale dell’agenzia oppure presso l’avvocatura dello Stato v., *infra*, il par. 5.

si ribadisce – nell’istituto della successione a titolo universale. I nuovi uffici, pertanto, in quanto successori a titolo universale dei preesistenti uffici, come subentrano in tutti i rapporti giuridici che facevano capo a quest’ultimi, così subentrano nella loro posizione processuale. Ne consegue che gli uffici delle agenzie fiscali, da una parte, avranno nel processo tributario esattamente gli stessi poteri e, simmetricamente, gli stessi oneri che avevano i vecchi uffici del Ministero e, dall’altra, non potranno proporre quegli atti già preclusi ai secondi (pensiamo all’intervenuta decadenza dei vecchi uffici, alla data del 1° gennaio 2001, dal potere di proporre appello innanzi alla Commissione tributaria regionale).

Trattandosi di una successione a titolo universale, poi, si dovrebbe applicare nella specie il disposto dell’art. 110 c.p.c. con conseguente interruzione del processo da parte (o nei confronti) dei nuovi uffici.

Quest’ultima conclusione non è, però, condivisibile. Ciò per un duplice ordine di ragioni.

In primo luogo perché l’interruzione del processo prevista dagli artt. 299 ss. c.p.c. a seguito della morte della persona fisica o dell’estinzione della persona giuridica (a seguito, cioè, dei due eventi che a norma dell’art. 110 di tale codice determinano la successione a titolo universale nel processo) è finalizzata a tutelare l’avente causa il quale non solo può trovarsi in serie difficoltà nel succedere in un processo iniziato da (o nei confronti di) un altro soggetto (qual è il suo dante causa), ma può pure ignorare l’esistenza stessa di un tale processo. Molto opportunamente, pertanto, il codice di rito esclude ogni automatismo nella successione a titolo universale stabilendo in tali casi l’interruzione, appunto, del processo nel quale l’avente causa subentra.

La situazione in cui si vengono a trovare i nuovi uffici delle agenzie fiscali è, invece, ben diversa. In tal caso, infatti, è la stessa legge a stabilire il trasferimento alle agenzie (e, quindi, alle loro articolazioni periferiche) della trattazione del contenzioso tributario. La legge viene in tal modo a configurare un automatismo nella successione delle controversie pendenti rispetto al quale lo stato soggettivo delle agenzie diventa del tutto irrilevante.

In secondo luogo perché è la stessa legge regolatrice del processo tributario ad escludere a monte la possibilità di interrompere il processo a seguito del venir meno della parte pubblica. L’art. 40 d.lgs. n. 546/92, infatti, circoscrive l’interruzione del processo, oltreché ad uno degli eventi (morte, radiazione e sospensione dall’albo o dall’elenco previsto dall’art. 12 di tale decreto) riferibili unicamente al difensore del contribuente, al venir meno (per morte o per altre cause) della parte privata. L’art. 40, pertanto, costituisce norma speciale rispetto a (e come tale derogatoria della) disposizione generale dettata dall’art. 110 c.p.c..

Per quanto poi riguarda il giudizio di terzo grado, riterrei che il subin-

gresso dell'agenzia delle entrate e di quella del territorio in alcuni dei rapporti giuridici e delle funzioni che facevano capo al Ministero sia da ricondurre nella successione a titolo particolare nel diritto controverso di cui all'art. 111 c.p.c. ⁽³⁵⁾; con la conseguenza che i giudizi incardinati innanzi alla Corte di Cassazione alla data del 1° gennaio 2001 proseguono nei confronti del Ministero (che rappresenta la parte originaria del giudizio) a meno che, se il contribuente vi consenta, il giudizio non prosegua nei confronti dell'agenzia con l'estromissione del primo.

4.2. Il discorso precedentemente svolto in ordine al subingresso dell'agenzia delle entrate (e di quella del territorio) nei giudizi già incardinati alla data del 1° gennaio 2001 vale anche per le controversie la cui cognizione è stata devoluta alle Commissioni tributarie dall'art. 12, comma 2 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 ⁽³⁶⁾, per le controversie cioè in precedenza attribuite alla giurisdizione dell'a.g.o. quali, tra le altre, quelle doganali.

Per le controversie pendenti alla data di entrata in vigore di tale legge (1° gennaio 2002), in mancanza di una disposizione transitoria, si applicano le regole generali sul riparto di giurisdizione. I processi, pertanto, continuano innanzi al giudice civile con la parte pubblica originaria salva la successione dell'agenzia delle dogane e la conseguente estromissione del Ministero.

(35) Non esiste – come è noto – una correlazione biunivoca tra estinzione di una persona giuridica e successione a titolo universale. Vi può essere infatti la prima senza la seconda (come, ad es., nel caso di liquidazione di una società), così come vi può essere la seconda senza la prima (il che si verifica tutte le volte in cui, non venendo meno la persona giuridica, un altro soggetto subentra in tutti i rapporti giuridici che facevano capo alla persona giuridica stessa). La circostanza, quindi, che il Ministero dell'economia e delle finanze non sia venuto meno a seguito dell'istituzione delle agenzie fiscali non esclude di per sé che il subingresso delle seconde al primo, nei processi già promossi nei confronti del Ministero alla data del 1° gennaio 2001, possa essere ricondotto nell'istituto della successione a titolo universale. Che non si tratti invece di successione a titolo universale, ma *particolare* nel diritto controverso si desume dalla circostanza che le agenzie sono subentrate al Ministero solo in alcune delle funzioni attribuite a quest'ultimo. Sui rapporti tra estinzione della persona giuridica e successione a titolo universale, nonché sulla successione a titolo particolare nel diritto controverso v. *ex multis*, rispettivamente, in giurisprudenza, Cass., ss. uu., 20 aprile 1998, n. 4018; sez. I, 16 gennaio 1999, n. 398; sez. lav., 6 giugno 1998, n. 5602; sez. lav., 22 luglio 1995, n. 8010; sez. I, 9 novembre 1993, n. 11067; sez. III, 27 giugno 1991, n. 7223; e, in dottrina, N. PICARDI, *La successione processuale, passim*; R. MARENGO, *Successione nel processo*, in Enc. dir., vol. XLIII, Milano, 1980, 1393 ss.; L. SALVANESCHI, *Ristrutturazione delle banche pubbliche e successione nel processo*, in Riv. dir. proc., 1992, 455 ss.; G. TARZIA, *Trasformazione di enti pubblici economici. Giurisdizione e processo*, ivi, 1994, 1 ss..

(36) Con la disposizione richiamata nel testo – come è noto – è stato novellato l'art. 2 d.lgs. n. 546/92 allargando la giurisdizione delle Commissioni tributarie ai “tributi di ogni genere e specie”.

Per le nuove controversie (*recte*, per le controversie promosse dai contribuenti avverso i provvedimenti amministrativi emessi dagli uffici locali dell'agenzia delle dogane a far data dal 1° gennaio 2002), invece, la giurisdizione spetta alle Commissioni tributarie. Considerato peraltro che neppure a seguito della novella in esame sono stati modificati *expressis verbis* gli artt. 10 e 11 d.lgs. n. 546/92 (e tutte le altre disposizioni di tale decreto che fanno ancora riferimento allo “ufficio del Ministero delle finanze”), valgono per gli uffici periferici dell'agenzia delle dogane le osservazioni precedentemente svolte sulla capacità di essere parte, sulla capacità di stare in giudizio e sulla legittimazione *ad causam* degli uffici periferici dell'agenzia delle entrate e di quella del territorio ⁽³⁷⁾.

5. – *La rappresentanza tecnica.*

5.1. Per quanto riguarda i primi due gradi di giudizio, non ritengo che l'istituzione delle agenzie fiscali abbia apportato modifiche di rilievo rispetto al regime previgente. In effetti, alcune disposizioni normative e regolamentari se lette isolatamente estrapolandole dal contesto nel quale sono dettate ed omettendo di interpretarle sistematicamente alla luce delle disposizioni generali dettate dal d.lgs. n. 546/92, potrebbero far pensare che anche nei primi due gradi di giudizio le agenzie (*recte*, i loro uffici locali) stanno in giudizio per il tramite del patrocinio obbligatorio dell'avvocatura dello Stato. Mi riferisco, segnatamente, all'art. 72 d.lgs. n. 300/99 giusta il quale “*le agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611 e successive modificazioni*”, nonché all'art. 20, comma 3 del regolamento di organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze secondo cui “*alle agenzie si applica, in materia di patrocinio dell'avvocatura dello Stato, il dettato dell'art. 43 r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611*”.

L'art. 43 r.d. n. 1611/33 dispone, a sua volta, che “*l'avvocatura dello Stato può assumere la rappresentanza e la difesa nei giudizi attivi e passivi avanti le autorità giudiziarie, i collegi arbitrali, le giurisdizioni amministrative e speciali di amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato, sempre che ne sia auto-*

⁽³⁷⁾ Analogamente, pertanto, a quanto abbiamo già chiarito con riguardo agli uffici locali dell'agenzia delle entrate e dell'agenzia del territorio, l'inciso normativo contenuto in tutte le disposizioni dettate dal d.lgs. n. 546/92 – “*uffici tributari del Ministero delle finanze*” – va riferito a partire dal 1° gennaio 2002 (anche) agli uffici periferici dell'agenzia delle dogane.

rizzata da disposizioni di legge, di regolamento o di altro provvedimento approvato con regio decreto” (comma 1) e che “qualora sia intervenuta l’autorizzazione, di cui al primo comma, la rappresentanza e la difesa nei giudizi indicati nello stesso comma sono assunte dall’avvocatura dello Stato in via organica ed esclusiva, eccettuati i casi di conflitto di interessi con lo Stato o con le regioni” (38).

Orbene, posto che l’autorizzazione di cui all’art. 43 r.d. n. 1611/33 deve ritenersi essere stata conferita all’avvocatura dello Stato con le richiamate disposizioni dettate dall’art. 72 d.lgs. n. 300/99 e dall’art. 20 D.P.R. n. 107/01⁽³⁹⁾, si potrebbe ritenere che in forza delle disposizioni trascritte (ed in par-

(38) Sul patrocinio dell’avvocatura dello Stato ex art. 43, comma 1 r.d. n. 1611/33 v. P.G. FERRI, *Avvocatura dello Stato (ordinamento)*, in Enc. giur., vol. IV, Roma, 1988, 2.

(39) Dalle numerose pronunzie emesse dalla S.C. sull’art. 43, comma 1 r.d. n. 1611/33 si evince che l’autorizzazione prevista da tale disposizione non ha bisogno di formule particolari essendo sufficiente che con una legge, con un regolamento o con un decreto del capo dello Stato si attribuisca all’ente pubblico la facoltà di avvalersi del patrocinio dell’avvocatura dello Stato. In questa prospettiva, i giudici di legittimità hanno più volte sostenuto, sia pure in via di *obiter dictum*, che tale autorizzazione ben può essere costituita dalla norma di legge che, nel regolare l’attività dell’ente pubblico, rinvia al disposto del richiamato art. 43: *ex multis*, Cass., sez. lav., 14 gennaio 1999, n. 364 sulla difesa in giudizio dell’*Ente ferrovie dello Stato* da parte dell’avvocatura dello Stato in forza dell’art. 24, comma 3 della legge 17 maggio 1985, n. 2101; Cass., sez. lav., 2 agosto 1999, n. 8356, sez. lav., 14 aprile 1998, n. 3759 e ss.uu., 5 settembre 1997, n. 8587 sulla difesa in giudizio dell’*Ente poste italiane* (nel qual caso la Corte ha individuato la disposizione normativa che autorizzava l’avvocatura dello Stato a difendere l’ente nell’art. 10, comma 2 d.l. 1° dicembre 1993, n. 487, conv. dalla legge 29 gennaio 1994, n. 71); Cass., ss.uu., 21 luglio 1999, n. 484 sulla difesa in giudizio dell’*ANAS ex art. 2, comma 4 d.lgs. 26 febbraio 1994, n. 143*; Cass., sez. II, 2 settembre 1998, n. 8722 e ss.uu., 4 novembre 1996, n. 9523 sulla rappresentanza in giudizio delle *regioni a statuto ordinario* da parte dell’avvocatura dello Stato in forza dell’autorizzazione prevista dall’art. 107 D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616; Cass., sez. II, 10 novembre 1990, n. 10833 sulla rappresentanza in giudizio dell’*Azienda autonoma di assistenza al volo per il traffico aereo generale* (in tale caso la Corte ha indicato nell’art. 32, comma 2 D.P.R. n. 24 marzo 1981, n. 145 la disposizione che autorizzava l’avvocatura a difendere l’azienda). Non mancano poi i casi (invero, meno frequenti) in cui la S.C. ammette l’operatività dell’art. 43, comma 1 r.d. n. 1611/33 in ragione della natura pubblica dell’ente ed a prescindere da ogni valutazione sull’esistenza di un’apposita norma autorizzatoria: Cass., sez. I, 23 marzo 1992, n. 3576 sulla rappresentanza in giudizio dell’*ACI*, nonché Cass., ss.uu., 18 marzo 1999, n. 155 sul patrocinio della *Cassa ufficiali dell’esercito* (a diverse conclusioni delle ss.uu. era, invece, pervenuta la sez. lav., 1° luglio 1997, n. 6450). Si veda pure l’art. 56 r.d. 31 agosto 1933, n. 1592 il quale, sia pure non richiamando espressamente il disposto dell’art. 43 r.d. n. 1611/33, è stato interpretato dalla giurisprudenza maggioritaria nel senso di autorizzare l’avvocatura dello Stato a rappresentare e difendere in giudizio le *università statali*: tra le altre, Cass., sez. I, 26 gennaio 2001, n. 1086; Cass., sez. lav., 18 agosto 1997, n. 764; Cons. Stato, sez. VI, 28 dicembre 1993, n. 1042; Cons. Stato, sez. VI, 28 dicembre 1993, n. 1041; Cons. Stato, sez. VI, 28 dicembre 1993, n. 1040; Cons. Stato, sez. VI, 28 dicembre 1993, n. 1039.

ticolare di quella che attribuisce all'avvocatura dello Stato la rappresentanza e la difesa degli enti pubblici "in via organica ed esclusiva") le agenzie fiscali non possono stare in giudizio se non per il tramite dell'avvocatura dello Stato.

Tale esegesi, però, è sicuramente da respingere. Ho infatti già illustrato le ragioni per le quali deve ritenersi che gli uffici locali delle agenzie sono succeduti (a titolo universale) alle preesistenti articolazioni periferiche del Ministero delle finanze. I nuovi uffici, pertanto, in forza degli artt. 10 e 11 d.lgs. n. 546/92 hanno nel processo tributario tanto la capacità di essere parte, quanto la capacità processuale, quanto ancora la legittimazione ad agire ⁽⁴⁰⁾.

Ma v'è di più. La circostanza che non sia stato modificato l'art. 11, comma 2 d.lgs. n. 546/92 legittima la conclusione che, al pari dei preesistenti uffici periferici, i nuovi uffici locali possono stare in giudizio, oltretutto direttamente, anche per il tramite dell'ufficio del contenzioso della direzione regionale sovraordinata. E ciò, appunto perché, per limitare l'indagine alle controversie aventi ad oggetto i tributi accertati dall'agenzia delle entrate, a livello periferico le direzioni regionali costituiscono strutture di vertice dell'agenzia (art. 3, comma 1, lett. a) del regolamento di amministrazione). Se si seguisse, pertanto, l'esegesi qui avversata, si dovrebbe prendere atto di una vera e propria antinomia che, frutto di un legislatore pasticciatore, potrebbe essere risolta solo ritenendo abrogato per incompatibilità l'art. 11, comma 2 ⁽⁴¹⁾. Tale

Le disposizioni richiamate nel testo, pertanto, sono più che sufficienti per ritenere che l'avvocatura dello Stato sia stata autorizzata ad assumere il patrocinio delle agenzie fiscali e, conseguentemente, per ritenere *in parte qua* che sono stati limitati i poteri autarchici delle agenzie fiscali. Non è, pertanto, condivisibile quanto sostenuto dall'agenzia delle entrate con circolare n. 71/E/2001/135070 del 30 luglio 2001 secondo cui l'agenzia deve di volta in volta investire della propria difesa l'avvocatura dello Stato (nello stesso senso F. PISTOLESI, *Le parti*, 185). Né, tanto meno, erano necessarie le deliberazioni nn. 9 e 17 emesse dall'agenzia delle entrate, rispettivamente, il 10 gennaio 2001 e l'8 marzo 2001, così come non era neppure necessario il protocollo sottoscritto il 21 marzo 2001 dal direttore dell'agenzia delle entrate e dall'avvocato generale dello Stato (deliberazioni e protocollo con i quali, come riferisce la richiamata circolare, l'agenzia ha deciso di avvalersi del patrocinio dell'avvocatura dello Stato) per conferire all'avvocatura dello Stato il patrocinio dell'agenzia. Tali deliberazioni e tale protocollo, per di più, non possono in alcuno modo valere quale *autorizzazione* ai sensi e per gli effetti dell'art. 43, comma 1 r.d. n. 1611/33 posto che l'autorizzazione prevista da questa stessa disposizione può essere conferita esclusivamente – lo si ribadisce – con legge, con decreto del capo dello Stato o con regolamento.

⁽⁴⁰⁾ Sarebbe stato, del resto, quanto meno opportuno, ove si fosse voluto regolare diversamente le modalità di costituzione in giudizio dei nuovi uffici, che nello stesso d.lgs. n. 546/92 fossero dettate delle disposizioni in tal senso.

⁽⁴¹⁾ Parimenti, in base all'esegesi criticata nel testo, si dovrebbe ritenere abrogata per incompatibilità la disposizione dettata dall'art. 12, comma 4 d.lgs. n. 546/92 (anch'essa non modificata espressamente dopo l'istituzione delle agenzie fiscali) la quale – come è ben noto – fa coltizza "l'ufficio del Ministero delle finanze" a farsi assistere nel giudizio di secondo grado dall'avvocatura dello Stato.

conclusione, però, offrirebbe il fianco ad ulteriori critiche posto che, a ben vedere, verrebbero svuotato di ogni contenuto precettivo le disposizioni che – lo abbiamo in precedenza illustrato – attribuiscono alle agenzie (direttamente ad esse e senza passare per alcun tramite “esterno”) la gestione del contenzioso tributario.

Del resto, se si allarga il nostro campo d’indagine alle applicazioni fin qui compiute del disposto dell’art. 43, comma 2 r.d. n. 1611/33 ci si accorge che l’inciso normativo contenuto in tale disposizione – “*in via organica ed esclusiva*” – non solo non esclude la facoltà degli enti pubblici di avvalersi, pur in presenza dell’autorizzazione prevista dall’art. 43, comma 1, del patrocinio di avvocati del libero foro, ma anche di appositi uffici interni deputati alla gestione del contenzioso dell’ente ⁽⁴²⁾.

Anche in ordine alla rappresentanza tecnica, pertanto, non è cambiato nulla rispetto allo *status quo ante*: gli uffici locali delle agenzie fiscali possono difendersi da soli nei primi due gradi di giudizio, salva la facoltà di farsi difendere dall’avvocatura dello Stato nel secondo grado di giudizio. In quest’ultimo caso, applicandosi in tema di patrocinio facoltativo le disposizioni generali dettate dall’art. 1, comma 2 r.d. n. 1611/33 sul patrocinio obbligatorio dell’avvocatura dello Stato (combinato disposto degli artt. 43, 45 e 1, comma 2 di tale decreto), gli avvocati dello Stato continueranno ad esercitare innanzi alle Commissioni tributarie regionali le loro funzioni senza bisogno di apposito mandato.

5.2. Qualcosa è invece cambiato con riguardo al terzo grado di giudizio. Anteriormente all’istituzione delle agenzie fiscali – è noto – la rappresentanza, il patrocinio e l’assistenza innanzi alla S.C. del Ministero delle finanze spettava, al pari di quanto previsto per tutti gli altri processi instaurati da (e nei confronti di) un’amministrazione statale, all’avvocatura dello Stato (art. 1, comma 1 r.d. n. 1611/33); con la conseguenza che i ricorsi (ed i controricorsi) proposti nei confronti di tale Ministero dovevano essere notificati alla persona del ministro in carica (art. 52 r.d. n. 1611/33) presso l’ufficio dell’avvocatura generale dello Stato (argomenta dall’art. 11, comma 1 di tale decreto).

Con l’istituzione delle agenzie fiscali, invece, è venuta meno l’applicabilità della richiamata disposizione sulla rappresentanza in giudizio delle amministrazioni statali. Nel contempo, è stata attribuita alle agenzie la titolarità dal lato attivo del rapporto giuridico d’imposta (*retro*, par. 3.3.), è stata ribadita la scelta – già compiuta in epoca anteriore – di limitare la capacità di essere parte, la capacità processuale e la legittimazione ad agire dei nuovi uffici locali ai soli primi due gradi di giudizio (*retro*, par. 3.2.) ed è stata espres-

(42) Si rinvia *in parte qua* alla giurisprudenza richiamata nella precedente nota 39.

samente autorizzata l'avvocatura dello Stato a rappresentare e difendere le agenzie in via organica ed esclusiva (*retro*, par. 5.1.). Il concorso di tali fattori porta, quindi, a ritenere che la rappresentanza e la difesa delle agenzie fiscali nel terzo grado del processo tributario spetta all'avvocatura dello Stato alla quale (*recte*, all'avvocatura *generale* dello Stato) andranno notificati i ricorsi per cassazione ⁽⁴³⁾.

Essendo parte del giudizio di terzo grado l'agenzia, è poi da escludere l'applicabilità di quella particolare disposizione (art. 4) che, dettata dalla legge 25 marzo 1958, n. 260 sulla rappresentanza in giudizio delle amministrazioni statali, consentiva di sanare l'errore di identificazione della persona alla quale l'atto introduttivo del giudizio ed ogni altro atto doveva essere notificato come quello – di frequente commesso dai contribuenti – di notificare il ricorso per cassazione all'ufficio periferico che era stato parte nel giudizio di secondo grado ⁽⁴⁴⁾. Ne consegue che, diversamente dal passato, la notifica del ricorso per cassazione eseguita presso l'avvocatura generale dello Stato ma nei confronti di un soggetto diverso dal direttore dall'agenzia (pensiamo alla notifica eseguita nei confronti dell'ufficio periferico che era stato parte nel giudizio di secondo grado ed in persona del suo direttore) non è in alcun modo sanabile e determina l'inammissibilità del ricorso stesso.

6. – L'autorizzazione a proporre l'appello.

6.1. L'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 dispone – come è noto – che “*gli uffici periferici del dipartimento delle entrate devono essere previamente au-*

⁽⁴³⁾ *Contra* C. GLENDI, *Legittimazione*, 2964 il quale, argomentando dall'assunto che gli uffici periferici delle agenzie hanno la capacità di stare in giudizio anche innanzi alla S.C., sostiene che gli uffici stessi possono di volta in volta decidere a chi affidare il mandato a rappresentarli ed a difenderli nel terzo grado di giudizio.

⁽⁴⁴⁾ Prima dell'istituzione delle agenzie fiscali, si poteva ritenere che il ricorso per cassazione proposto nei confronti del Ministero delle finanze in persona del ministro in carica, ma notificato presso la sede dell'ufficio locale che era stato parte del giudizio di secondo grado era ammissibile, salva eventualmente la rinnovazione della notifica nel caso di omessa costituzione in giudizio dell'avvocatura generale dello Stato. Secondo il consolidato orientamento della S.C., infatti, l'art. 4 della legge n. 260/58 opera tanto con riguardo all'ipotesi di *vocatio in jus*, in luogo del ministro titolare di una determinata branca della pubblica amministrazione, di altra persona preposta ad un ufficio della stessa, quanto con riferimento all'ipotesi di *vocatio in jus* di un ministro diverso da quello effettivamente competente *ratione materiae* (*ex multis*, sez. III, 12 agosto 2000, n. 10806 e sez. I, 6 dicembre 1996, n. 10890). In questa prospettiva la Corte ha pertanto, ritenuto irrilevante l'errore compiuto dall'attore nel notificare l'atto introduttivo del giudizio all'ufficio locale del Ministero delle finanze in persona del direttore *pro-tempore*, anziché direttamente al Ministero in persona del ministro in carica (sez. I, 26 novembre 1996, n. 10457).

torizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione regionale delle entrate”, mentre “gli uffici del territorio devono essere previamente autorizzati alla proposizione dell'appello principale dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio”.

Le disposizioni trascritte – come pure è noto – sono state oggetto di interventi legislativi (di abrogazione, prima, e di ripristino, dopo) tali per cui le disposizioni stesse non sono state in vigore nell'arco temporale compreso tra il 17 marzo ed il 25 ottobre 1996 ⁽⁴⁵⁾.

Ogni questione posta dall'interpretazione di tali disposizioni, pertanto, deve essere necessariamente contestualizzata con riferimento alla data di pro-

Tale disposizione è, invece, inapplicabile nel caso di erronea identificazione della parte nei cui confronti il giudizio è proposto. Per restare al processo tributario è, quest'ultimo, il caso in cui il ricorso per cassazione viene proposto dal contribuente (non nei confronti del Ministero delle finanze, ma direttamente) nei confronti dell'ufficio periferico che è stato parte in seconde cure. In tale ipotesi l'errore commesso dal ricorrente, interessando l'individuazione (non della parte nei cui confronti il ricorso va *notificato*, ma) della parte nei cui confronti il ricorso va *proposto*, non è sanabile *ex art. 4* della legge n. 258/60, non autorizza il giudice a disporre l'integrazione del contraddittorio *ex art. 331*, comma 1 c.p.c., non è sanato dalla (eventuale) costituzione in giudizio dell'avvocatura dello Stato e determina, di conseguenza, l'inammissibilità del ricorso: tra le altre, sez. trib., 29 gennaio 2002, n. 1099 (la quale, sia pure in via di *obiter dictum*, ha ritenuto inapplicabile l'art. 4 della legge n. 260/58 in ragione della scelta compiuta dal legislatore di valorizzare l'autonomia amministrativa degli uffici periferici nei primi due gradi di giudizio); sez. trib., 18 gennaio 2002, n. 522; sez. trib., 10 gennaio 2002, n. 217; sez. trib., 17 dicembre 2001, n. 15927; sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15233; sez. trib., 2 maggio 2001, n. 6169; sez. I, 13 dicembre 1999, n. 13924; sez. I, 25 marzo 1999, n. 2807; sez. I, 10 novembre 1997, n. 11047; *contra*, ma minoritaria (ed ormai “storicamente datata” essendo stata superata dalla giurisprudenza più recente), sez. I, 9 febbraio 1999, n. 1094 secondo la quale la notifica del ricorso per cassazione andava compiuta, prima dell'istituzione delle agenzie fiscali, all'ufficio periferico che era stato parte nel giudizio di secondo grado. Sulla questione v., in dottrina, C. GLENDI, *Non è sanabile il ricorso in Cassazione se la notifica è indirizzata all'ufficio*, in Guida normativa, 1999, n. 211, 22 e R. LUPI, *Avvocatura e ufficio tra notifica della sentenza e del ricorso per cassazione*, in Corr. trib., 1999, 1441

(45) L'art. 52, comma 2 lgs. n. 546/92 – come è noto – era stato abrogato, con effetto dal 17 marzo 1996, dall'art. 2, comma 1, lett. e) d.l. 15 marzo 1996, n. 123 (non convertito), con effetto dal 27 giugno 1996 dagli artt. 2, comma 1, lett. e) d.l. 16 maggio 1996, n. 259 e 12, comma 1, lett. e) d.l. 22 giugno 1996, n. 329 (anch'essi non convertiti) e, con effetto dal 26 agosto 1996 (e fino al 26 ottobre 1996), dall'art. 2, comma 1, lett. 2) d.l. 8 agosto 1996, n. 437 convertito dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556. L'art. 2 di tale legge, a sua volta, ha fatto salvo da una parte l'effetto abrogativo dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 prodotto dai richiamati decreti leggi ed ha, dall'altro, soppresso la disposizione abrogatrice dello stesso art. 52, comma 2. Avendo pertanto abrogato una disposizione abrogatrice, l'effetto prodotto dall'art. 2 della legge n. 556/96 è stato quello di far rivivere la disposizione abrogata (*id est*, l'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92).

posizione del gravame da parte dell'ufficio tributario: solo gli appelli proposti a partire dal 26 ottobre 1996, infatti, devono essere espressamente autorizzati in conformità all'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 ⁽⁴⁶⁾.

Ciò premesso, va detto che prima dell'istituzione delle agenzie fiscali le disposizioni trascritte non ammettevano deroghe nel subordinare la proposizione di ogni appello principale ⁽⁴⁷⁾ da parte degli uffici tributari ad un'apposita autorizzazione rilasciata dall'organo gerarchicamente sovraordinato; con la conseguenza che veniva a realizzarsi una sorta di corrispondenza biunivoca tra appelli principali dell'amministrazione finanziaria ed autorizzazione alla loro proposizione: in tanto il singolo appello era ammissibile, infatti, in quanto la sua proposizione fosse stata appositamente autorizzata dalla D.R.E. (o, a seconda dei casi, dalla direzione compartimentale del territorio).

Le disposizioni trascritte continuano ad essere applicabili dopo l'istituzione delle agenzie fiscali. Mi limito a segnalare, con riguardo al contenzioso la cui gestione è stata attribuita alla agenzia delle entrate, che in forza del suo regolamento di amministrazione, per un verso, *costituiscono a livello periferico strutture regionali di vertice* di tale agenzia "le direzioni regionali con sede nel capoluogo di ogni regione eccetto quella del Trentino-Alto Adige" (art. 3, comma 1, lett. a) e, per l'altro, che "gli organi di cui al comma 1" "esercitano funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo nei confronti degli uffici" e "svolgono attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento e del contenzioso" (art. 3, comma 3) ⁽⁴⁸⁾. In base alle trascritte norme di organizzazione, le direzioni regionali sono pertanto competenti ad autorizzare gli uffici perife-

(46) E' appena il caso di ricordare che essendo il d.lgs. n. 546/92 entrato in vigore il 1° aprile 1996 prima di tale data (e prima ancora dell'intervento abrogativo richiamato nel testo) l'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 non ha spiegato efficacia alcuna.

(47) In forza del riferimento normativo operato dall'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 allo "appello principale" nessuna autorizzazione serve invece all'ufficio per proporre l'appello incidentale.

(48) Analogamente, prima dell'istituzione delle agenzie l'art. 7 della legge 29 ottobre 1991, n. 358 (recante "norme per la ristrutturazione del Ministero delle finanze") attribuiva alle direzioni regionali delle entrate la "rappresentanza unitaria dell'amministrazione finanziaria in sede regionale" (comma 6) ed il coordinamento, l'indirizzo e la "vigilanza dell'attività svolta da tutti i dipendenti uffici finanziari compresi nel territorio della regione" (comma 2). Con il D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, di approvazione del regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze, era poi ulteriormente precisato che tali direzioni "provvedono, anche mediante delega agli uffici delle entrate e con l'assistenza tecnica dell'avvocatura dello Stato, al compimento degli atti occorrenti per la tutela degli interessi dell'amministrazione finanziaria nei giudizi civili e penali relativi all'applicazione ed a violazioni di norme tributarie" (art. 37, comma 2, lett. e).

rici dell'agenzia delle entrate a proporre l'appello principale innanzi alla Commissione tributaria regionale.

6.2. Il discorso cambia invece se passiamo a considerare i tributi devoluti alla giurisdizione delle Commissioni tributarie con la recente novella del 2001 e, segnatamente, i tributi doganali. In tal caso, attesa la formulazione letterale del trascritto art. 52, comma 2, dobbiamo prendere atto che a far data dal 1° gennaio 2002 non tutti gli appelli principali degli uffici locali delle agenzie devono essere autorizzati dall'organo gerarchicamente sovraordinato. Nel silenzio della legge, infatti, si dovrebbe escludere che gli uffici locali dell'agenzia delle dogane debbano richiedere all'organo gerarchicamente sovraordinato - qual è, anche in tal caso, la direzione regionale giusta quanto dispone l'art. 7 del regolamento di amministrazione di tale agenzia - l'autorizzazione ad impugnare le sfavorevoli sentenze emesse dalle Commissioni provinciali.

Non esiste però alcuna giustificazione ragionevole per discriminare gli uffici locali dell'agenzia delle dogane dagli uffici locali dell'agenzia delle entrate e di quella del territorio. Anzi, se la funzione dell'autorizzazione prevista dall'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 è quella di assicurare il controllo sull'operato degli uffici al fine di prevenire, il più possibile, il rischio dell'instaurazione di liti temerarie e della eventuale condanna alle spese, paradossalmente l'esigenza di richiedere l'autorizzazione dovrebbe essere massimamente avvertita nelle controversie doganali in ragione del fatto che fino al 31 dicembre 2001 il processo tributario rappresentava un *mondo sconosciuto* tanto per i vecchi quanto per i nuovi uffici doganali non avendo né gli uni, né gli altri fatto alcuna esperienza di esso.

Non ignoro che in difetto dell'autorizzazione l'appello - come diremo meglio più avanti - è inammissibile; con la conseguenza che se il legislatore nulla dispone, non si potrebbe in via di interpretazione estensiva o in via di interpretazione analogica ammettersi l'operatività dell'art. 52, comma 2 nelle ipotesi da essa non espressamente regolate. E' pur vero, però, che subordinare la proposizione degli appelli dell'agenzia delle dogane alla previa acquisizione dell'autorizzazione della direzione regionale significa dare attuazione ad uno dei criteri direttivi della legge delega 30 dicembre 1991, n. 413 giusta il quale, appunto, in sede di riforma del processo tributario doveva essere prevista, quale condizione di ammissibilità dell'appello dell'ufficio, l'autorizzazione da parte del "*funzionario dirigente il servizio del contenzioso della direzione regionale delle entrate e delle direzioni compartimentali del territorio e delle dogane*" (art. 30, comma 1, lett. g), n. 5).

Ad ogni modo, trattandosi di una questione che incide sull'ammissibilità del gravame, non possiamo che formulare l'auspicio di un intervento del le-

gislatore volto ad “aggiornare” il disposto dell’art. 52, comma 2 in relazione alla nuova realtà del processo tributario.

6.3. Passando adesso ad esaminare alcune questioni specifiche riguardanti la natura di tale autorizzazione, diciamo subito che quest’ultima deve essere rilasciata in data anteriore alla notificazione dell’appello. E’ solo con la notificazione del gravame che si realizza l’effetto dell’impugnazione; con la conseguenza che l’autorizzazione ben può essere rilasciata dalla D.R.E. nell’arco temporale compreso tra la redazione e la notifica dell’appello ⁽⁴⁹⁾.

Non ignoro che a diverse conclusioni è pervenuto un recente giudicato della S.C. ⁽⁵⁰⁾ secondo il quale l’autorizzazione prevista dall’art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 può intervenire, anche con effetto retroattivo, nel corso del giudizio.

La tesi sostenuta dalla Corte, però, non è a mio avviso condivisibile. Nel ritenere valida l’autorizzazione emessa dalla D.R.E. in data successiva a quella di notifica dell’appello la Corte, sia pure senza richiamarlo espressamente, si è conformato al suo indirizzo consolidato sull’autorizzazione a stare in giudizio dell’ente pubblico ⁽⁵¹⁾. Secondo la Corte, quest’ultima autorizzazione attiene all’efficacia e non alla validità della costituzione in giudizio dell’ente; essa, pertanto, “può intervenire ed essere prodotta anche nel corso del giudizio” ed “ha efficacia convalidante dell’attività processuale svolta in precedenza, sì che il vizio di autorizzazione (in primo grado ed anche) a proporre impugnazione resta sanato, con effetto retroattivo, ancorché l’autorizzazione intervenga dopo che sia scaduto il termine per proporre l’impugnazione stessa” ⁽⁵²⁾. A fondamento di tale tesi la Corte richiama, tra l’altro, il disposto dell’art. 182, comma 2 c.p.c. giusta il quale il giudice istruttore, quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione, può assegnare alle parti un termine per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l’assistenza, o per il rilascio dell’autorizzazione, salvo che si sia avverata una decadenza.

Non entro nel merito della fondatezza di quest’ultima tesi ⁽⁵³⁾. L’art. 182, comma 2 c.p.c. mi sembra, però, difficilmente compatibile con la natura del processo tributario dal momento che la regolarizzazione prevista da tale di-

⁽⁴⁹⁾ Nello stesso senso F. PISTOLESI, *Le parti*, cit., 108 ed ivi nota 46.

⁽⁵⁰⁾ Sez. trib., 26 luglio 2001, n. 10242.

⁽⁵¹⁾ Come hanno esattamente sostenuto in dottrina P. RUSSO-G. FRANSONI, *Problemi interpretativi in tema di autorizzazione all’appello degli uffici periferici*, in *Fisco*, 2001, 13846.

⁽⁵²⁾ Tra le altre, ss.uu., 21 febbraio 1997, n. 1616; sez. I, 12 gennaio 1995, n. 327; sez. I, 15 luglio 1996, n. 6395; ss.uu., 26 febbraio 1994, n. 1994.

⁽⁵³⁾ Per un suo esame critico v., comunque, C. MANDRIOLI, *La rappresentanza nel processo civile*, Torino, 1959, 337 ss..

sposizione è affidata ad un soggetto (il giudice istruttore) estraneo alla struttura del processo tributario ⁽⁵⁴⁾. Non mi sembra, pertanto, che la disposizione in esame possa essere validamente applicata nel processo tributario in forza del rinvio generale operato dall'art. 1, comma 2 d.lgs. n. 546/92 alle norme del c.p.c..

L'applicabilità dell'art. 182, comma 2 c.p.c. al processo tributario va esclusa anche per altre due ragioni.

Da una parte, la formulazione letterale della norma. Diversamente dall'art. 182, comma 2 c.p.c., l'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 dispone che “gli uffici periferici del dipartimento delle entrate devono essere *previamente* autorizzati alla proposizione dell'appello dal responsabile del servizio del contenzioso della competente direzione regionale delle entrate”. In base al criterio ermeneutico dettato dall'art. 12, comma 1 delle preleggi, non può pertanto attribuirsi all'avverbio “*previamente*” altro senso che quello fatto palese dal significato proprio del termine. Il che vuol dire che l'autorizzazione della D.R.E. deve essere emessa prima della (e non dopo la) notifica dell'appello.

Dall'altra, la *ratio* della norma. Solo ritenendo che tale autorizzazione debba essere rilasciata prima della notifica dell'appello, infatti, può essere assicurata quella funzione di garanzia che - secondo la stessa Corte - svolge *erga omnes* il richiamato art. 52, comma 2, quella funzione cioè “che consente al contribuente di riconoscere che dietro il singolo ufficio c'è una scelta processuale dell'a.f., che se ne assume la responsabilità, e che garantisce che tale scelta è ispirata a criteri di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione stessa” ⁽⁵⁵⁾. Se, per contro, si riconoscesse in capo alla D.R.E. il potere di rilasciare *ex post* l'autorizzazione, lo spirito della norma verrebbe tradito finendo, in tal caso, l'autorizzazione stessa con l'essere giustificata dall'esigenza di impedire la declaratoria di inammissibilità dell'appello da parte delle Commissioni regionali piuttosto che dall'esigenza di assicurare un controllo effettivo dei superiori gerarchici sull'operato degli uffici periferici.

6.4. Condivisibile, invece, è l'orientamento sostenuto dalla Cassazione con riguardo a due ulteriori problematiche riguardanti l'autorizzazione in esame: quella della sua natura e quella della sua irrilevanza nel caso in cui l'appello sia proposto direttamente dalla direzione regionale delle entrate.

Con riguardo alla prima, la Corte, con due recentissimi giudicati ⁽⁵⁶⁾, ha

⁽⁵⁴⁾ P. RUSSO-G. FRANSONI, *Problemi*, cit., 13846.

⁽⁵⁵⁾ Sez. trib., 26 luglio 2001, n. 10239. Su tale giudicato v., subito dopo nel testo, il par. 6.4..

⁽⁵⁶⁾ Oltre alla richiamata Cass., n. 10239/01 v. pure *in terminis* Cass., sez. trib., 29 agosto 2001, n. 11321.

sostenuto che, in difetto dell'autorizzazione, l'appello è inammissibile. A tale conclusione i giudici di legittimità pervengono adottando un duplice canone ermeneutico.

In primo luogo, l'interpretazione teleologica. Sostiene la Corte, nel respingere le argomentazioni difensive svolte dall'avvocatura dello Stato, che l'istituto della autorizzazione assolve una triplice funzione: una *interna* all'amministrazione, "intesa a garantire il controllo gerarchico, anche di convenienza economica, sull'opportunità di proseguire un giudizio <<iniziato male>>"; una *esterna* "che consente al contribuente di individuare nell'amministrazione finanziaria, nel suo insieme, il suo contraddittore, evitando anche il rischio di personalizzazione delle controversie"; una funzione, infine, *deflattiva*, "di oggettiva economia dei giudizi, intesa ad evitare che si protraggano contenziosi dall'esito scontato o comunque antieconomici per l'erario". La prima funzione è desunta dalle disposizioni normative e regolamentari sull'organizzazione del Ministero ⁽⁵⁷⁾. La seconda e la terza, invece, dalla collocazione della disposizione in esame nel d.lgs. n. 546/92, nel provvedimento normativo cioè che – è appena il caso di ricordarlo – costituisce il codice di rito del processo tributario.

In conformità a tali funzioni, pertanto, la carenza dell'autorizzazione spiega effetti non solo (e non tanto) sul piano interno (sul piano, cioè, dell'organizzazione del Ministero), ma anche (e soprattutto) su quello esterno, risolvendosi nella carenza di un presupposto processuale, come tale incidente sull'ammissibilità del gravame proposto dall'ufficio tributario.

In secondo luogo, l'interpretazione adeguatrice al dettato costituzionale. Rileva la Corte che la legge delega di riforma del processo tributario (legge 30 dicembre 1991, n. 413) stabiliva espressamente, tra i criteri e principi direttivi cui il legislatore delegato si sarebbe dovuto attenere, che l'autorizzazione in esame dovesse essere prevista quale "*condizione di ammissibilità dell'appello dell'ufficio*" (art. 30, comma 1, lett. g). Il fatto che il legislatore delegato abbia ommesso di riprodurre tale statuizione non vuol dire che la carenza dell'autorizzazione non incida sulla ammissibilità del gravame. Se così fosse, infatti, si dovrebbe quanto meno dubitare della legittimità costituzionale dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92 per contrasto con l'art. 76 Cost. non essendosi il legislatore delegato attenuto alle *guidelines* tracciate dalla legge delega. Ma – ricorda la Corte – in presenza di due interpretazioni contrastanti l'una conforme, l'altra difforme al dettato costituzionale, va privilegiata la prima e va, di conseguenza, interpretata la norma nel senso indicato dal legislatore costituzionale. L'art. 52, comma 2

⁽⁵⁷⁾ *Retro* nota 48.

d.lgs. n. 546/92 va, pertanto, interpretato nel senso voluto dal legislatore delegante, nel senso cioè di attribuire all'autorizzazione la natura di presupposto processuale la cui carenza determina l'inammissibilità dell'impugnazione.

Le motivazioni addotte dalla Corte sono pienamente condivisibili e rappresentano un'autorevole conferma della tesi in precedenza sostenuta dalla dottrina maggioritaria ⁽⁵⁸⁾. Si può solo aggiungere, ad ulteriore conferma della loro fondatezza, che alle stesse conclusioni è dato pervenire ove si applichi l'ulteriore criterio ermeneutico secondo il quale le norme vanno interpretate nel senso di attribuire loro una portata precettiva piuttosto che svuotare le stesse di ogni contenuto al punto da considerarle *tamquam non esset* ⁽⁵⁹⁾. Viene quindi da chiedersi, ove si ritenesse che la carenza di autorizzazione non comporti l'inammissibilità dell'appello, quale sia il significato dell'art. 52, comma 2 e, soprattutto, quale sia la ragione di avere subordinato la proposizione dell'appello ad una *previa* autorizzazione della D.R.E.. Se deve *precedere* – come abbiamo già dimostrato – la proposizione del gravame, ciò vuol dire che l'autorizzazione viene assunta dal legislatore, nel secondo grado di giudizio, quale specifico presupposto processuale e, quindi, quale condizione di ammissibilità dell'impugnazione ⁽⁶⁰⁾.

6.5. Parimenti condivisibile è un ulteriore giudicato della S.C. sulla questione della necessità o meno dell'autorizzazione nel caso in cui l'appello sia proposto direttamente dalla D.R.E. anziché da un ufficio periferico. La Corte ha optato per la soluzione negativa ⁽⁶¹⁾. Ed anche a tale sentenza va, a mio avviso, prestata adesione.

(58) Concludono per l'inammissibilità dell'appello dell'ufficio in difetto dell'autorizzazione della D.R.E., *ex multis*, C. CONSOLO, *Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario*, in Fisco, 1994, 3385; F. TESAURO, *Processo tributario*, in Digesto disc. priv.-sez. comm., vol. IV, Torino, 1994, 355, nota 139; S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 225; F. PISTOLESI, *Le parti*, cit., 106 ss.; *contra*, G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario dopo il decreto legge 16 maggio 1996, n. 259*, Torino, 1996, 179.

(59) Si tratta, in altri termini, di applicare l'antico brocardo secondo il quale le disposizioni normative vanno interpretate *magis ut valeant quam ut pereant* come rilevano P. RUSSO-G. FRANSONI, *Problemi*, cit., 13845.

(60) Va da sé che trattandosi di un presupposto processuale l'autorizzazione assolve una funzione ben diversa da quella della procura speciale alle liti con la conseguenza che non deve essere notificata a controparte, ma deve essere prodotta in giudizio dall'ufficio: *in terminis*, Cass., sez. trib., 6 maggio 2002, n. 6463.

(61) Cass., sez. trib., 26 luglio 2001, n. 10240.

Prima dell'istituzione della agenzia delle entrate, infatti, alla D.R.E. era attribuita la “*rappresentanza unitaria dell'amministrazione finanziaria*” a livello regionale (art. 7, comma 6 della legge 29 ottobre 1991, n. 358). Analogamente, pur nel silenzio della legge, va riconosciuta alla D.R.E. la rappresentanza unitaria dell'agenzia delle entrate in sede regionale. Mi sembrano decisive, in tal senso, le richiamate norme di organizzazione dettate dall'art. 3, commi 1, lett. a) e 2 del regolamento di amministrazione dell'agenzia delle entrate.

Trattandosi di una struttura unitaria ben poca rilevanza assume, per ritenere applicabile il disposto dell'art. 52, comma 2 d.lgs. n. 546/92, la circostanza che l'appello sia proposto dalla D.R.E. in quanto tale o da una sua articolazione interna quale poteva essere, prima dell'istituzione dell'agenzia delle entrate, una sezione staccata della D.R.E. o quale può essere, a far data dal 1° gennaio 2001, un suo servizio interno: in ogni caso, il gravame è giuridicamente riferibile alla D.R.E.. E siccome la D.R.E. è l'organo che, in quanto gerarchicamente sovraordinato all'ufficio periferico, è tenuto ad autorizzare la proposizione dell'appello da parte di quest'ultimo, tutte quelle valutazioni che la D.R.E. è chiamata a compiere all'atto di autorizzare l'ufficio a proporre il gravame devono ritenersi da essa ugualmente effettuate (sia pure in modo implicito) nel momento stesso in cui la D.R.E. decide di proporre l'appello; con la conseguenza che, quando l'appellante principale è la D.R.E., l'autorizzazione diviene, tutto sommato, superflua.

Né potrebbe essere diversamente atteso che, altrimenti opinando, si cadrebbe nell'ipotesi dell'organo che autorizza *se ipsum*. Ipotesi, questa, quanto meno paradossale e, per di più, difficilmente conciliabile con i principi di efficienza, buon andamento ed imparzialità amministrativa atteso che, come ha deciso di proporre appello, ben può lo stesso organo concedere a sé stesso un'autorizzazione alla proposizione del gravame ⁽⁶²⁾.

(62) A conclusioni ben diverse da quelle illustrate nel testo si dovrebbe, invece, pervenire ove l'organo competente a rilasciare l'autorizzazione fosse individuato dalla legge in quello, *tout court*, gerarchicamente sovraordinato all'organo che ha proposto l'appello. In tal caso, infatti, anche la D.R.E. avrebbe dovuto previamente acquisire dal suo superiore gerarchico l'autorizzazione a proporre il gravame. Avendo però il legislatore fatto esplicito riferimento, quale organo competente a rilasciare l'autorizzazione, alla D.R.E. nessuna autorizzazione dovrà chiedere quest'ultima al suo superiore gerarchico nell'impugnare direttamente essa una sentenza di primo grado.

SECONDA PARTE:
L'accertamento ex Art. 39 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

1. – *Premessa.*

Le disposizioni dettate dall'art. 39 D.P.R. 29 settembre 1972, n. 600 sui metodi di accertamento del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, al pari delle (simmetriche) disposizioni dettate dagli artt. 54 e 55 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 sull'accertamento IVA, rispondono alla stessa logica e scontano alla radice gli stessi difetti. La logica (il criterio ispiratore, si direbbe) è quella di assumere, come quadro privilegiato di riferimento, le scritture contabili tenute dagli imprenditori e dai lavoratori autonomi subordinando, di conseguenza, la rideterminazione quantitativa dell'una e dell'altra tipologia di reddito (e dell'IVA) alla previa dimostrazione della loro inattendibilità (parziale o totale). In questa prospettiva, quello che viene tradizionalmente indicato come accertamento analitico rappresenta, già nella legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 (art. 10, n. 4) ed in modo ancora più netto nei decreti delegati degli anni settanta, la *regola* a cui gli uffici si devono attenere nell'attività di accertamento, mentre quello induttivo rappresenta l'*eccezione* a cui gli uffici possono fare ricorso solo in presenza di una delle ipotesi tassativamente previste dalla legge (63).

(63) L'accertamento induttivo nasce come metodo eccezionale di accertamento rispetto a quello analitico. Nella relazione Bima-Silvestri, VI Commissione permanente Finanze e Tesoro (in Delega al Governo per la riforma tributaria-Testo e relazioni parlamentari, Bologna-Roma 1971, 161 ss.) si legge che accertamento "significa determinare in modo certo, inequivocabile, un fatto o un insieme di fatti nei valori oggettivi o nelle qualità fisiche oggettive che ne definiscono il carattere amministrativo nell'aspetto o negli aspetti di osservazione presi in esame"; "la riforma tributaria deve imporre che il fondamento dell'accertamento sintetico sia costituito da fatti certi ed inequivocabili e non da semplici valutazioni da parte dell'a.f."; "*carattere distintivo dell'accertamento induttivo deve essere l'eccezionalità del ricorso a tale strumento, il che in definitiva significa che ad esso il fisco dovrà ricorrere soltanto dopo aver seriamente tentato tutti i mezzi di indagine disposti in via ordinaria dalla legge (accertamento analitico) per la determinazione della giusta misura dell'imponibile tassabile*" (corsivo mio). Sulla distinzione tra accertamento analitico ed accertamento induttivo in termini di contrapposizione tra regola ed eccezione e sulla natura vincolata della "scelta" tra l'uno e l'altro metodo v., tra le altre, Cass., sez. trib., 22 maggio 2001, n. 6939, in *Giur. trib.*, 2002, 151 con nota di G. GAMBONI, *Nullità processuali penali e accertamento tributario*; Cass., sez. I, 27 agosto 1998, n. 8535, in Banca dati I quattro codici della riforma tributaria; Cass., sez. I, 28 agosto 1996, n. 7931, in *Boll. trib.*, 1997, 1743; Cass., sez. I, 17 dicembre 1992, n. 13331, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, 1045; Cass., sez. I, 15 gennaio 1992, n. 420, ivi, 1993, II, 438 con nota di M. SASSO, *I presupposti dell'accertamento extracontabile*; *Comm. trib. centr.*, sez. XIV, 15 novembre 1988, n. 7626, in *Giur. imp.*, 1989, 1250; *Comm. trib. centr.*, sez. XIV, 10 giugno 1982, n. 1555, in *Boll. trib.*, 1983, 789. A diverse

Ma se questa è – si diceva – la logica dei metodi di accertamento, la stessa è, nel contempo, la loro pecca. L'art. 39, non meno degli artt. 54 e 55, infatti non distingue tra accertamento dei piccoli commercianti, degli artigiani e dei professionisti, da una parte, ed accertamento delle imprese medio-grandi, dall'altra. Alle scritture contabili (*recte, a tutte le scritture contabili* indipendentemente dal soggetto cui le scritture sono giuridicamente riferibili) viene attribuito, sotto il profilo probatorio, un ruolo privilegiato benché solo per le imprese medio-grandi⁽⁶⁴⁾, la tenuta di apposite scritture (“fiscali” e “civili”) costituisca un'esigenza fisiologica imposta dalla struttura, dalle dimensioni e dalla tipologia della clientela dell'impresa⁽⁶⁵⁾; laddove invece, per le piccole imprese (*recte*, per le imprese individuali e familiari, per molte società di persone ed in alcuni casi anche per le società di capitali a ristretta base azio-

conclusioni perviene invece quella giurisprudenza la quale, muovendo dalla premessa che l'infedeltà sostanziale delle scritture contabili può essere dimostrata dall'ufficio anche tramite presunzioni gravi, precise e concordanti e, quindi, tramite il metodo di accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, comma 1, lett d) D.P.R. n. 600/73, sostiene che l'utilizzo del metodo analitico-induttivo o di quello induttivo *tout court* è rimesso ad una scelta discrezionale dell'ufficio: Cass., sez. trib., 23 dicembre 2000, n. 16178, in Guida norm., 2001, n. 20, 42. Anche una parte della dottrina individua nell'accertamento analitico la regola ed in quello induttivo l'eccezione: tra gli altri, L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1982, I, 96 (ed ivi per l'assunto che le ipotesi dettate dall'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73 “devono ritenersi tassative e non passibili di integrazione analogica, visto che costituiscono deroghe al principio fondamentale dell'accertamento analitico e, quindi, debbono considerarsi <<norme a fattispecie esclusiva>>” e, subito dopo, 97, per l'affermazione che l'accertamento extracontabile costituisce un'*extrema ratio*); F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in Dir. prat. trib., 1983, I, 1926; F. GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in Dir. prat. trib., 1989, I, 50; E. NUZZO, *Procedure di accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili*, in Rass. trib., 1986, I, 168, nota 2 (ed ivi per la qualificazione dell'accertamento induttivo quale *extrema ratio*) e 199; I. MANZONI, *Potere d'accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993, 324 ss.. Il Ministero dell'economia e delle finanze, da parte sua, dopo avere in un primo momento sposato tale tesi tanto ai fini IVA (circolare n. 29/410811 del 23 maggio 1978, in Boll. trib., 1978, 1143 ss.) quanto ai fini delle imposte sui redditi (circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1977, in Banca dati-I quattro codici della riforma tributaria), ha mutato orientamento negli ultimi anni sostenendo che, soprattutto con riguardo alle piccole imprese ed ai professionisti, “il metodo indiretto di controllo” non va più considerato “come tecnica accertativa residuale ed eccezionale, ma come procedura valida ai fini dell'accertamento, praticabile al pari di quella analitica” (circolare n. 44/E-II-4-108/94 del 4 maggio 1994, in Boll. trib., 1994, 778 ss.).

(64) E solo per alcune figure di lavoratori autonomi quali i grandi studi professionali “associati”.

(65) Se l'impresa medio-grande (ma lo stesso dicasi, ovviamente, anche per la piccola impresa) opera esclusivamente con soggetti interessati a vedere documentata l'operazione effettuata (quali, ad es., gli enti pubblici) l'evasione ben difficilmente verrà realizzata tramite l'occultamento di ricavi.

naria o familiare operanti con consumatori finali) e per la maggior parte dei lavoratori autonomi, la tenuta della contabilità costituisce, tutto sommato, un adempimento del quale, se non fosse imposto per legge, si potrebbe fare benissimo a meno (66).

Nei decreti della riforma tributaria degli anni settanta, manca quindi la consapevolezza – solo successivamente acquisita dal legislatore – che l’evasione delle piccole imprese, degli artigiani e dei professionisti si realizza, di regola, al di fuori della contabilità tramite l’occultamento dei corrispettivi (ricavi o compensi) effettivamente conseguiti (67). Per contro, l’evasione delle imprese medio-grandi si realizza (anche in tal caso di regola) all’interno della contabilità tramite la registrazione di costi fittizi (68).

Manca viepiù la consapevolezza che “contabilità formalmente regolare” non equivale necessariamente a “contabilità attendibile” (69).

(66) Per le imprese medio-grandi (e per gli studi professionali associati) la tenuta delle scritture contabili, prima ancora che ad un obbligo di legge, risponde ad un’esigenza connotata alla tipologia ed alle dimensioni dell’attività svolta. Le scritture, in tale caso, rappresentano lo strumento per controllare l’andamento dell’impresa e sono, quindi, di regola assistite da un grado di attendibilità più elevato rispetto a quello offerto dalla contabilità tenuta dagli altri soggetti indicati nel testo.

(67) La sottrazione di materia imponibile all’erario da parte dei soggetti di cui al testo è resa possibile anche grazie al fatto che le piccole imprese ed i lavoratori autonomi operano direttamente con consumatori finali, con soggetti cioè che di solito (a parte il caso in cui il consumatore finale non sia, ad es., un ente pubblico) non hanno alcun interesse a ricevere dalla controparte un documento contabile giustificativo della spesa sostenuta. Per maggiori approfondimenti v. E. NUZZO, *Rimanezze finali, differenze inventariali e presunzioni di cessioni*, in Riv. dir. trib., 1991, I, 365 ss..

(68) Per la distinzione di cui al testo cfr. R. LUPI, *Diritto tributario-Parte generale*, Milano, 1999, 213 ss.; Id., *Le illusioni fiscali*, Bologna, 1996, 84 ss..

(69) L’esigenza di estendere l’obbligo di tenuta delle scritture contabili agli esercenti arti e professioni ed agli imprenditori (indipendentemente dalla forma giuridica da quest’ultimi rivestita) era stata avvertita nel corso dei lavori preparatori della riforma tributaria quale rimedio principale per “eliminare” (*sic*) “l’evasione fiscale”, come risulta da C. COSCIANI (a cura di), *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, 104 ss.. Alla base di tale concezione era l’idea che esistesse una sorta di corrispondenza biunivoca tra regolarità formale e attendibilità sostanziale delle registrazioni contabili, tale per cui obbligando i contribuenti a tenere le scritture contabili fosse in tal modo assicurata la corretta rappresentazione dei fatti imponibili. Il “dogma” della contabilità quale garanzia contro l’occultamento di materia imponibile viene recepito, in un primo momento, dalla giurisprudenza (v., tra le altre, Comm. trib. centr., sez. XI, 14 marzo 1989, n. 2029, in Rass. trib., 1989, II, 1250; Comm. trib. Centr., sez. XX, 2 ottobre 1986, n. 7444, in Boll. trib., 1987, 1808 e Com. trib. Centr., sez. IV, 8 settembre 1982, n. 4282, ivi, 1984, 466 secondo le quali in presenza di una contabilità formalmente regolare l’ufficio non può procedere in alcun modo in via di accertamento analitico-induttivo). L’esperienza successiva avrebbe, invece, dimostrato che la regolarità formale delle scritture contabili ben può nascondere l’infedeltà sostanziale delle regi-

Al ruolo privilegiato assegnato alle scritture contabili fa da *pendant* nella formulazione complessiva dell'art. 39 (e degli artt. 54 e 55) un atteggiamento di diffidenza del legislatore verso la prova presuntiva ⁽⁷⁰⁾. Numerosi

strazioni (come, peraltro, la dottrina più avvertita aveva già messo in evidenza negli anni sessanta: v., per tutti, G. FALSITTA, *L'onere della "esposizione analitica nella dichiarazione unica dei redditi*, in Dir. prat. trib., 1960, I, 459 ed ivi per l'assunto che "nelle stesse grandi società le possibilità di alterazioni delle scritture sono, con diverse modalità, innumerevoli e la stessa regolarità formale di esse può nascondere le più grandi evasioni e le più gravi menzogne"). Ponendosi in questa, diversa prospettiva la giurisprudenza successiva avrebbe finito con il riconoscere (come tuttora riconosce) la legittimità di accertamenti induttivi del reddito di impresa e del presupposto IVA pur in presenza di una contabilità formalmente regolare (o, il che è lo stesso, in presenza di un "contribuente ordinato" come scriveva A. HENSEL, *Diritto tributario* (trad. it.), Milano, 1956, 247): tra le altre, Cass., sez. trib., 10 marzo 2000, n. 2744, in Guida norm., 2000, n. 55, 46; Cass., sez. trib., 30 ottobre 2000, n. 14292, in Fisco, 2001, 1594; Cass., sez. I, 26 agosto 1998, n. 8494, in Rass. trib., 1998, 1671; Cass., sez. I, 6 maggio 1998, n. 4555, in Rep. Foro it., 1998, voce Tributi in genere, 850; Cass., sez. I, 22 maggio 1996, n. 8015, in Boll. trib., 1998, 1048; Cass., sez. I, 8 aprile 1992, n. 4307, in Rep. Foro it., 1992, voce Tributi in genere, 731; Cass., sez. I, 11 gennaio 1992, n. 239, in Giur. imp., 1992, 24; Comm. trib. reg. della Basilicata, sez. I, 31 maggio 1999, nn. 99 e 100, rispettivamente, in Banca dati Corr. trib., 1999, 953 ed in Giur. trib., 2000, 527 con nota di A. STESURI, *Contabilità regolare e rettifica del reddito in base a prove presuntive*; Comm. trib. Centr., sez. VIII, 18 dicembre 1995, n. 4358, in Fisco, 1996, 11227; Comm. trib. centr., sez. XII, 15 marzo 1990, n. 2100, in Corr. trib., 1990, 1755 (nello stesso senso della giurisprudenza anche il Ministero dell'economia e delle finanze: v. il "documento programmatico sul controllo indiretto del giro d'affari" allegato alla circolare n. 44/E del 4 maggio 1994 citata). Quando invece avrebbe annullato gli accertamenti induttivi, a tale determinazione la giurisprudenza sarebbe giunta (come tuttora giunge) non già riesumando il richiamato dogma, ma argomentando dall'assenza di presunzioni ragionevoli adottate dall'ufficio a fondamento della propria pretesa: *ex multis*, Cass., sez. trib., 10 marzo 2000, n. 2744, in Giur. imp., 2000, 786 e Comm. trib. Centr., sez. XVI, 27 settembre 1999, n. 5499, ivi, 2000, 292.

(70) La diffidenza manifestata dal legislatore della riforma tributaria degli anni settanta verso la prova presuntiva rappresenta, comunque, una sorta di "reazione", a livello normativo, alla prassi disinvolta con la quale gli uffici procedevano sotto il previgente ordinamento a rideterminazioni di tipo globale ed induttivo nei confronti delle imprese medio-grandi. Il riferimento normativo alla "*situazione economica dell'azienda*", contenuto negli artt. 118 e 120 del T.U. del 1958, anziché rappresentare (come nella logica dei metodi di accertamento avrebbe dovuto rappresentare) una garanzia del contribuente di fronte ad accertamenti arbitrari, finì – come è ben noto – con l'avallare la prassi degli uffici di emettere accertamenti "ad occhio" del tutto svincolati dall'effettiva situazione economica dell'impresa. Di qui la ripresa a tassazione di redditi inverosimili, l'instaurazione di contenziosi defatiganti, e la definitiva affermazione di un atteggiamento di completa e radicale sfiducia del contribuente verso la parte pubblica. Ai guasti del previgente ordinamento si intese porre rimedio negli anni settanta commettendo, però, non solo l'errore di relegare la prova presuntiva in posizione subalterna rispetto a quella documentale, ma anche quello di ricorrere ad un "esasperato contabilismo" (attraverso l'imposizione degli stessi obblighi contabili a tutti gli imprenditori ed a tutti gli esercenti arti e professioni), e di irrigidire le procedure di accertamento in tassative disposizioni normative (per di più prive, in non pochi casi, superflue).

sono in tali norme i riferimenti a prove “certe e dirette”, come se le prove documentali – in cui le prove certe e dirette si risolvono secondo la legge fiscale – possano sempre dimostrare, senza margine di errori e comunque con un grado di attendibilità maggiore di quello offerto dalle presunzioni, l’evasione del contribuente. Ad un sistema di determinazione del reddito di impresa e dell’IVA imperniato sulle scritture contabili – su prove, dunque, documentali – si contrappone un sistema di accertamento anch’esso incentrato prevalentemente su prove documentali. La prova documentale che l’ufficio deve fornire per smontare (quello che con particolare enfasi viene spesso indicato come) il *vinculum juris* ⁽⁷¹⁾ della contabilità rappresenta così, all’indomani del-

(71) F. MOSCHETTI, *Evoluzione e prospettive dell’accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996, 126. Secondo altri (F. GALLO, *Accertamento*, cit., 52; A. GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d’impresa*, Milano, 1992, 181 e C. BAFILE, *Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio nella determinazione del reddito d’impresa*, in *Rass. trib.*, 1984, 189) le scritture contabili sono assistite da una “presunzione di veridicità relativa”. In quest’ultimo senso v., con riguardo ad un avviso di accertamento notificato sotto il previgente T.U.II.DD., Cass., sez. I, 5 dicembre 1978, n. 5714, in *Giur. imp.*, 1977-79, 987. La tesi che riconnette al bilancio (ed alle scritture contabili in generale) il valore di presunzione legale relativa – come è ben noto – non è nuova. Essa risale alla prima metà del secolo XX trovando (secondo gli Autori dell’epoca) un fondamento normativo – con riguardo alle imprese tassabili in base a bilancio – in un primo momento storico, nell’art. 25 del T.U. del 24 agosto 1877, n. 4021 e, successivamente, nell’art. 20 della legge 8 giugno 1936, n. 1231: v., in giurisprudenza, tra le altre, Cass., ss.uu., 12 luglio 1937, n. 2449 in *Riv. dir. fin.* 1938, II, 3 e Cass., ss.uu., 7 giugno 1940 (senza numero), ivi, 1940, II, 145; in dottrina, M. PUGLIESE, *La prova nel processo tributario italiano*, Padova, 1935, 195 ss. e L. BIAMONTI, *Recenti aspetti caratteristici del diritto tributario italiano*, Roma, 1938, 18 ss. (*contra*, sia pure con riguardo all’ordinamento tributario tedesco, A. HENSEL, *Diritto*, cit., 247, testo e nota 299). Altri Autori in passato preferivano invece riconoscere alle scritture contabili tenute dalle imprese tassabili in base a bilancio la natura di prova legale controvertibile, E. ALLORIO, *Diritto*, cit., 394 (in senso critico G. FALSITTA, *Onere*, cit., 61 secondo il quale “le singole appostazioni di bilancio, le analitiche annotazioni dei libri contabili, in sé, non hanno forza di prova legale”, costituendo soltanto una “prova libera”; ma di tale Autore v., pure, dopo la riforma tributaria degli anni settanta, *Quantificazione della plusvalenza da realizzo di immobili ed efficacia probatoria delle scritture contabili*, in G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze*, Padova, 1986, 229 per l’assunto che le registrazioni contabili sono assistite da una “presunzione di attendibilità”). La tesi secondo la quale le scritture contabili sono assistite da una presunzione relativa di veridicità ha continuato ad essere sostenuta anche dopo l’entrata in vigore del T.U.II.DD. (come la richiamata sentenza n. 5714/78 della S.C. sta a dimostrare), per poi essere definitivamente abbandonata dopo la riforma tributaria degli anni settanta. Il superamento di tale tesi è imputabile ad un duplice ordine di ragioni: da un lato, alla circostanza che non è stato riprodotto nei decreti delegati nn. 600/73 e 633/72 l’art. 20 della legge n. 1231/36; dall’altro, alla circostanza che le norme sui metodi di accertamento dettate da tali decreti sono ispirate a ben altre regole (come illustreremo *amplius* subito dopo nel testo). Giova comunque fin d’ora precisare come secondo un’autorevole dottrina (S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell’accerta-*

la riforma tributaria degli anni settanta e nella logica dei c.d. metodi di accertamento, una sorta di “regola necessitata” conseguente alla generalizzazione dell’obbligo di tenere le scritture contabili ⁽⁷²⁾; mentre l’accertamento induttivo assume - oltre al già richiamato carattere eccezionale e (in tale ottica) derogatorio di quello che, secondo tale logica, rappresenta il *normale* metodo di accertamento qual è quello analitico - anche natura para-sanzionatoria delle gravi irregolarità commesse dal contribuente quali l’omessa presentazione della dichiarazione annuale (art. 41 D.P.R. n. 600/73, che pure attribuisce agli uffici il potere di procedere *induttivamente*, ed art. 55, comma 1 D.P.R. n. 633/72) o la tenuta delle scritture contabili in modo inaffidabile (art. 39, comma 2, lett. d) D.P.R. n. 600/73 ed art. 55, comma 2 D.P.R. n. 633/72) ⁽⁷³⁾.

mento tributario, in Dir. prat. trib., 1990, I, 801), “*le risultanze della dichiarazione e della contabilità vincolano l’amministrazione non perché assistite da una qualsivoglia presunzione legale di veridicità, o perché comunque possa considerarsi provato tutto quanto in esse risulta, ma perché rappresentano una serie di allegazioni, illustrazioni, spiegazioni e giustificazioni che, se fornite dal contribuente nei modi e nei termini normativamente prescritti, vanno ad integrare un quadro di riferimento del quale l’ordinamento richiede che si tenga conto nella valutazione della rilevanza degli elementi aliunde acquisiti, ed al fine di adeguare l’accertamento, appunto, alle particolarità del caso concreto*” (corsivo mio). Nello stesso senso anche P. RUSSO (*La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento*, cit., 58) secondo cui “*non v’è regola o principio giuridico in grado di sorreggere una tesi del genere, posto che in forza dell’art. 2709 c.c., i libri e le altre scritture contabili dell’imprenditore fanno prova contro di lui e non a suo favore, salva la loro inscindibilità; e posto ancora che l’onere di provare i fatti costitutivi della pretesa impositiva non può non incombere alla Finanza ai sensi dell’art. 2697 c.c.*” (corsivo mio).

(72) A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in Enc. giur., vol. I, Roma, 1988, 19.

(73) La dottrina suole negare all’accertamento induttivo carattere sanzionatorio. Afferma, tra gli altri, A. FANTOZZI (*Prospettive dell’accertamento nella riforma tributaria*, in Riv. Guardia di Finanza, 1981, 10) che con la riforma tributaria degli anni settanta l’accertamento induttivo extracontabile ha perso ogni connotato forfetario e sanzionatorio. Parimenti, secondo L. PERRONE (*Evoluzione*, cit., 99), il ricorso all’accertamento sintetico o induttivo non costituisce “una sanzione”, rappresentando tale metodo “l’estremo mezzo di cui il legislatore munisce l’amministrazione finanziaria al fine della determinazione del reddito imponibile”. Nello stesso senso anche G. TINELLI (*Riflessioni sulla prova per presunzioni nell’accertamento del reddito d’impresa*, ivi, 1986, I, 489 ed ivi per l’assunto che nell’art. 39, comma 2 citato “non è più la garanzia probatoria a favore del contribuente ad animare il testo normativo, quale premio per la corretta tenuta delle scritture contabili”). Anche in tema IVA la dottrina nega carattere sanzionatorio all’accertamento regolato dall’art. 55: tra gli altri, R. PERRONE CAPANO (*L’imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, 619) secondo cui l’accertamento induttivo IVA “*ha perduto gran parte della tendenziale funzione sanzionatoria insita tradizionalmente in tale accertamento; si ricorre cioè all’accertamento induttivo non a scopo punitivo nei confronti del contribuente che ha commesso determinate violazioni, in particolari circostanze determinate dal comportamento dello stesso contribuente, ma soltanto perché in tali situazioni l’accertamento analitico sarebbe inapplicabile, ovvero anche se realizzabile condurrebbe a risultati del tutto*

Si deve quindi registrare, sul punto, un ulteriore limite nella logica dei metodi di accertamento, limite qui rappresentato dalla convinzione di potere sempre contrapporre alle prove contabili fornite (o, comunque, precostituite) dai contribuenti prove documentali dell'evasione delle imposte sui redditi (e dell'evasione IVA). Al riguardo, non può non registrarsi come l'atteggiamento di diffidenza del legislatore verso la prova presuntiva sembra accompagnarsi alla fiducia (oltremodo eccessiva) da esso riposta nei controlli compiuti dagli uffici ed in particolare nella loro capacità di reperire tracce materiali dell'evasione. Le prime applicazioni dell'art. 39 D.P.R. 600/73, da un lato, e degli artt. 54 e 55 D.P.R. n. 633/72, dall'altro, avrebbero al contrario dimostrato, per un verso, l'estrema difficoltà degli uffici - pur essendo ad essi attribuiti poteri istruttori ⁽⁷⁴⁾ sempre più incisivi e penetranti - di reperire simili tracce; e, per l'altro, l'efficacia, in specie per talu-

inverosimili" (corsivo mio). *Contra*, con riguardo all'accertamento induttivo IVA ed a quello del reddito di impresa, G.A. MICHELI, *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in Riv. dir. fin., 1975, I, 403-404. A quest'ultimo orientamento sembra riconducibile anche chi - come S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in Boll. trib., 1986, 1546 - sostiene che "il potere impositivo sembra sconfinare nel campo dei poteri sanzionatori laddove" "all'inosservanza di obblighi meramente formali l'ordinamento ricollega modalità accertative (induttive, sintetiche, ecc.) meno rispettose dell'esigenza dell'adeguamento dell'imposizione ai reali termini dei fenomeni economici colpiti".

A ben vedere, si può continuare ad utilizzare il termine sanzione (o, forse più esattamente, para-sanzione) nei soli casi in cui l'accertamento induttivo consegua ad un comportamento illecito del contribuente e purché con tale lemma si intenda il venir meno del privilegio (di carattere probatorio) rappresentato dalle scritture contabili ed il conseguente alleggerimento degli oneri probatori gravanti sull'ufficio (come precisa R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999, 381) e non anche la legittimazione in via normativa di accertamenti arbitrari come quelli effettuati dall'amministrazione negli anni sessanta.

(74) Secondo autorevole dottrina dall'attività di accertamento propriamente intesa va espunta l'attività di controllo. Per tale via, si sostiene che l'attività di controllo è finalizzata all'acquisizione delle conoscenze necessarie per l'azione degli uffici, mentre quella di accertamento è finalizzata alla determinazione autoritativa dell'imposta, S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in Riv. dir. fin., 1981, I, 581; ID., *Amministrazione*, cit., 59 ss. e 81 ss.. Da tali premesse la dottrina arriva a sostenere che i poteri volti all'acquisizione delle prove vanno ascritti non alla fase istruttoria del procedimento di accertamento, ma ad un'autonoma funzione di "polizia tributaria", intesa come vigilanza e controllo delle attività economiche svolte dai contribuenti (S. LA ROSA, *Accertamento*, cit., 1545). Si è, per contro, sostenuto (da A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1984, I, 235; ID., *Accertamento*, cit., 5 ss.) che dopo la riforma tributaria degli anni settanta lo studio dell'accertamento tributario si indirizza verso la teoria dei controlli rappresentando il controllo dell'operato dei contribuenti l'essenza stessa dell'accertamento. In quest'ultimo senso anche C. GLEN- DI (*Accertamento e processo*, in Boll. trib., 1986, 773) e R. SCHIAVOLIN (*Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in Dig. disc. priv.-sez. comm., vol. XI, Torino, 1995, 196).

ne categorie di contribuenti, di metodi atti a consentire rideterminazioni globali del reddito di impresa (e delle operazioni imponibili IVA) e comunque (avrebbero dimostrato) l'efficacia di argomentazioni presuntive nel duplice momento dell'accertamento dell'infedeltà delle scritture contabili e della ricostruzione del reddito di impresa o del giro d'affari. Per quanto riguarda i metodi e le argomentazioni in parola, l'esperienza successiva avrebbe pure insegnato che gli uni e le altre rappresentano gli strumenti imprescindibili per contrastare l'evasione delle piccole imprese, delle imprese cioè – lo si ribadisce – per le quali la tenuta della contabilità rappresenta soltanto l'espressione di un obbligo giuridico e non già il frutto di una esigenza fisiologica e, per le quali, di conseguenza, la regolarità formale della contabilità non poche volte ne nasconde l'infedeltà sostanziale. Per tale via, solo molti anni dopo la riforma tributaria degli anni settanta si sarebbe acquisita la consapevolezza che, anziché “andare a caccia” di prove documentali dell'evasione, i ricavi ed i corrispettivi meglio si prestano ad essere accertati tramite metodi induttivi volti alla rideterminazione unitaria dei corrispettivi medesimi. Metodi, quelli in parola, basati tanto sul rapporto tra acquisti registrati e corrispettivi incassati (come le percentuali di ricarico), quanto sulla capacità produttiva dell'esercizio (come l'ubicazione e le dimensioni del locale in cui viene esercitata l'attività di impresa), quanto ancora sul consumo di un certo fattore produttivo (come l'energia elettrica o la materia prima utilizzata dall'impresa) (75).

Quasi in modo necessitato, l'evoluzione normativa successiva avrebbe pertanto sempre più accentuato la distinzione, in sede di accertamento, tra l'una categoria di contribuenti (le piccole imprese ed i lavoratori autonomi) e l'altra (le imprese medio-grandi). Gli accertamenti effettuati ora in base agli elementi di cui all'art. 2, comma 29 d.l. 19 dicembre 1984 n. 853 conv. dalla legge 17 dicembre 1984, n. 17, ora in base ai coefficienti presuntivi di congruità previsti dagli artt. 11 e 12 d.l. 2 marzo 1989, n. 69 conv. dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, ora ancora in base ai parametri di cui all'art. 3, comma 181 della legge 28 dicembre 1995, n. 549 e, da ultimo, in base agli studi di settore di cui all'art. 62 *sexies*, comma 3 d.l. 30 agosto 1993, n. 331 conv. dalla legge 29 ottobre 1993 possono essere visti come altrettante conferme – a livello normativo – da una parte, dell'esigenza di estrapolare dall'area dell'impresa quella fascia rappresentata dalle piccole e medie imprese e, dall'altra,

(75) Analogamente, i corrispettivi incassati dalla maggior parte dei lavoratori autonomi ben si prestano ad essere rideterminati globalmente in via extracontabile argomentando, ad es., dall'ubicazione e dalle dimensioni dello studio professionale, dal numero dei dipendenti, dalla notorietà del professionista o dal tempo da quest'ultimo speso nell'esercizio dell'attività professionale.

della centralità acquisita, nella stessa materia, dai metodi induttivi finalizzati alla rideterminazione globale dei ricavi e dei corrispettivi di operazioni imponibili IVA ⁽⁷⁶⁾.

Calando le procedure di accertamento nello schema (sostanziale) di applicazione del tributo nulla sembra, poi, giustificare il ruolo di baluardo attribuito dalla legge alle scritture contabili. Affidare al contribuente il compito di determinare la misura del tributo si traduce, a livello procedurale, nell'onere degli uffici di superare le risultanze contabili. Una cosa è però subordinare l'emissione dell'atto di accertamento alla previa acquisizione della prova (della fondatezza) della pretesa erariale, altra e ben diversa cosa è dimostrare l'irregolarità formale delle scritture. La dimostrazione dell'inattendibilità dei dati dichiarati dal contribuente – come illustreremo più avanti – ben può essere fornita, anche nell'accertamento analitico, tramite strumenti indiretti di controllo che, senza nulla dire sulle modalità di tenuta della contabilità, ne consentono di provare l'infedeltà sostanziale.

2. – Assenza di distinzioni qualitative tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi.

2.1. Ad un'analisi giuridico-formale degli artt. 39 D.P.R. n. 600/73 e 54 e 55 D.P.R. n. 633/72 non può sfuggire come il criterio discrezionale assunto dal legislatore, a livello di lessico probatorio, è rappresentato dalla tipologia di prove che il fisco può utilizzare: nell'un caso, quello del metodo analitico *tout court*, *prove certe e dirette* (artt. 39, comma 1 D.P.R. n. 600/73 e 54 D.P.R. n.

(76) Sui nuovi strumenti di accertamento v. tra gli altri, F. GALLO, *Il dilemma "reddito normale o reddito effettivo": il ruolo dell'accertamento induttivo*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 459 ss.; ID., *Accertamento*, cit., 54 ss.; ID., *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo*, in *Giur. imp.*, 2000, 481 ss.; F. MOSCHETTI, *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di illegittimità costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 57 ss.; L. SALVINI, *Commento all'art. 11 d.l. 2 marzo 1989, n. 69*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1990, 1091 ss.; R. LUPI, *Commento all'art. 12 d.l. 2 marzo 1989, n. 69*, ivi, 1990, 1111 ss.; ID., *Argomentazioni extracontabili e coefficienti predeterminati nell'accertamento dei contribuenti minori (dalla legge 154/91 al disegno di legge n. 3005/91)*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 636 ss.; E. DE MITA, *Alla ricerca della cultura giuridica nella legge 413/91*, ivi, 1991, I, 217 ss.; C. CONSOLO, *Accertamento dei redditi con coefficienti presuntivi, prova contraria e odierne prospettive in sede giudiziale e dei correlati limiti ai poteri istruttori del giudice tributario*, in *Fisco*, 1986, 8914 ss.; L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999, 238 ss. e 270 ss.; E. FAZZINI, *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. trib.*, 1996, 309 ss..

633/72); nell'altro, quello del metodo induttivo, *prove indirette* (art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73 e 55, comma 2 D.P.R. n. 633/72) ⁽⁷⁷⁾.

Una simile impostazione non è, però, condivisibile. Ciò per le seguenti, molteplici ragioni.

2.2. In primo luogo, perché tale criterio è impreciso ed errato. E' impreciso dal momento che l'inferenza induttiva rappresenta un metodo euristico generale, la cui portata per l'effetto trascende il campo di operatività delle prove presuntive. E' poi errato dal momento che esso sottende un assunto non condivisibile qual è quello secondo cui che le prove presuntive sono dotate di una *vis* dimostrativa ontologicamente inferiore rispetto a quella delle altre tipologie di prove ed in particolare rispetto a quella delle prove documentali ⁽⁷⁸⁾. Nell'accertamento delle imposte sui redditi come nell'accertamento IVA non è prevista una gerarchia delle fonti di prova; con la conseguenza che, salvi i casi eccezionali in cui l'efficacia dimostrativa della prova è predeterminata dalla legge ⁽⁷⁹⁾, l'ufficio è libero di valutare le singole prove raccolte. Una tale gerarchia non esiste neppure nel processo tributario al quale, per di più, è applicabile quella disposizione del processo civile (*id est*, l'art. 116, comma 1 c.p.c.) che, rimettendo al prudente apprezzamento del giudice la valutazione delle prove (eccezion fatta per le prove legali), esclude la configurabilità nell'ordinamento di una gerarchia delle prove ⁽⁸⁰⁾.

⁽⁷⁷⁾ Salva l'ipotesi dell'accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73 il quale, nella parte in cui consente l'utilizzo di presunzioni (sia pure fornite dei requisiti civilistici della gravità, precisione e concordanza), non a caso (nell'ottica tradizionale della netta contrapposizione tra accertamento analitico ed accertamento induttivo), è stata ritenuto eccezionale da F. GALLO, *Accertamento*, cit., 50.

⁽⁷⁸⁾ La prevalenza accordata dal legislatore fiscale alle prove documentali rispetto alle prove presuntive riflette, a ben vedere, la scelta compiuta a monte dal legislatore civilistico di collocare la prima tipologia di prove al primo posto nella gerarchia delle prove. Tale scelta, a sua volta, è il precipitato di una ben precisa opzione ideologica qual è quella di voler razionalizzare la valutazione giudiziale della prova e di comprimere, per tale via, il libero convincimento del giudice (G. GIULIANI, *Il concetto classico di prova: la prova come argumentum*, in *Jus*, 1960, 185 ss.) e trova riscontro, negli ordinamenti di *civil law*, nell'ampio spazio riservato dal legislatore al formalismo giuridico nella circolazione dei beni, G. VERDE, *Prova legale e formalismo*, in *Foro it.*, 1990, V, 465 ss..

⁽⁷⁹⁾ Pensiamo al p.v.c. che, in quanto atto pubblico, fa prova fino a querela di falso o alle numerose presunzioni legali relative poste a vantaggio dell'amministrazione finanziaria anche se le presunzioni legali relative non costituiscono propriamente una prova appartenendo al diritto sostanziale. Per ulteriori approfondimenti sia consentito rinviare a G.M. CIPOLLA, *A proposito di una recente sentenza della Cassazione sull'efficacia probatoria del processo verbale*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, I, 88 e *L'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile nell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 615 ss..

⁽⁸⁰⁾ Sul "prudente apprezzamento" del giudice ex art. 116, comma 1 c.p.c. e sull'inesi-

Né potrebbe essere diversamente. Non è, infatti, la struttura della prova che determina il suo grado di probabilità, ma il contesto conoscitivo in cui essa si colloca: un documento potrebbe ad es., riguardare non il fatto principale, ma un fatto secondario dal quale trarre, in via di inferenza induttiva, illazioni intorno al *thema probandum* e potrebbe, di conseguenza, rappresentare nel contesto storico di riferimento una *prova indiretta*, così come una presunzione potrebbe avere ad oggetto il fatto principale e, quindi, costituire essa stessa *prova diretta* di tale *thema* ⁽⁸¹⁾. Eccezion fatta per le prove legali, assegnare alle singole tipologie di prova un valore probatorio predeterminato rischia, pertanto, di costituire una metafora e, per di più, una metafora fuorviante ⁽⁸²⁾. Tanto più ove si tenga presente che il documento se da un lato, diversamente dalla prova presuntiva, può essere contraffatto con la conseguenza che in tal caso il suo valore dimostrativo è pressoché nullo, dall'altro, ri-

stenza di una gerarchia delle prove nel nostro ordinamento v., *ex multis*, in dottrina G.F. RICCI, *Atipicità della prova, processo ordinario e rito camerale*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2002, 425 e, in giurisprudenza, Cass., sez. lav., 19 agosto 2000, n. 11011, Cass., sez. III, 14 luglio 2000, n. 9368, Cass., sez. III, 17 febbraio 1998, n. 1670, Cass., sez. III, 12 maggio 1998, n. 4777 e Cass., sez. III, 1° ottobre 1998, n. 9760, tutte in Banca dati-Cassazione civile. Sull'operatività dell'art. 116, comma 1 c.p.c. nel processo tributario (con la conseguenza che le Commissioni tributarie, al pari del giudice civile, devono valutare le prove secondo il loro "prudente apprezzamento) v., tra le altre, Cass, sez. I, 12 novembre 1998, n. 11420, in Giur. trib., 1999, 393 con nota di A. AMATUCCI, *In tema di motivazione dell'avviso di accertamento e onere della prova*; Cass., sez. I, 19 dicembre 1997, n. 12854, in Corr. trib., 1998, 1897; Comm. trib. Centr., sez. XI, 18 novembre 1996, n. 5777, ivi, 1997, 2010; Comm. trib. Centr., sez. XI, 15 dicembre 1993, n. 3518, in La Comm. trib. Centr., 1995, I, 578; Comm. trib. centr., sez. XVIII, 1° marzo 1993, n. 1179, in Corr. trib., 1993, 2259; Comm. trib. centr., sez. VIII, 24 maggio 1990, n. 3905, in Banca dati-I quattro codici della riforma tributaria.

(81) M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, 450.

(82) Non è, pertanto, condivisibile la tesi sostenuta da quella dottrina processualistica (S. CHIARLONI, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, in Riv. dir. trim. dir. proc. civ., 1986, 867) secondo cui la "*minor vis persuasiva*" "delle prove presuntive rispetto alle prove dirette o rappresentative dipende da ciò che, mentre la verità delle ultime implica automaticamente (potremmo dire: tautologicamente) la verità del fatto principale percepito o rappresentato, un simile rapporto di necessaria implicazione non esiste per le prime, poiché la verità del fatto noto che costituisce il punto di partenza dell'inferenza presuntiva, da un lato, e la validità della massima d'esperienza che consente il collegamento con il fatto principale ignoto, dall'altro, non comporta necessariamente la verità di questo, nella misura in cui il caso concreto sottoposto alla cognizione del giudice è sempre suscettibile di essere espressione non già dell'*id quod plerumque*, ma dell'*id quod rare accidit*". Contrapporre, però, ad un mondo di certezze (assicurate dalle prove dirette) un mondo di incertezze (fornite dalle prove indirette) significa non tener conto, da una parte, dell'impossibilità di raggiungere nel processo come nelle scienze esatte la certezza; e, dall'altra, del carattere probabilistico (nell'ottica del probabilismo logico seguita nel presente lavoro) di ogni dimostrazione indipendentemente dalla dimensione (giuridica o metagiuridica) in cui la prova viene collocata.

chiede comunque lo svolgimento di un'attività interpretativa pregiudiziale alla sua utilizzazione quale prova ⁽⁸³⁾.

2.3. In secondo luogo, perché quella che viene spacciata dal legislatore (ed in molte pronunzie) come *certezza* altro non è che un grado (sia pure elevato, ma pur sempre un grado) di probabilità fornito dal mezzo di prova. Nell'accertamento e nel processo tributario lo spazio riservato alle prove scientifiche (quali la prova del DNA o la prova c.d. balistica) è pressoché nullo. E' pertanto ben difficile – anche a voler ammettere che le prove scientifiche assicurino la certezza del loro risultato – poter configurare in termini di certezza l'esito del procedimento probatorio.

A ben vedere, del resto, la certezza quale risultato del mezzo di prova è un falso problema: da una parte, perché la prova attiene a questioni empiriche le quali, considerati i limiti umani, possono essere ricostruite solo in termini probabilistici ⁽⁸⁴⁾; dall'altra, perché il processo tributario non è finalizzato a raggiungere quella che un tempo, con riferimento al processo penale, veniva indicata come la verità assoluta in contrapposizione alla verità relativa. C'è l'esigenza, ad un certo punto, di chiudere il processo. In questa prospettiva, la sentenza andrà emessa non quando il giudice abbia raggiunto la certezza che i fatti siano andati in un certo modo piuttosto che in un altro, ma quando si convinca – sulla base del materiale probatorio raccolto o, comunque, acquisito agli atti e valutato secondo il suo prudente apprezzamento – che delle ricostruzioni fattuali sottoposte al suo esame dal contribuente e dall'ufficio l'una presenta un grado di probabilità più elevato rispetto all'altra.

Viene, quindi, a cadere ogni distinzione di carattere qualitativo tra il metodo di accertamento analitico e quello di accertamento induttivo. La prova non è il risultato di un'equazione matematica, ma è il frutto di un giudizio intorno all'enunciato fattuale che ne costituisce l'oggetto. La prova non conduce ad un risultato univoco nel senso che il fatto (*melius*, l'enunciato) da essa provato o è certo o non è certo. L'esito della prova è, per così dire, *polivalente* nel senso che la prova fornisce un grado (più o meno elevato a seconda del

(83) Precisa correttamente M. TARUFFO (*Le prove scientifiche nella recente esperienza statunitense*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1996, 258) che “l'effetto probatorio di un mezzo di prova si connette, dopo tutto, a una percezione intellettuale, indipendentemente dal suo intrinseco valore come strumento di rappresentazione della realtà”. Per un analogo ordine di considerazioni nel diritto tributario v. R. LUPI, *Diritto*, cit., 192 ss..

(84) Non è pertanto condivisibile la distinzione, anche di recente sostenuta da alcuni Autori (F. FERRI, *Metodo induttivo e ragionamenti presuntivi nell'accertamento del reddito d'impresa*, in Riv. dir. fin, 1996, II, 75 ss.), tra prove presuntive ed altre tipologie di prove assumendo quale criterio discrezionale la circostanza che le prime, diversamente dalle seconde, possono assicurare soltanto la probabilità piuttosto che la certezza del *thema probandum*.

mezzo di prova addotto e del contesto storico di riferimento) di probabilità intorno al *factum probandum*. La distinzione tra accertamento analitico ed accertamento induttivo consiste, perciò, non nell'alternativa tra un accertamento *provato* (nel senso di fondato su prove) ed un accertamento *non provato*, ma nella presenza nell'uno e nell'altro dei metodi in parola di prove fornite di un diverso grado di probabilità. Ed è proprio perché l'efficacia di una (ma si deve più esattamente dire, di ogni) prova va vista in termini di probabilità che non si può *a priori* escludere che un accertamento basato su prove indirette sia, in termini dimostrativi, più aderente alla realtà rispetto ad un accertamento di carattere documentale.

2.4. In terzo ed ultimo luogo, perché la distinzione tra prove certe e dirette, da un lato, e prove indirette dall'altro, rischia di determinare un'inammissibile sovrapposizione tra la questione di quale metodo possa in concreto utilizzare l'ufficio e la questione, logicamente e giuridicamente diversa, di chi debba fornire la prova del proprio assunto. Al riguardo, giova tener presente che tanto la ripartizione degli oneri probatori nel processo, quanto l'applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere di prova⁽⁸⁵⁾ prescindono dalla metodologia di accertamento utilizzata dall'ufficio. Il fatto che l'ufficio abbia accertato induttivamente un reddito d'impresa non vuol dire che la pretesa erariale non debba essere in punto di fatto fondata e, soprattutto, non esclude che l'ufficio sia liberato dal proprio onere dimostrativo. Indubbiamente, in ragione dei diversi presupposti cui è subordinata l'effettuazione dell'accertamento induttivo, il legislatore prevede un minore rigore dimostrativo nella ricostruzione fattuale sottesa alla pretesa erariale. Ciò, però, non vuol dire che accertamento induttivo sia sinonimo di accertamento arbitrario⁽⁸⁶⁾.

Va da sé che le prove poste a fondamento dell'accertamento induttivo possono essere prive dello stesso rigore dimostrativo di quelle previste per l'accertamento analitico: pensiamo all'utilizzabilità di presunzioni prive dei

(85) Quelli di cui al testo rappresentano i due profili (soggettivo ed oggettivo) sottesi al sintagma "onere della prova" sui quali rinvio al mio *L'onere della prova*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario - Processo tributario*, Torino, 1998, 527.

(86) O, come è stato affermato da E. NUZZO (*Procedure*, cit., 202), di accertamento avente un'*apparenza di fondamento* (al pari, secondo l'autore, dell'accertamento sintetico e diversamente, da un lato, dall'accertamento analitico-induttivo il quale "comporta l'integrazione della dichiarazione con elementi aventi il carattere della forte probabilità", e, dall'altro, dall'accertamento analitico il quale "presuppone la piena evidenza degli elementi in cui consiste". Nell'accertamento induttivo, però, non meno che nell'accertamento analitico, l'ufficio deve osservare (a tacer d'altro) i principi costituzionali di imparzialità e di buon andamento i quali impongono all'amministrazione di compiere un'istruttoria adeguata al caso concreto e di emanare conseguentemente l'avviso di accertamento sulla base di prove.

requisiti civilistici della gravità, presunzione e concordanza. Minore rigore dimostrativo, però, non vuol dire che le prove poste a fondamento dell'accertamento induttivo siano, diversamente dalle prove previste dal dall'art. 39, comma 1 citato, prove non certe.

3. – (Segue): *la bipartizione degli accertamenti in contabili ed extracontabili.*

3.1. L'acquisita consapevolezza dell'assenza di rigide contrapposizioni, a livello gnoseologico, tra gli accertamenti analitici e quelli induttivi, è riflessa - a ben vedere - nel ripensamento operato in quest'ultimi anni dalla dottrina dell'originaria contrapposizione posta a livello sistematico tra gli uni e gli altri. A fronte della tripartizione, in voga soprattutto negli anni sessanta e comunque ancora oggi utilizzata tanto dalla dottrina quanto soprattutto dalla giurisprudenza, tra accertamento analitico, accertamento analitico-induttivo ed accertamento induttivo, a partire dalla riforma tributaria degli anni settanta in poi si è andata via via affermando la distinzione degli accertamenti in contabili ed in extracontabili. In effetti, a sostegno di tale bipartizione depone il fatto che l'aggettivazione "analitico" o "induttivo" svolge una mera funzione descrittiva quale è quella di indicare il tipo di argomentazione (presuntiva o meno) utilizzata dall'ufficio (profilo dell'induttività) o quella di indicare il maggiore o minore grado di dettaglio della dimostrazione fornita dall'ufficio (profilo dell'analiticità) ⁽⁸⁷⁾. E l'aver un'argomentazione carattere presuntivo o meno, così come l'aver la dimostrazione un maggiore o minore grado di dettaglio non vuol dire che il modello conoscitivo di riferimento sia differente. Prova ne sia che entrambi i profili (quello dell'analiticità e quello dell'induttività) possono presentarsi diversamente combinati tra loro nell'ambito dello stesso tipo di accertamento, come dimostrano non solo le disposizioni dettate dagli artt. 39 D.P.R. n. 600/73 e 54 D.P.R. n. 633/72 nella parte in cui ammettono l'utilizzo del metodo di accertamento analitico-induttivo ⁽⁸⁸⁾, ma anche le più recenti pro-

⁽⁸⁷⁾ Si rinvia alla dottrina richiamata *sub* nota 63. Per il superamento, all'indomani della riforma tributaria degli anni settanta, della contrapposizione tra accertamento analitico ed accertamento induttivo e per la bipartizione degli accertamenti in "contabili" ed "extracontabili" v. anche F. TESAURO, *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi d'impresa*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1978, 486 ss.; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, 339 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Padova, 1999, 261 ss.; P. RUSSO, *Manuale*, cit., 291 ss..

⁽⁸⁸⁾ Definito, non a caso, *misto* da G. FALSITTA (*Manuale*, cit., 262) in quanto associa in un unico metodo le caratteristiche proprie dell'accertamento analitico (e, cioè, il riferimento

nunzie giurisprudenziali e l'ultima evoluzione normativa in materia di accertamento ⁽⁸⁹⁾.

Per quanto riguarda la giurisprudenza, si vedrà più avanti come la S.C. abbia riconosciuto, con sempre maggiore vigore, la legittimità di accertamenti analitici-induttivi basati su rideterminazioni globali dei ricavi o dei compensi.

Per quanto riguarda invece l'evoluzione normativa, i nuovi strumenti di accertamento introdotti nell'ultimo ventennio dal legislatore rappresentano – lo si ribadisce – una conferma dell'inesistenza di rigide contrapposizioni, a livello gnoseologico, prima ancora che giuridico, tra gli accertamenti di tipo analitico e quelli di tipo induttivo. Di tali strumenti non ci si occupa in questa sede. Non si può comunque non rilevare che, mentre gli accertamenti ef-

dell'accertamento alle singole poste della dichiarazione) con quelle dell'accertamento induttivo (e, cioè, l'impiego di prove a carattere presuntivo). Non sembra comunque il caso di assegnare eccessiva importanza al *nomen* con cui indicare i singoli moduli accertativi non foss'altro perché: (a) i profili dell'analiticità e dell'induttività possono coesistere all'interno dello stesso metodo; (b) il legislatore della riforma tributaria degli anni settanta indica come "sintetico" esclusivamente l'accertamento previsto dall'art. 38, comma 4 D.P.R. n. 600/73, vale a dire l'accertamento basato sulla spesa, mentre sotto il previgente T.U.II.DD. la stessa aggettivazione era usata (dall'art. 120) per indicare l'accertamento extracontabile del reddito di impresa; (c) l'essere un accertamento contabile non esclude l'utilizzabilità di dati extracontabili (quali le nozioni di esperienza comune riferite al settore economico in cui opera l'impresa), così come nell'accertamento extracontabile la rideterminazione delle operazioni imponibili IVA o del reddito di impresa può essere effettuata dall'ufficio avvalendosi anche di dati contabili; e (d) l'ultima evoluzione normativa in materia di accertamento consente agli uffici di procedere a rideterminazioni globali dei corrispettivi, dei ricavi e dei compensi anche nell'ambito degli accertamenti analitici-induttivi.

(89) Secondo la dottrina (*ex pluribus*, S. LA ROSA, *Accertamento*, cit., 1548; P. RUSSO, *Manuale*, cit., 292 ss.; G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 265 ss.; E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 440), gli accertamenti *ex art.* 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73 (e lo stesso dicasi, *mutatis mutandis*, per gli accertamenti *ex art.* 54 D.P.R. n. 633/72) possono avere ad oggetto soltanto singoli componenti attivi e passivi (anche se si tratta di componenti significativi come si illustrerà *amplius sub par.* 7), laddove invece gli accertamenti *ex art.* 39, comma 2, D.P.R. n. 600/73 (o *ex art.* 55 D.P.R. n. 633/72) consentono di procedere alla rideterminazione unitaria delle operazioni imponibili IVA e del reddito di impresa. Per tale via, una parte della giurisprudenza (*ex pluribus*, Cass., n. 4555/98 citata; Cass., n. 8494/98 citata; Cass., sez. I, 2 settembre 1995, n. 9265, 9265, in Boll. trib., 1996, 1706) e della dottrina (G. FALSITTA, *Le presunzioni in materia di imposte sui redditi*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1989, 71; E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, 314; F. BATTISTONI FERRARA-M.A. GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario - Parte generale*, Torino, 1993, 108; L. FERLAZZO NATOLI, *Corso di diritto tributario - Parte generale*, Milano, 1999, 163; M.A. GALEOTTI FLORI - S. ACCIAI - E. FAZZINI - A. GARCEA - F. MICHELOTTI - F. TANINI, *I tributi in Italia*, Padova, 1999, 695) aggettivano come "sintetico" il metodo di accertamento regolato dagli artt. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73 e 55 D.P.R. n. 633/72.

fettuati in base alla c.d. Visentini-*ter* (art. 2, comma 29 legge n. 17/84) ed ai coefficienti presuntivi di congruità (art. 12, comma 1 legge n. 154/89) nel fare salve (“indipendentemente da quanto previsto” dagli artt. 39 e 55 più volte citati) le disposizioni dettate in materia di accertamento dai decreti della riforma, sembrano scontare *ab origine* la consapevolezza della loro differenziazione rispetto agli accertamenti tradizionali, gli ultimi (in ordine cronologico) strumenti di accertamento (quelli, cioè, rappresentati dai parametri e dagli studi di settore), incidendo sullo stesso ambito applicativo delle disposizioni in esame ⁽⁹⁰⁾, sembrano invece rappresentare una duplice conferma a livello normativo dell’assenza di differenziazioni gnoseologiche tra gli accertamenti di tipo analitico e quelli di tipo induttivo, da un lato, nonché della validità della bipartizione tra accertamenti contabili ed accertamenti extracontabili, dall’altro.

Per altro verso, argomentando principalmente dalla formulazione letterale dell’art. 39 (e degli artt. 54, 55 più volte citati), dalla loro genesi storica e dalla loro *ratio legis*, altri Autori sostengono che la distinzione dei metodi di accertamento operata dal legislatore riflette altrettante modalità ricostruttive del presupposto di imposta da parte degli uffici e, quindi, in ultima analisi, riflette il diverso oggetto che caratterizza un tipo di accertamento rispetto all’altro ⁽⁹¹⁾. Secondo questa, diversa opzione ricostruttiva l’accertamento analitico e l’accertamento analitico-induttivo consentono agli uffici di riprendere a tassazione (e, quindi, di *rettificare*) singole e determinate poste attive o passive (nell’imposizione sul reddito) o di riprendere a tassazione (e, quindi, anche in tal caso di *rettificare*) singole e determinate operazioni imponibili o singole e determinate operazioni che danno diritto alla detrazione (nell’imposizione IVA); laddove, invece, gli accertamenti induttivi consentono alla parte pubblica di procedere a rideterminazioni globali, rispettivamente, del reddito d’impresa imponibile o dei corrispettivi imponibili IVA (*recte*, dell’ammontare complessivo delle operazioni imponibili IVA al netto di quelle che danno diritto alla detrazione). In quest’ultima prospettiva, i nuovi strumenti di accertamento rappresentati dai parametri e dagli studi di settore sono visti non già come una conferma dell’assenza di distinzioni qualitative tra gli accertamenti analitici e quelli induttivi come regolati a regime dai decreti della riforma, ma come una for-

⁽⁹⁰⁾ Gli artt. 3, comma 181 della legge n. 549 e 62 *sexies* d.l. n. 331/93 stabiliscono infatti – come è ben noto – che gli accertamenti di cui all’art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73 (ed all’art. 54 D.P.R. n. 633/72) possono essere effettuati, rispettivamente, in base ai parametri ed in base agli studi di settore.

⁽⁹¹⁾ I. MANZONI, *Potere*, cit., 316 ss..

zatura del sistema normativo di accertamento delineato dal legislatore delegato degli anni settanta in quanto attribuiscono agli uffici il potere di effettuare rideterminazioni globali dei ricavi, dei compensi e dei corrispettivi di operazioni imponibili nell'ambito di accertamenti (quali quelli analitici-induttivi) finalizzati, invece, a rettificare singole componenti reddituali o singole operazioni IVA ⁽⁹²⁾.

Nessuna divergenza sussiste invece nell'escludere la configurabilità di alcuna corrispondenza biunivoca tra accertamento analitico ed accertamento contabile, da un lato, e tra accertamento induttivo ed accertamento extracontabile, dall'altro. E ciò in quanto ben possono gli accertamenti analitici prescindere dalla preventiva ispezione della contabilità (potendo, quindi, tali accertamenti essere definiti extracontabili), così come quelli induttivi possono essere effettuati sulla base (anche) delle scritture contabili tenute dal contribuente (ed essere quindi, *lato sensu*, contabili o analitici) ⁽⁹³⁾.

Così come nessuna divergenza sussiste nel graduare gli oneri probatori gravanti nel processo sugli uffici in base al metodo di accertamento dagli uffici stessi utilizzato nella fase procedimentale. Tanto gli accertamenti analiti-

(92) P. RUSSO, *Manuale*, cit., 292-293 e G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 265. All'interno di questa corrente di pensiero si registrano comunque posizioni non del tutto univoche sull'oggetto dell'accertamento induttivo atteso che mentre secondo P. RUSSO (*Manuale*, cit., 294) l'ufficio accerta ex art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73 il reddito effettivamente prodotto dal contribuente, secondo G. FALSITTA (op. ult. cit., 270; ma v. già dello stesso Autore, *Prova contabile, prova per presunzioni e metodo induttivo nella determinazione del reddito mobiliare a carico degli enti tassabili in base a bilancio*, in *Dir. prat. trib.*, 1964, I, 395 ss. per l'assunto che "il metodo induttivo non può considerarsi un mezzo di prova" costituendo "il sistema escogitato nella prassi amministrativa per attribuire un reddito <<standard>> (e perciò fittizio) a quei soggetti di cui si sconosce il reddito effettivo") invece l'accertamento induttivo consente di calcolare un reddito medio o paracatastale. Vedremo diffusamente più avanti nel testo che la giurisprudenza (sia di merito che di legittimità) ha più volte riconosciuto la legittimità di accertamenti analitici-induttivi volti alla rideterminazione complessiva ora di componenti reddituali di grande rilievo (quali sono i ricavi), ora delle operazioni imponibili IVA.

(93) Nel caso in cui le scritture contabili siano regolari ed attendibili non sembra che l'accertamento induttivo debba essere analitico (come sostenuto da F. TESAURO, *Appunti*, cit., 490) o che esso debba tendere ad una ricostruzione il più possibile analitica del presupposto (come sostenuto da A. FANTOZZI, *Accertamento*, cit., 19; L. PERRONE, *Evoluzione*, cit., 99; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1999 134; A. GIOVANNINI, *Ipotesi*, cit., 104). Anche in tal caso, infatti, l'accertamento rimane induttivo in quanto è diretto a determinare globalmente il presupposto IVA o il reddito d'impresa come è stato sostenuto da E. NUZZO, *Procedure*, cit., 198 e I. MANZONI, *Potere*, cit., 323. L'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73, del resto, non obbliga l'ufficio nell'accertamento induttivo del reddito di impresa a disattendere le risultanze contabili attribuendo solo alla parte pubblica una "*facoltà di prescindere*" dalle registrazioni contabili.

ci quanto quelli induttivi ⁽⁹⁴⁾ - e lo stesso dicasi, ovviamente, per gli accertamenti contabili e per quelli extracontabili, ove si prediliga quest'ultima classificazione - devono essere dimostrati dall'ufficio. Quello che cambia, invece, è l'intensità e l'efficacia della prova che deve essere fornita dalla parte pubblica delle irregolarità contabili commesse dal contribuente e della maggiore imposta dovuta. In quest'ottica si suole tradizionalmente ritenere che gli accertamenti induttivi (più esattamente, gli accertamenti extracontabili di tipo induttivo) siano caratterizzati da una *massimizzazione delle fonti di prova* a disposizione dell'ufficio ⁽⁹⁵⁾.

3.2. L'illustrata assenza di distinzioni qualitative tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi e la preferenza accordata alla bipartizione degli accertamenti in contabili ed extracontabili non implica certamente che gli uffici possano, nel corso del giudizio, modificare i termini della pretesa sostituendo alla rettifica di un singolo componente la rideterminazione induttiva dell'intero reddito d'impresa (e viceversa) ⁽⁹⁶⁾.

E' pacifico che l'avviso di accertamento costituendo, per un verso, l'atto conclusivo del procedimento di imposizione, ed essendo suscettibile, per l'altro, di divenire definitivo se non impugnato dal contribuente nel termine di

⁽⁹⁴⁾ Più esattamente, i presupposti che legittimano il superamento delle risultanze contabili e la rideterminazione dell'imponibile.

⁽⁹⁵⁾ Ritengono che la distinzione tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi (ed ancora di più tra accertamenti contabili ed accertamenti extracontabili di tipo induttivo) vada ricercata non a livello qualitativo (a livello, cioè, di natura e funzione degli accertamenti) ma a livello probatorio essendo quest'ultimi accertamenti caratterizzati, diversamente dai primi, da una maggiore libertà dei mezzi di prova a disposizione dell'ufficio (con il riconoscimento, più o meno esplicito, che in tanto l'ufficio fruisce negli accertamenti induttivi di una maggiore libertà di prova in quanto si muova dalla premessa che, in ogni caso, anche in tali accertamenti è configurabile in capo al fisco un onere di prova) G.A. MICHELI, *Presunzioni*, cit., 403 ss.; A. FANTOZZI, *Presupposti*, cit., 893; ID., *Diritto*, cit., 341; S. LA ROSA, *I modelli accertativi nel sistema tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, 1516; ID., *Amministrazione*, cit., 101 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, *Parte generale*, Torino, 2000, 206; P. RUSSO, *Manuale*, cit., 294. Ritiene invece che l'accertamento induttivo del reddito di impresa e di lavoro autonomo sia qualitativamente diverso da quello analitico in quanto nel primo caso il reddito determinato globalmente ed induttivamente dagli uffici rappresenta non già "un fatto provato sulla base di indizi", ma "un fatto diverso costruito con elementi empirici del tutto opinabili", E. DE MITA, *Principi*, cit., 314. In quest'ultimo senso anche G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 281 ss. e, sotto il previgente ordinamento, G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 221 ss.. Aderisce al primo dei richiamati orientamenti la giurisprudenza: *ex pluribus*, Cass., sez. I, 6 maggio 1998, n. 4555, in *Boll. trib.*, 1999, 1465; Cass., sez. I, 7 febbraio 1992, n. 1382, in *Giur. imp.*, 1992, 63; Cass., n. 239/92 citata; Cass., sez. I, 24 febbraio 1989, n. 1022, in *Boll. trib.*, 1989, 1836.

⁽⁹⁶⁾ Per le ricostruzioni di componenti reddituali di un certo rilievo (quali i ricavi) e per il loro inquadramento negli accertamenti analitici-induttivi v., *infra*, il par. 7.

sessanta giorni dalla sua notifica, deve contenere a pena di nullità gli elementi essenziali della pretesa. E' altrettanto pacifico che la motivazione dell'accertamento, oltre che essere finalizzata a garantire l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente, assolve la funzione di garantire l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione amministrativa.

Non è, quindi, necessario soffermarsi ulteriormente su tali assunti. Si può semmai aggiungere che dalle disposizioni normative che impongono agli uffici l'obbligo di motivare gli avvisi di accertamento⁽⁹⁷⁾ può desumersi il principio generale dell'*autosufficienza* degli avvisi stessi (e, più in generale, di ogni provvedimento amministrativo che deve essere motivato ai sensi della legge 7 agosto 1990, n. 241) nel senso che le ragioni della pretesa devono essere necessariamente indicate contestualmente all'atto in cui la pretesa stessa è determinata nell'*an* e nel *quantum*, senza possibilità alcuna di una loro e-teointegrazione né in sede procedimentale (in ipotesi, attraverso l'emissione di un distinto atto di accertamento), né, tanto meno, in sede processuale (in ipotesi, attraverso l'atto di costituzione in giudizio od un altro atto depositato in giudizio dall'ufficio). Ne consegue, a sua volta, per un verso che in difetto di un'adeguata motivazione l'atto deve essere annullato senza alcuna possibilità per il giudice di entrare nel merito della controversia; e, per l'altro, che avendo la motivazione dell'accertamento (unitamente ai motivi formulati dal contribuente in sede di ricorso) anche la funzione di delimitare la materia del contendere, l'ufficio non può in corso di causa modificare, integrare o sostituire i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base dell'accertamento. Né, tanto meno, quello che è inibito all'ufficio è consentito al giudice (a pena di illegittimità della sentenza per vizio di ultrapetizione) atteso che il compito di effettuare gli accertamenti spetta agli uffici e che, per di più, il processo tributario non ha natura inquisitoria⁽⁹⁸⁾.

(97) Mi limito a ricordare in questa sede gli artt. 42, comma 2 D.P.R. n. 600/73 e 56, ult. comma D.P.R. n. 633/72 come recentemente novellati dal d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.

(98) V., tra gli altri, C. CONSOLO, *Della inammissibilità di una integrazione o rettifica giudiziale della motivazione dell'accertamento in sede giudiziale e dei correlati limiti ai poteri istruttori del giudice tributario*, in C. CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, 301 ss.; I. MANZONI, *Potere*, cit., 7 ss.; G. VANZ, *Osservazioni critiche sull'orientamento della cassazione in tema di motivazione e prova*, in *Giur. imp.*, 2000, 757 ss.; E. MANZONI, *Illegittimità dei criteri posti alla base dell'avviso di accertamento e poteri del giudice tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, II, 506 ss.; G. TINELLI, *Osservazioni sull'integrazione in sede contenziosa della motivazione dell'avviso di accertamento*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, II, 250 ss.; S. MULEO, *La motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, 506 ss.. In giurisprudenza, Cass., sez. I, 3 novembre 1995, n. 11461, in *Fisco*, 1996, 3443; Cass., ss.uu., 21 dicembre 1990, n. 12141, in *Corr. trib.*, 1991, 442; Cass., sez. I, 18 giugno 1998, n. 6065, in *Corr. trib.*, 1998, 2843; Cass., sez. I, 19 novem-

Una volta notificato l'avviso, pertanto, l'ufficio è tenuto a tenere fermo nel corso del giudizio il metodo di accertamento indicato nella motivazione dell'atto. Le Commissioni tributarie, a loro volta, saranno tenute a sindacare la legittimità dell'atto impugnato esclusivamente in relazione ai presupposti di fatto e di diritto riportati nell'atto.

4. – *L'accertamento contabile.*

4.1. La parcellizzazione dei metodi in analitici ed induttivi *tout court* e la loro ulteriore frammentazione nei singoli presupposti indicati dalla legge mostrato tutti i loro limiti non appena passiamo ad esaminare il contenuto delle disposizioni dettate dall'art. 39 D.P.R. n. 600/73.

Soffermando innanzi tutto l'attenzione al metodo analitico, ricordo come non bisogna andare molto indietro nel tempo per trovare ancora ribadita la tesi secondo la quale gli uffici potevano utilizzare le prove presuntive nell'accertamento analitico (che, per tale motivo, veniva a configurarsi come un sistema *misto* di accertamento, attingendo dal metodo analitico la correzione di singole poste della contabilità e da quello induttivo l'utilizzo di prove presuntive) solo nel caso in cui avessero previamente ispezionato la contabilità. A sostegno di tale tesi si argomentava dalla collocazione sistematica del metodo analitico-induttivo nella lett. d) dell'art. 39, comma 1, nella disposizione cioè il cui *incipit* è, appunto, rappresentato dal presupposto dell'ispezione delle scritture contabili.

E' questa una tesi sicuramente da respingere scontando essa alla radice quelle concezioni teoriche che abbiamo in precedenza stigmatizzato: quella, da una parte, che pone una differenziazione anelastica all'interno dei metodi di accertamento e quella, dall'altra, che relega la prova presuntiva al ruolo di

bre 1996, n. 10138, in Giur. trib., 1997, 937 con nota di A. RENDA, *Motivazione dell'avviso di accertamento e poteri del giudice tributario*; Cass., sez. I, 29 marzo 1996, n. 2935, in Giur. trib., 1997, 542 con nota di L. ROVELLI, *I poteri dei giudici e dell'ufficio per la modifica delle modalità di accertamento*; nonché la recentissima Cass., sez. trib., 26 agosto 2002, n. 12520 di cui dà notizia Il Sole 24 ore del 31 agosto 2002. Ritengono, invece, che la modifica della motivazione dell'accertamento da parte del giudice non costituisce un vizio di ultrapetizione della sentenza Comm. trib. Centr., sez. XXIII, 20 maggio 1997, n. 2526, in Giur. trib., 1998, 330 con nota di A. STESURI, *Accertamento induttivo, contabilità occulta e attività mediatrice*; Comm. trib. Centr., sez. VIII, 3 agosto 1995, in Giur. trib., 1996, 574 con nota di A. PACE, *Sulla correzione e riformulazione nel corso del processo della motivazione dell'accertamento*; Comm. trib. reg. della Basilicata, sez. I, 31 maggio 1999, n. 99, in Banca dati Corr. trib., 1999, 953. In quest'ultimo senso anche C. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in AA.VV., *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario*, Torino, 1986, 909.

probatio inferior rispetto alle prove documentali. Se invece si tiene presente che il dettato complessivo dell'art. 39 D.P.R. n. 600/73 si risolve in una serie di disposizioni fortemente condizionate dalla precedente esperienza dei metodi di accertamento quali regolati dal T.U.II.DD. del 1958 e, per l'effetto, nate già vecchie ⁽⁹⁹⁾, il ricorso a criteri ermeneutici diversi da quello letterale addotto a giustificazione della tesi qui stigmatizzata ⁽¹⁰⁰⁾ – quali sono quello, di ordine sistematico, che consiste nell'interpretare l'art. 39 in conformità ai principi generali in materia di prova e quello, ispirato al buon senso e (direi quasi) imposto dalle profonde diversità esistenti all'interno del *genus* impresa – permetteva, già prima dell'intervento del legislatore ⁽¹⁰¹⁾, di estrapolare la prova presuntiva dall'angusto ambito nel quale era stata relegata per ammetterne il suo utilizzo senza limitazioni di sorta ⁽¹⁰²⁾ nell'ambito dell'accertamento contabile ⁽¹⁰³⁾.

Se allora si tiene presente che l'utilizzo delle prove presuntive non è condizionato alla previa ispezione dell'impianto contabile, per un verso, e che tutte le disposizioni dettate dall'art. 39, comma 1 D.P.R. n. 600/73 si risolvono in un'elencazione – peraltro, non tassativa ⁽¹⁰⁴⁾ – delle singole prove do-

⁽⁹⁹⁾ Salve alcune eccezioni, delle disposizioni dettate dall'art. 39 D.P.R. n. 600/73 si potrebbe fare benissimo a meno senza per questo indebolire il potere di accertamento degli uffici.

⁽¹⁰⁰⁾ L'art. 39, comma 1, lett. d), testo originario, D.P.R. n. 600/73 disponeva, infatti, che “per i redditi di impresa delle persone fisiche l'ufficio proceder alla rettifica” “se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione...risulta dall'ispezione delle scritture contabili...e dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”.

⁽¹⁰¹⁾ Mi riferisco alle novità apportate dal d.l. 30 agosto 1993, n. 331 conv. dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 il cui art. 62 *sexies*, comma 4 ha sostituito nell'art. 39, comma 1, lett. d) la congiuntiva “e” con la disgiuntiva “ovvero”.

⁽¹⁰²⁾ Che non fossero quelle rappresentate, per un verso, dalla sussistenza della “triade civilistica” della gravità, della presunzione e della concordanza e, per l'altro, dal prudente apprezzamento degli uffici.

⁽¹⁰³⁾ F. TESAURO, *Appunti*, cit., 485; A. CICOGNANI, *Appunti sull'accertamento tributario dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, 417 ss.; E. NUZZO, *Procedure*, cit., 192; M. TRIMELONI, *Le presunzioni tributarie*, in *Trattato dir. trib.* diretto da A. AMATUCCI, vol. II, Padova, 1994, 256 ss.; *contra*, ma minoritaria, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, 103, nota 77. Nel primo senso si era pronunciata anche la giurisprudenza: *ex pluribus*, Cass., sez. I, 28 agosto 1996, n. 7931, in *Boll. trib.*, 1997, 1743.

⁽¹⁰⁴⁾ Lo dimostra il riferimento operato dall'art. 39, comma 1, lett. c) D.P.R. n. 600/73 agli “*altri atti e documenti*” in possesso dell'ufficio. Anche i documenti acquisiti dal fisco senza esercitare uno dei poteri di indagine previsti dall'art. 32 di tale decreto potranno, pertanto,

cumentali utilizzabili dall'ufficio, risulta tutto sommato sterile stabilire se l'accertamento va inquadrato nella lett. a) o in una delle altre lettere racchiuse dall'art. 39, comma 1.

4.2. Un ulteriore esempio delle rigidità concettuali delle passate concezioni si coglie pure non appena passiamo ad affrontare la questione dell'ammissibilità delle prove atipiche nell'accertamento analitico ⁽¹⁰⁵⁾.

Diciamo subito, senza pretesa di completezza, che la problematica della prova atipica si presenta in modo differente nel diritto civile ed in quello tributario.

Nel diritto civile *prova atipica* significa, in senso letterale, prova "diversa" dai tipi legali previsti dal codice civile. La definizione è, però, generica e, come tale, poco utile. In termini più precisi l'espressione *prova atipica* è, per un verso, sinonimo di prova innominata, di prova cioè non prevista dalla legge. Per altro verso, però, tale espressione può prestarsi ad indicare anche gli elementi assunti in violazione o, comunque, in deroga ad uno schema probatorio normativizzato. Per prova atipica si può pertanto intendere tanto il *mezzo di prova*, la fonte cioè di convincimento di cui il giudice si avvale (qui prova atipica intesa come sinonimo di strumento probatorio non previsto dalla legge come tale), quanto il *modo* (il procedimento) di assunzione della prova (qui prova atipica intesa come risultato di un procedimento di formazione della prova diverso da quelli tipizzati dalla legge). Nell'un caso, non esiste un espresso divieto normativo di avvalersi di prove innominate. Nell'altro, invece, esistono dei procedimenti di assunzione delle prove retti dalle norme sull'istruzione probatoria.

La differenza non è di poco momento. Se appare indubbio, infatti, che non esiste nel codice civile (né tanto meno nel codice di procedura civile) un catalogo tipico di prove - con la conseguenza che anche le prove innominate sono ammesse - più controverso risulta, per contro, l'ammissibilità di prove acquisite in difformità dal modello tipico di assunzione. In quest'ultimo caso la problematica della prova atipica lascia il campo alla problematica della

essere posti a base della rettifica (sempreché, sia beninteso, siano stati acquisiti legittimamente). L'elencazione di cui al testo risulta, per di più, stucchevole atteso che, pur nel silenzio della norma, non sarebbe stato dubbio che l'ufficio avrebbe potuto ugualmente utilizzare le prove documentali indicate dall'art. 39, comma 1, lett. c).

(105) Rinvio al mio *L'accertamento*, 615 ss. per la dimostrazione di cosa debba intendersi per prova atipica nel diritto tributario. Mi limito in questa sede a rilevare che a tale nozione vanno ricondotti tanto gli elementi di prova che non trovano un'espressa regolamentazione normativa nelle leggi tributarie e nel codice civile, quanto gli elementi di prova acquisiti in una sede diversa dall'istruttoria primaria. In questa prospettiva, di prova atipica si può parlare, tra le altre, con riguardo alla contabilità "non ufficiale" o "nera" tenuta dal contribuente o da terzi ed alle prove *aliunde* formate (quali sono le prove formate o acquisite nel corso di un processo tributario, penale, civile, ecc.).

prova illegittimamente acquisita o illecita, problematica questa che non può sicuramente essere risolta alla stessa stregua della problematica della prova atipica propriamente intesa. Se è chiaro che dall'indicazione nel codice civile di alcuni mezzi di prova non si può argomentare *a contrario* il divieto di utilizzare i mezzi di prova innominati, la prescrizione di apposite norme sull'istruzione probatoria impone - se non si vuole vedere in esse un insieme di "paterni suggerimenti" che ognuno potrebbe disattendere quando e come vuole ⁽¹⁰⁶⁾ - che a tali norme sia attribuito un valore precettivo.

Nel diritto tributario la prospettiva di riferimento è profondamente diversa. Qui infatti risulta pregiudiziale, sotto un profilo logico-giuridico, alla problematica della prova atipica quella della tipicità dei poteri istruttori utilizzabili dall'ufficio per raccogliere le prove dell'evasione ⁽¹⁰⁷⁾. E sul punto non è dubbio, discendendo la soluzione dagli stessi principi costituzionali ⁽¹⁰⁸⁾, che i poteri di indagine sono retti dal principio di legalità e devono essere esercitati nel rispetto, tra l'altro, della libertà personale e di quella domiciliare del contribuente. La prova raccolta in carenza di potere è, pertanto, inutilizzabile non tanto perché atipica ⁽¹⁰⁹⁾, quanto perché illecita ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ B. CAVALLONE, *Critica della teoria delle prove atipiche*, in Riv. dir. proc., 1978, 691 ss.. Nello stesso senso L. MONTESANO (*Le prove atipiche nelle presunzioni e negli argomenti del giudice civile*, in Riv. dir. proc., 1980, 234) il quale, pur distinguendo il profilo della atipicità della fonte di prova da quello della atipicità del procedimento di acquisizione, sostiene, per un verso, che i modi di ingresso nel processo delle risultanze probatorie sono tutti quanti tipizzati dalla legge e, per l'altro, che ove si ammettesse l'utilizzabilità di tali risultanze verrebbe violato il precetto che impone il divieto della scienza privata del giudice. *Contra* G.F. RICCI (*Le prove atipiche*, Milano, 1999, 55 ss.) il quale, sia pure con opportuni *distinguo*, ammette l'utilizzabilità in sede civile anche delle prove atipiche assunte in deroga ai procedimenti legali di acquisizione.

⁽¹⁰⁷⁾ I poteri istruttori attribuiti al fisco costituiscono, in un'ottica probatoria, *mezzi di ricerca della prova* come il c.p.p. qualifica le ispezioni, le perquisizioni, ecc. (art. 244 ss.). Al pari dei poteri istruttori previsti dagli artt. 32 D.P.R. n. 600/73 e 51 D.P.R. n. 633/72 anche i mezzi di ricerca della prova di matrice penalistica non costituiscono, di per sé, una fonte di convincimento del giudice (così come, *mutatis mutandis*, i poteri istruttori fiscali non costituiscono di per sé una fonte di convincimento dell'ufficio), ma risultano funzionalmente diretti a permettere l'acquisizione "di elementi" "idonei ad assumere rilevanza probatoria", G. UBERTIS, *Prova (in generale)*, in Dig. disc. pen., vol. X, Torino, 1995, 348 (ed *ivi* per l'affermazione che nel c.p.p. la dicotomia tra mezzi di prova e mezzi di ricerca della prova non assume valore cogente, ma è meramente sistematica).

⁽¹⁰⁸⁾ R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in Dig. disc. priv. - sez. comm., vol. XI, Torino, 1995, 195.

⁽¹⁰⁹⁾ Anche una prova tipica raccolta dall'ufficio tramite un potere istruttorio atipico oppure tramite un potere istruttorio tipico esercitato, però, *contra legem* è inutilizzabile per essere stata acquisita illegittimamente.

⁽¹¹⁰⁾ Anche la prova atipica raccolta in sede civile, in deroga al procedimento legale pre-

Diversamente dal diritto civile, pertanto, nel diritto tributario non esiste spazio alcuno per l'ammissibilità di prove (tipiche o atipiche che siano) raccolte in difformità dalle regole dettate sull'esercizio dei poteri di indagine. Il che equivale a dire che nel diritto tributario di atipicità della prova si può e si deve parlare soltanto con riferimento alle fonti di convincimento innominate di cui l'ufficio, prima, ed il giudice, dopo, si avvalgono.

4.3. Così delimitato il campo di indagine, non sembra che esistano preclusioni di sorta ad ammettere l'utilizzo di prove atipiche nell'accertamento contabile del reddito di impresa ⁽¹¹¹⁾. Ciò per le seguenti ragioni.

Innanzitutto, al pari di quanto è a dirsi per il diritto civile, nel diritto tributario in generale e nell'art. 39 D.P.R. n. 600/73, in particolare, non esiste un

visto per la sua acquisizione, è una prova irregolarmente assunta. Se ne esclude da alcuni Autori l'ammissibilità argomentando dal divieto (codificato nell'art. 115 c.p.c.) del giudice di avvalersi della propria scienza privata (L. MONTESANO, *Prove*, cit., 234). La questione dell'utilizzabilità di canali di informazione diversi da quelli stabiliti dal diritto viene, in altri termini, affrontata dai processualciviliisti avendo riguardo alla regola che vieta all'organo giudicante di inserire nel processo la propria scienza privata. Ma se questa è - come è - la prospettiva di fondo nella quale viene calata la problematica della prova atipica nel diritto civile, è agevole replicare che tale regola vale non solo per le prove atipiche, ma anche per quelle tipiche.

Il divieto previsto dall'art. 115 c.p.c., per di più, impone al giudice di utilizzare solo gli elementi di prova acquisiti ritualmente al processo. Ciò, però, vale per le prove atipiche non meno che per quelle tipiche. La prova atipica entra normalmente nel processo tramite un documento (si pensi alla dichiarazione scritta resa extragiudizialmente da terzi) e viene prodotta in giudizio nel rispetto delle regole istruttorie dettate dal codice di rito. Se poi la prova atipica consiste nel valutare (non un documento, ma) un fatto (quale può essere il comportamento extraprocessuale tenuto da una parte), quest'ultimo andrà provato in giudizio secondo le comuni regole probatorie. Sull'argomento v. M. TARUFFO, *Note per una riforma del diritto delle prove*, in Riv. dir. proc., 1986, 271 e S. CHIARLONI, *Riflessioni*, cit., 834. La violazione delle regole poste dalla legge fiscale sull'esercizio dei poteri di indagine e, a maggior ragione, l'esercizio di un potere istruttorio innominato si traduce, invece, nella violazione delle garanzie costituzionali rappresentate, da una parte, dal principio di legalità (art. 23, comma 2 Cost.) e da quello di imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97, comma 1 Cost.) e, dall'altra, dalle libertà (personale, domiciliare, ecc.) del privato (artt. 13, 14 e 15 Cost.). Nessuno spazio, pertanto, sussiste per ammettere l'utilizzabilità di prove (tipiche o atipiche) raccolte *contra legem*.

⁽¹¹¹⁾ Secondo L. TOSI (*Predeterminazioni*, cit., 504) le prove atipiche (indicate dall'Autore nelle dichiarazioni scritte rese da persone a conoscenza dei fatti oggetto dell'accertamento compiuto dall'a.f.) sono ammissibili in sede processuale. Con particolare riguardo alla problematica dell'utilizzo in sede di accertamento delle prove *aliunde* raccolte e, segnatamente, delle prove formate nel processo penale R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 19 ss. (e 86 ss. per la tesi che assegna a tali prove il valore di argomenti di prova). Avanza invece dubbi sulla correttezza di estendere *tout court* al campo tributario i risultati dell'elaborazione civilistica in materia di prove atipiche (con espresso riguardo, comunque, alla questione del valore probatorio delle dichiarazioni rese da terzi all'ufficio o alla G. di F.), I. MANZONI, *Potere*, cit., 161.

catalogo legale di prove limitandosi a richiamare l'art. 39 soltanto alcune delle tipologie di prove previste dal c.c. quali la prova documentale e la prova presuntiva. Per di più, manca nell'art. 39 una regolamentazione analitica delle singole prove documentali (pensiamo alle norme sull'atto pubblico, sulla scrittura privata, ecc.), nonché quella regolamentazione sulla natura ed efficacia delle prove documentali e di quelle presuntive dettate, per contro, dal diritto civile.

Dalla formulazione letterale dell'art. 39 D.P.R. n. 600/73, poi, sembra potersi evincere che i vincoli posti all'ufficio in tema di prova interessano, di regola, la dimostrazione dell'infedeltà della dichiarazione e delle scritture contabili e non anche la rideterminazione quantitativa dell'imponibile e dell'imposta. Ciò che va provato dall'ufficio con il grado di attendibilità predeterminato in via normativa infatti sono o "l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione" (art. 39, comma 1, lett. c) e d) D.P.R. n. 600/73) oppure i presupposti dell'accertamento extracontabile (art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73), ma non anche il reddito di impresa (o di lavoro autonomo) globalmente considerato (art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73) ⁽¹¹²⁾.

Con questo – beninteso – non si vuole sostenere che i due livelli di attendibilità sottesi all'accertamento contabile ed a quello extracontabile impongano necessariamente all'ufficio l'utilizzo di un materiale probatorio diverso, l'uno finalizzato a superare le risultanze contabili (*fase destruens*), l'altro, per contro, finalizzato a quantificare le operazioni imponibili e quelle che danno diritto alla detrazione (*fase construens*). Ben può, infatti, una stessa prova documentale o una stessa argomentazione presuntiva servire ad entrambi i fini. E' questo il caso - come illustreremo diffusamente più avanti - degli accertamenti effettuati tramite le percentuali di ricarico o tramite il controllo indiretto del giro d'affari dell'impresa e, cioè, degli accertamenti in cui la stessa argomentazione presuntiva viene utilizzata dall'ufficio per scardinare, da una parte, l'impianto contabile e per rideterminare, dall'altra, i ricavi effettivamente conseguiti dall'impresa.

E' questo ancora il caso in cui le prove raccolte (o, comunque, utilizzate) dall'ufficio dimostrano, sotto il profilo quantitativo, l'infedele registrazione di operazioni imponibili IVA; di modo che la dimostrazione (ad es.) di avere sottofatturato un'operazione per un certo importo è, nel contempo, prova del-

(112) Sull'esigenza di tenere distinti tanto nell'accertamento contabile quanto nell'accertamento extracontabile due livelli di attendibilità della rettifica, l'uno riguardante la dimostrazione di un'infedeltà (o di un'inesattezza) delle scritture contabili, l'altro invece riguardante la ricostruzione delle operazioni omesse o infedelmente registrate v. R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, 217 ss. e 270 ss..

l'irregolarità commessa in contabilità e prova del corrispettivo effettivamente incassato.

Si vuole invece sostenere che le (poche) limitazioni di ordine probatorio dettate dall'art. 39 interessano il più delle volte la sola dimostrazione dell'infedeltà della dichiarazione e delle scritture contabili, ma non anche la rideterminazione quantitativa del reddito di impresa. Per tale via, argomentando *a contrario* dall'art. 39 sembra potersi sostenere che l'ufficio, nella fase di rideterminazione quantitativa dei singoli componenti positivi e negativi o del reddito di impresa globalmente considerato, è libero di utilizzare tutti gli elementi di prova a sua disposizione e, quindi, anche le prove atipiche. Tali prove potranno essere parimenti utilizzate nella fase *destruens* dell'accertamento induttivo come in quella dell'accertamento analitico fermo restando, in tal caso, che la dimostrazione dell'ufficio deve raggiungere il grado di attendibilità stabilito dalla legge.

5. – *L'accertamento extracontabile.*

5.1. Tralasciando le ipotesi, meno importanti e quasi “di scuola” previste dalle *lett. a) e b)* dell'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73, l'accertamento induttivo *ex art. 39, lett. c) e d)* di tale decreto viene effettuato dall'ufficio in presenza di una dichiarazione formalmente corretta alla quale però si accompagna una contabilità che o è formalmente irregolare (*lett. c)* oppure è sostanzialmente inattendibile (*lett. d)*.

La disposizione dettata dall'art. 39, comma 2, *lett. c)* D.P.R. n. 600/73 appare, per certi versi, censurabile. Non tutte le scritture contabili da essa previste, infatti, hanno una diretta incidenza sulla determinazione del reddito d'impresa: pensiamo, per tutti, al caso in cui il contribuente non abbia tenuto il libro soci previsto dall'art. 2421 c.c. (richiamato, a sua volta, in sede fiscale dall'art. 14, comma 2 di tale decreto). Anche in tal caso, però, il rigido automatismo previsto dalla legge legittima il ricorso al metodo induttivo.

5.2. L'art. 39, comma 2, *lett. d)* D.P.R. n. 600/73 ammette, a sua volta, il ricorso al metodo induttivo nel caso in cui le omissioni e le false ed inesatte indicazioni o annotazioni – accertate ai sensi dell'art. 39, comma 1 ⁽¹¹³⁾ – ovvero le irregolarità formali dei registri e delle altre scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile, nel suo complesso, l'impianto contabile ⁽¹¹⁴⁾.

(113) Accertate, quindi, dall'ufficio “a tavolino” oppure tramite l'esercizio di uno dei poteri istruttori previsti dall'art. 32 D.P.R. n. 600/73.

(114) Un caso abbastanza frequente in cui viene riconosciuto in capo agli uffici il potere di procedere *ex art. 39, comma 2, lett. d)* D.P.R. n. 600/73 è quello della tenuta da parte del con-

Quello in esame rappresenta l'unico presupposto (di ordine) sostanziale dell'accertamento induttivo consentendo all'ufficio di passare dalla rettifica della dichiarazione all'accertamento extracontabile in presenza di irregolarità sostanziali delle scritture contabili ⁽¹¹⁵⁾ ⁽¹¹⁶⁾.

Anche se la formulazione letterale dell'art. 39, comma 2, lett. d) D.P.R. n. 600/73 sembra imporre agli uffici due differenti ordini di giudizi, l'uno di tipo quantitativo (consistente nell'accertare il numero e la ripetività nel tempo delle irregolarità commesse dal contribuente), l'altro invece di tipo qualitativo (consistente nell'accertare la gravità delle violazioni), a ben vedere però il presupposto in esame si risolve non tanto nella formulazione di un giudizio sulla verità o sulla falsità di un enunciato fattuale, quanto nella formulazione di un giudizio di valore ⁽¹¹⁷⁾. Ciò che importa, infatti, non è tanto il

tribuyente di appunti, brogliacci, block-notes e, più in generale, di una contabilità parallela rispetto a quella ufficiale. Altre ipotesi in cui la giurisprudenza ritiene integrato il presupposto in esame sono quelle (senza pretesa di completezza): della *registrazione a matita dei dati contabili* (Cass., sez. I, 4 marzo 1998, n. 2396, in Boll. trib., 1998, 1896); dell'*omesso dettaglio delle rimanenze di magazzino* (Cass., sez. I, 19 novembre 1997, n. 11515, in Rass. trib., 1999, 221, con nota di L. BARBONE, *Omesso dettaglio delle rimanenze di magazzino ed accertamento induttivo*); dell'*omessa vidimazione delle scritture contabili* (Cass., sez. I, 24 febbraio 1989, n. 1022, in Rass. trib., 1989, II, 870); della *fatturazione di operazioni inesistenti* (Comm. trib. reg. della Basilicata, sez. I, 31 maggio 1999, n. 99, in Banca dati-Corr. trib., 1999, 953 e Comm. trib. II grado di Torino, sez. V, 23 marzo 1996, n. 1038, in Rass. trib., 1999, 900 con nota di A. VIGNOLI, *Paradossi in materia di qualificazione analitica o induttiva dell'accertamento*).

(115) Sugli accertamenti induttivi ex art. 39, comma 2, lett. d) D.P.R. n. 600/73 v., tra le tante, Cass., sez. I, 11 febbraio 2000, n. 1511, in Fisco, 2000, 3647; Cass., sez. I, 4 marzo 1998, n. 2396, in Corr. trib., 1998, 1476; Cass., sez. I, 24 febbraio 1992, n. 1022, in Banca dati Cassazione civile; Cass., sez. I, 19 novembre 1997, n. 11515, in Giur. trib., 1998, 309 con nota di M. CAPELLO, *Registrazione delle rimanenze dell'impresa minore*; Comm. trib. reg., sez. I, 31 maggio 1999, n. 99, in Banca dati-Corr. trib., 1999, 953; Comm. trib. centr., sez. VIII, 18 dicembre 1995, n. 4358, in Fisco, 1996, 11226; Comm. trib. Centr., sez. IV, 8 settembre 1982, n. 4282, in Boll. trib., 1984, 466.

(116) Non sempre comunque la rettifica della dichiarazione, anche se di importo significativo, si traduce in un accertamento extracontabile di tipo induttivo. Sono queste le ipotesi in cui le irregolarità di tipo contabile non consistono né nell'occultamento di ricavi (e di corrispettivi) né, tanto meno, nell'indicazione di costi (e di operazioni "a monte") fittizi: pensiamo al caso in cui il contribuente abbia portato in deduzione costi non inerenti o abbia portato in detrazione un'IVA non detraibile per errata determinazione del *plafond* (art. 19-bis D.P.R. n. 633/72) o per non inerenza del bene (art. 19 o art. 19-bis 1 di tale decreto).

(117) Qui inteso come giudizio di diritto. Che il presupposto di cui al testo richieda una valutazione da parte dell'ufficio è opinione pacifica in dottrina: v., per tutti, I. MANZONI, *Potere*, cit., 321 e A. FANTOZZI (*Presupposti*, cit., 903 ed ivi per l'assunto che "è questa l'ipotesi più delicata di ricorso all'accertamento induttivo poiché è quella che, concretandosi in una valutazione dell'ufficio anziché nel mero riscontro di fatti obiettivi, comporta un maggior ambito di discrezionalità").

numero e la ripetitività delle violazioni, ma la loro rilevanza in termini economici rispetto al fatturato complessivo dell'impresa. In questa prospettiva, volendo esemplificare, l'omessa contabilizzazione di ricavi per cinquanta milioni di lire giustificherà il ricorso al metodo extracontabile nei confronti di una piccola impresa, laddove per contro tale violazione sarà tutto sommato poco significativa con riguardo ad una grande impresa.

5.3. Nell'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73, attraverso l'inserzione della lettera *d-bis*) da parte dell'art. 25, comma 3 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, è stato aggiunto – come è noto – un nuovo presupposto (di tipo *formale*) dell'accertamento induttivo del reddito di impresa rappresentato dall'omessa risposta del contribuente agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, nn. 3) e 4) di tale decreto ⁽¹¹⁸⁾.

Mi limito a segnalare, nel commentare tale presupposto, che analogamente a quanto è accaduto in altre, recenti occasioni ⁽¹¹⁹⁾, anche in *subiecta materia* il legislatore ha finito con l'adottare una soluzione contraria a quella prospettata *ex positivo jure* dalla giurisprudenza. Tanto quella di merito quanto quella di legittimità, rivedendo il proprio orientamento formatosi sotto il T.U. del 1958 ⁽¹²⁰⁾, avevano infatti più volte negato la legittimità dell'accertamento induttivo per il solo fatto che il contribuente non avesse risposto al questionario ⁽¹²¹⁾.

(118) Per una recente applicazione dell'art. 39, comma 2 *d-bis*) D.P.R. n. 600/73 v. Comm. trib. prov. di Salerno, sez. VI, 10 ottobre 2001, n. 191, in *Giur. trib.*, 2002, 270 con nota di M. BASILAVECCHIA, *Effetti pregiudizievoli della mancata risposta al questionario*.

(119) Il riferimento è alla ben nota questione della natura perentoria o ordinatoria del termine previsto dall'art. 36 *bis* D.P.R. n. 600/73 per il controllo formale della dichiarazione dei redditi. La giurisprudenza della S.C. – come è ben noto – non aveva fatto a tempo a riconoscere la natura perentoria di tale termine (sentenze 29 luglio 1997, n. 7088, in *Giur. trib.*, 1997, 917 e 9 dicembre 1997, n. 12442, in *Fisco*, 1998, 3637) che il legislatore è corso ai ripari con la norma di interpretazione autentica (se tale, in realtà, può definirsi) dettata dall'art. 28 della legge 27 dicembre 1997, n. 449.

(120) Cass., sez. I, 30 gennaio 1979, n. 646, in *Boll. trib.*, 1979, 835; Cass., sez. I, 13 marzo 1982, n. 1636, in *Giur. imp.*, 1983, 411 e Cass., sez. I, 17 maggio 1984, n. 3047, *ivi*, 1984, 971.

(121) Con riguardo all'accertamento del reddito d'impresa v., tra le altre, Cass., sez. trib., 15 giugno 2001, n. 8128, in *Giur. imp.*, 2001, 1340; Cass., sez. I, 22 agosto 1997, n. 7868, *ivi*, 1998, 355; Comm. trib. reg. di Milano, sez. I, 29 maggio 1998, n. 123/01/98, in *Mass. comm. trib. mil.*, 1998, 140; Comm. trib. I grado di Treviso, sez. IV, 21 dicembre 1991, n. 2469, in *Fisco*, 1992, 6996; Comm. trib. II grado di Forlì, sez. III, 26 gennaio 1990, n. 946, in *Boll. trib.*, 1991, 166; *contra*, ma minoritarie, Comm. trib. centr., sez. XXV, 15 dicembre 1988, n. 8560, in *Corr. trib.*, 1989, 787 e Comm. trib. I grado di Chiavari, sez. II, 12 settembre 1981, n. 857, in *Boll. trib.*, 1982, 987. Al primo filone va ricondotta pure quella giurisprudenza che, pur attribuendo all'omessa risposta al questionario il valore di indizio dell'infedeltà delle registrazioni contabili, subordina comunque il ricorso al metodo extracontabile all'esistenza di ulte-

Tale orientamento è condivisibile non appena si consideri che il comportamento inerte tenuto dal contribuente nel corso dell'istruzione primaria, di per sé, nulla prova e nulla spiega sul corretto adempimento dell'obbligo di presentare la dichiarazione annuale, dell'obbligo di tenere la contabilità e, in ultima analisi, dell'obbligo di pagare le imposte in base alla propria capacità contributiva. L'art. 39, comma 2, lett. d-*bis*) sembra, invece, ispirarsi ad un vago quanto censurabile principio secondo cui la mancata collaborazione del privato all'accertamento è espressione della circostanza che, collaborando, il contribuente finirebbe per consentire agli uffici una ricostruzione dei fatti a sé sfavorevole.

Non si ignora che il comportamento inerte può essere sintomatico di irregolarità sostanziali commesse in contabilità. Né tanto meno si ignora, come è stato di recente sostenuto ⁽¹²²⁾, che il contraddittorio procedimentale tra il contribuente e l'ufficio deve essere visto “non solo come fonte di diritti, ma anche come fattore responsabilizzante” nel senso che “se il contraddittorio non si realizza per scelta consapevole del contribuente, l'ufficio non può non avere una maggiore libertà di azione quanto al contenuto del-

rioni indizi (quali l'omessa tenuta o la sottrazione della contabilità all'ispezione, l'esposizione di perdite per più periodi di imposta, ecc.): Cass., sez. I, 27 ottobre 1995, n. 11222, in Boll. trib., 1997, 474 (con nota di A. VOGLINO, *Il procedimento di determinazione del reddito nell'accertamento extracontabile previsto dall'art. 39 del D.P.R. 600/73, ed il ruolo delle c.d. medie di settore*) e Comm. trib. prov. di Milano, sez. XVII, 16 marzo 1998, n. 18/17/98, in Mass. comm. trib. mil., 1998, 53. Altra (minoritaria) giurisprudenza riconnette all'omessa risposta al questionario delle conseguenze sul piano probatorio. Per tale via, si ritiene che il comportamento non collaborativo del contribuente non determina alcuna inversione dell'onere della prova a carico del privato ma si traduce, per il fisco, in un alleggerimento dei propri oneri probatori: Comm. trib. centr., sez. VIII, 9 novembre 1989, n. 6484, in Giur. imp., I, 1990, 770 e Comm. trib. centr., sez. VIII, 13 luglio 1983, n. 1992, ivi, 1983, 814. A diverse conclusioni giungono invece alcune recentissime decisioni le quali, prima ancora della modifica normativa dell'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73, sono arrivate a sostenere, sulla base di (non meglio precisati) principi generali tratti dall'art. 39, la legittimità di accertamenti induttivi emessi a seguito di omessa risposta al questionario. Più in particolare, secondo Comm. trib. centr., sez. XIX, 13 luglio 1999, n. 4657 (in Guida norm., 1999, 44) l'omessa risposta al questionario legittima il ricorso all'accertamento induttivo “essendo ravvisabili nel comportamento” del contribuente “omissioni ovvero irregolarità che non hanno consentito all'ufficio di procedere alle ordinarie rettifiche”. Nello stesso senso sembra essersi pronunciata anche Cass., sez. I, 21 maggio 1999, n. 4950 (in Giur. trib., 1999, 749 con nota di W. TAMMETTA, *Risposta a questionario, produzione di scritture contabili e accertamento induttivo*). Con tale sentenza la Corte, pur muovendo dalla premessa (condivisibile) che l'omessa risposta al questionario non legittima il ricorso all'accertamento induttivo, è giunta contraddittoriamente a sostenere che l'omessa trasmissione dei documenti richiesti dal fisco al contribuente tramite questionario determina “ai sensi dell'art. 39, comma 2, lett. d) D.P.R. n. 600/73 la sostanziale inattendibilità della dichiarazione”.

(122) Da M. BASILAVECCHIA, *Effetti*, cit., 273.

l'accertamento". Vero è, però, che l'omessa restituzione del questionario può essere dettata da ben altre ragioni (l'aver dimenticato di rispondere; la complessità delle richieste istruttorie rivolte dall'ufficio a fronte dell'esiguità del termine accordato per la risposta; ecc.). Così come è vero che la richiesta di dati tramite questionario si inquadra nello schema della partecipazione piuttosto che in quello del contraddittorio atteso che l'acquisizione al procedimento dei dati forniti dal privato non avviene dialetticamente, in occasione di un incontro del contribuente con il funzionario dell'ufficio, ma in modo asettico tramite la compilazione e la restituzione del questionario. Il contribuente non è pertanto in grado di sapere, prima dell'emissione dell'atto di accertamento, come quei dati verranno valutati dall'amministrazione finanziaria e non ha, di conseguenza, la possibilità di replicare ad eventuali obiezioni dell'ufficio sull'esattezza e sulla completezza dei dati da lui forniti.

Ma v'è di più. La partecipazione del privato al procedimento di accertamento tramite il questionario ha natura obbligatoria ⁽¹²³⁾ dal momento che l'omessa risposta o la risposta con dati incompleti o non veritieri è punita dall'art. 11, comma 1, lett. a) d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 con la sanzione amministrativa da lire 500.000 a lire 4.000.000 ed è conseguentemente vista dall'ordinamento non come un mezzo attribuito al privato per far valere nella fase procedimentale il proprio diritto di difesa, quanto come uno strumento per acquisire al procedimento elementi utili al fisco.

Sarebbe stato, pertanto, preferibile - a ben vedere - non irrigidire in una norma gli effetti prodotti dall'omessa risposta al questionario sul piano dell'accertamento lasciando volta per volta agli uffici, prima, ed ai giudici, dopo, il compito di stabilire quale valore assegnare al silenzio del contribuente.

6. – Segue: *la distinzione tra prova del presupposto dell'accertamento e prova del reddito d'impresa.*

6.1. Nell'accertamento extracontabile occorre distinguere tra prova del presupposto dell'accertamento, da un lato, e prova del reddito di impresa (e del presupposto IVA), dall'altro.

Per la prima dimostrazione, a parte le ipotesi in cui l'accertamento è giustificato dalla omessa presentazione della dichiarazione (art. 41 D.P.R. n. 600/73), il legislatore richiede la formazione, da parte dell'ufficio, di una ap-

(123) L. SALVINI, *Partecipazione*, cit., 213 ss. e 220 ss..

posita prova documentale qual è il verbale di ispezione (artt. 39, comma 2, lett. c) e d) D.P.R. n. 600/73) oppure il previo accertamento delle infedeltà contabili in via documentale o in via presuntiva a norma dell'art. 39, comma 1 D.P.R. n. 600/73 (art. 39, comma 2, lett. c) e d) D.P.R. n. 600/73). Non viene comunque stabilito un grado di attendibilità predeterminato dell'accertamento. "Gravi, numerose e ripetute" devono essere, infatti, tanto le irregolarità formali della contabilità, quanto le omissioni, le false o inesatte indicazioni o annotazioni accertate, non anche le prove delle une (le irregolarità) o delle altre (le omissioni, ecc.); con la conseguenza che, in via di principio, non può escludersi che una singola prova, purché attendibile, possa da sola dimostrare l'irregolarità formale o l'infedeltà sostanziale dell'intero impianto contabile e legittimare, per l'effetto, la ricostruzione extracontabile del presupposto.

Per la prova del reddito di impresa, invece, l'ufficio gode di una maggiore libertà in termini dimostrativi non essendo tenuto ad utilizzare prove fornite di un grado di attendibilità normativamente predeterminato. In base alla formulazione letterale dell'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73, infatti, l'ufficio potrà, da una parte, procedere alla determinazione dell'intero reddito di impresa prescindendo dalle risultanze contabili, dall'altra, utilizzare "dati" e "notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza" e, dall'altra ancora, ricorrere anche a presunzioni semplicissime. La collocazione sistematica di quest'ultime due regole di ordine probatorie nell'*incipit* dell'art. 39, comma 2 comporta, a sua volta, che nella fase *construens* dell'accertamento non esiste alcuna differenziazione in ordine ai mezzi di prova utilizzabili dagli uffici: qualunque sia il presupposto che legittima l'accertamento induttivo gli uffici potranno liberamente utilizzare tutti gli elementi di prova in loro possesso, nonché le presunzioni semplicissime ⁽¹²⁴⁾.

(124) Sulla distinzione tra prova del presupposto dell'accertamento induttivo e prova dell'ammontare imponibile rideterminato dall'ufficio v., tra gli altri, F. MOSCHETTI, *Avviso*, cit., 1925 e R. LUPI, *Metodi*, cit., 270 ss., nonché, per la giurisprudenza, Cass., sez. I, 29 aprile 1991, n. 726, in Banca dati-Cassazione civile. Giova precisare che tale distinzione, prima ancora che sul piano della ripartizione degli oneri probatori, si pone sul piano del corretto assolvimento dell'ufficio del proprio obbligo motivazionale nel senso che l'ufficio deve dar conto, già in sede di motivazione dell'avviso di accertamento, delle ragioni che giustificano tanto il ricorso al metodo di accertamento induttivo (motivazione dell'*an* dell'accertamento), quanto la ricostruzione induttiva delle operazioni imponibili (motivazione del *quantum* dell'accertamento). Nulla toglie comunque che pur restando ferma, sotto il profilo concettuale e sotto quello giuridico, la distinzione in parola una stessa argomentazione possa assolvere entrambi gli scopi come la giurisprudenza non ha mancato di precisare (v. già Cass., sez. I, 24 febbraio 1989, n. 1022, in Fisco, 1989, 2499 e, più recentemente, Cass., sez. I, 29 aprile 1991, n. 4726, in Banca dati-Cassazione civile) e come illustreremo diffusamente più avanti nel testo a proposito degli accertamenti effettuati sulla base delle percentuali di ricarico.

6.2. Alcune puntualizzazioni sono, a questo punto, necessarie sulla fase *construens* dell'accertamento induttivo.

Si suole tradizionalmente ritenere che tale accertamento (*recte*, la fase *construens* di esso) sia caratterizzato da tre facoltà:

- l'ufficio può prescindere dalle risultanze delle scritture contabili (ove esistenti);
- l'ufficio può avvalersi “dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza”;
- l'ufficio può avvalersi di presunzioni non qualificate ⁽¹²⁵⁾.

La prima facoltà non rappresenta – a ben vedere – un elemento connotativo di tale metodo di accertamento. E ciò in quanto costituisce ormai *jus receptum* nella giurisprudenza della S.C. e nella dottrina più avvertita la tesi secondo la quale anche nell'accertamento analitico l'ufficio non deve previamente superare le risultanze contabili per rettificare uno dei componenti reddituali ⁽¹²⁶⁾.

Per quanto riguarda la seconda ⁽¹²⁷⁾ non sembra che essa si traduca in un effettivo ampliamento delle fonti di prova a disposizione degli uffici ⁽¹²⁸⁾. E

(125) Per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni*, cit., 206 e G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 269.

(126) *Retro* nota 69.

(127) Tra “*i dati e le notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio*” utilizzabili nell'accertamento induttivo la giurisprudenza ha ricondotto, tra gli altri, le matrici di assegni di conto corrente bancario emessi da terzi a fronte di prestazioni di servizi rese dall'impresa sottoposta ad accertamento (Comm. trib. centr., sez. XXII, 28 gennaio 1988, n. 824, in Boll. trib., 1988, 1392), nonché le risultanze degli accertamenti effettuati, nei confronti dello stesso contribuente, ai fini delle imposte sui redditi (Comm. trib. II grado di Pavia, 24 giugno 1985, n. 28, in Boll. trib., 1986, 1091). La soluzione cui perviene la giurisprudenza è condivisibile. L'ampia formulazione della disposizione in parola abbraccia, infatti, qualsiasi elemento di prova raccolto dallo (o comunque in possesso dello) ufficio (purché, si ripete ancora una volta, l'elemento di prova sia stato legittimamente acquisito). Di talché, di ogni documento prodotto, così come di ogni argomentazione spesa dall'ufficio a sostegno della propria pretesa, si potrà dire che costituisce un “dato” o una “notizia” ai sensi e per gli effetti dell'art. 39, comma 2. Ciò che non sembra, però, corretto è assolutizzare la posizione sostenuta dalla giurisprudenza e ritenere, per l'effetto, che gli elementi di prova da essa indicati siano utilizzabili esclusivamente nell'accertamento induttivo: da un lato, infatti, le matrici di assegni emessi dai soggetti ai quali l'impresa abbia ceduto un bene o prestato un servizio possono essere assunti, nell'accertamento analitico-induttivo, quale fatto noto dal quale desumere il fatto ignoto dell'omessa fatturazione (o della sottofatturazione) dei corrispettivi effettivamente incassati; dall'altro, l'utilizzabilità di prove atipiche nell'accertamento contabile comporta che nessuna distinzione quanto ai mezzi di prova utilizzabili dall'ufficio può essere posta tra gli accertamenti contabili e quelli extra-contabili. La distinzione tra l'uno e l'altro metodo va semmai ricercata nell'idoneità o meno delle prove atipiche a dimostrare, in assenza di altri mezzi di prova, la pretesa erariale.

(128) Come anche la giurisprudenza sembra ritenere. Secondo Cass., sez. I, 24 luglio

ciò in quanto – come abbiamo precedentemente dimostrato – già nell'accertamento contabile gli uffici possono avvalersi di prove atipiche e, più in generale, di ogni elemento idoneo a dimostrare il *thema probandum* ⁽¹²⁹⁾.

Nessuna distinzione sembra dunque potersi operare tra l'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile quanto all'estensione dei mezzi di prova (tipici o atipici) utilizzabili dalla parte pubblica. Semmai, ed in ciò pare doversi cogliere l'unica distinzione sotto il profilo probatorio tra l'uno e l'altro metodo di accertamento, la facoltà concessa all'ufficio di ricostruire induttivamente il reddito di impresa (o il presupposto IVA) sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza legittima accertamenti induttivi altrimenti inidonei a reggersi *ex art. 39, comma 1 D.P.R. n. 600/73* (o *ex art. 54 D.P.R. n. 633/72*). Non quindi nel potere di avvalersi di dati o notizie comunque acquisiti, quanto nel potere di porre gli uni o le altre a fondamento esclusivo dell'accertamento sembra differenziarsi l'onere probatorio dell'ufficio nell'accertamento extracontabile di tipo induttivo rispetto all'onere probatorio su di esso gravante nell'accertamento contabile ⁽¹³⁰⁾.

Per quanto riguarda, da ultimo, le presunzioni non qualificate esse giocano nell'accertamento extracontabile di tipo induttivo un ruolo differente rispetto alla funzione svolta nell'accertamento contabile. Nell'accertamento extracontabile, infatti, le presunzioni semplicissime possono da sole costituire il fondamento motivazionale e probatorio dell'accertamento in ragione della maggiore gravità dei presupposti previsti dall'*art. 39, comma 2* ⁽¹³¹⁾; lad-

1991, n. 8265 (in Fisco, 1991, 6481), infatti, gli uffici possono utilizzare *ex art. 55, comma 1 D.P.R. n. 633/72* tutti i dati e tutte le notizie in loro possesso “senza precostituiti condizionamenti in ordine alla fonte di tali elementi”.

(129) Rinvio sul punto al mio *L'accertamento*, 615 ss..

(130) Come abbiamo precedentemente chiarito, anche se l'*art. 39, comma 1 D.P.R. n. 600/73* non predetermina il grado di attendibilità della rettifica, l'onere addossato all'ufficio di avvalersi nella fase *destruens* di prove tipiche (quali sono le prove documentali e le presunzioni semplici) fa sì che anche nella fase *construens* l'ufficio finisca con l'utilizzare la stessa tipologia di prova. E ciò in quanto la stessa prova documentale o la stessa argomentazione presuntiva possono servire ad entrambi i fini. Per tale via, la prova della fase *construens* della rettifica spesso presenta lo stesso grado di attendibilità della prova della fase *destruens*. L'*art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73*, nella parte in cui attribuisce agli uffici il potere di ricostruire il reddito di impresa sulla base “dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti” a conoscenza degli uffici, sta invece ad indicare che nell'accertamento extracontabile di tipo induttivo non esistono condizionamenti di sorta in ordine alla tipologia dei mezzi probatori a disposizione degli uffici. Nello stesso senso si è espressa anche la S.C. con la richiamata sentenza n. 8265/91.

(131) Secondo F. TESAURO (*Prova - dir. trib.*, in Enc. dir., Aggiornamento, vol. III, Milano, 1999, 892) le presunzioni semplicissime non sono vere presunzioni e non sono pertanto prove. Parimenti per G. FALSITTA (*Ruolo*, cit., 218 ss.; Id., *Presunzioni*, cit., 60 ss.) si deve distinguere tra prove per presunzioni (basate su una regola di esperienza o sul rapporto di causa-

dove invece, in difetto di prove tipiche (quali le presunzioni semplici e le prove documentali), la rettifica basata esclusivamente su presunzioni semplicissime è illegittima ⁽¹³²⁾.

7. – *L'accertamento del reddito di impresa in base alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio dell'attività di impresa e di lavoro autonomo.*

7.1. L'accertamento contabile del reddito di impresa può essere fondato, a norma dell'art. 62 *sexies*, comma 3 d.l. 30 agosto 1993, n. 331 conv. dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, "anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore". La disposizione trascritta, come ha correttamente sostenuto la giurisprudenza che per prima si è pronunciata all'indomani della sua entrata in vigore, non regola i soli accertamenti (di prossima effettuazione) in base agli studi di settore, ma anche i controlli indiretti del giro d'affari degli imprenditori e dei lavoratori autonomi ⁽¹³³⁾; con la

lità) e metodo induttivo (che, non essendo basato né sulle regole di esperienza, né sul rapporto di causalità, non può considerarsi un mezzo di prova). Nello stesso senso anche A. FANTOZZI (*Prospettive*, cit., 8) e S. LA ROSA (*Modelli*, cit., 1521). Sull'assenza di distinzioni qualitative tra metodi induttivi e presunzioni e sulla funzione dimostrativa di entrambi v., invece, R. LUPI, *Metodi*, cit., 26 ss., 61 ss. e 283 ss. (ed ivi per la precisazione che i requisiti dettati dall'art. 2729, comma 1 c.c. sono privi di valore generale interessando il solo settore del diritto nel quale sono codificati, qual è il diritto civile; con la conseguenza che, fuori dal diritto civile, le presunzioni non gravi, precise e concordanti non sono per ciò solo irragionevoli, né prive di valenza probatoria). E' pacifico comunque in dottrina che: (a) le presunzioni non qualificate utilizzate nell'accertamento induttivo devono essere ragionevoli (G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 269 e E. NUZZO, *Procedure*, cit., 201); (b) l'accertamento induttivo basato su presunzioni semplicissime non deve risolversi, a pena di illegittimità, in un accertamento arbitrario (F. TESSAURO, *Appunti*, cit., 489, nota 58); e (c) l'accertamento induttivo, al pari dell'accertamento analitico e di quello analitico-induttivo, deve essere basato su prove ed in ogni caso su "specifiche acquisizioni" dell'ufficio (S. LA ROSA, *Accertamento*, cit., 1551).

(132) Anche sul punto sia consentito rinviare al mio *L'accertamento*, cit., 615 ss..

(133) Cfr. con riguardo alle sole imposte sui redditi, Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. XXIII, 25 luglio 1997, n. 107, in Boll. trib., 1998, 1741; Comm. trib. reg. della Basilicata, sez. I, 17 giugno 1998, n. 79, ivi, 1999, 1699; Comm. trib. reg. della Basilicata, sez. I, 6 ottobre 1998, n. 153, in Banca dati Corr. trib., 1999, 188. A diverse conclusioni è invece pervenuta la Comm. trib. reg. della Liguria, sez. XI, 30 gennaio 1998, n. 11 (in Boll. trib., 1999, 1623) la quale, pur riconoscendo correttamente che gli studi di settore cui si riferisce l'art. 62 *sexies*, comma 3 d.l. n. 331/93 sono esclusivamente quelli previsti dall'art. 62 *bis* del decreto in parola (nella specie, l'accertamento era stato operato dall'ufficio sulla scorta delle risultanze di un vecchio studio di settore elaborato dall'ispettorato compartimentale locale delle tasse

conseguenza che, per la parte in cui vengono previsti tali controlli, l'art. 62 *sexies* è norma immediatamente precettiva ⁽¹³⁴⁾.

L'art. 62 *sexies* rappresenta indubbiamente una conferma, in via normativa, della legittimità dei controlli indiretti che già in passato venivano compiuti dagli uffici ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73 ⁽¹³⁵⁾. Pensiamo agli accertamenti analitico-induttivi basati sui rapporti tra l'impiego di un singolo fattore della produzione o di una certa materia prima ed i corrispettivi dichiarati ⁽¹³⁶⁾; oppure alle rettifiche effettuate, tramite le c.d. percentuali di ricarico, nei confronti delle imprese medio-piccole che cedono i beni nello stato in cui si trovano ⁽¹³⁷⁾.

e delle imposte indirette), ha ritenuto erroneamente che l'art. 62 *sexies*, comma 3 (l'intero comma 3) in tanto si applica in quanto siano approvati dal Ministero delle finanze i nuovi studi di settore.

(134) Laddove, al contrario, per la parte in cui l'art. 62 *sexies* d.l. n. 331/93 consente gli accertamenti in base agli studi di settore, l'applicazione della norma è subordinata all'elaborazione di tali studi da parte del Ministero delle finanze.

(135) I controlli indiretti previsti dall'art. 62 *sexies*, comma 3 d.l. n. 331/93 non costituiscono, pertanto, un nuovo strumento di accertamento a disposizione degli uffici.

(136) La giurisprudenza è solita riconoscere la legittimità delle rettifiche di cui al testo: tra le altre, Cass., sez. I, 23 gennaio 1991, n. 604 (in Boll. trib., 1991, 1358) la quale ha ritenuto legittima una rettifica analitico-induttiva basata sulla resa media tra i tronchi di legno utilizzati da una falegnameria ed il quantitativo di compensato da essa prodotto. Parimenti, è stata ritenuta legittima una rettifica analitico-induttiva fondata sulle percentuali di incidenza della mano d'opera rispetto al costo delle materie prime registrato nella contabilità da Cass., sez. I, 16 febbraio 1991, n. 1658, in Corr. trib., 1991, 987. Si veda anche la giurisprudenza espresasi sulla legittimità degli accertamenti effettuati in via analitico-induttiva nei confronti dei ristoranti tramite il c.d. "tovagliometro": Cass., sez. I, 18 aprile 1998, n. 3953, in Banca dati-I quattro codici della riforma tributaria; in tema di imposte sui redditi, v. Cass., sez. I, 11 dicembre 1998, n. 12481, in Guida norm., 1999, 51; Cass., sez. I, 11 dicembre 1998, n. 12482, in Corr. trib., 1999, 589; Cass., sez. I, 7 gennaio 1999, n. 51, in Boll. trib., 1999, 1150; Cass., sez. I, 5 marzo 1991, 2309, ivi, 1992, 1612; *contra*, Comm. trib. prov. di Milano, sez. XIV, 19 dicembre 1996, n. 144, in Banca dati-I quattro codici della riforma tributaria. I controlli indiretti basati sul consumo di una certa materia prima hanno trovato un'organica illustrazione, a livello di prassi ministeriale, nelle seguenti circolari: n. 44/E del 1994 citata (e, principalmente, nel documento programmatico allegato alla circolare) e n. 199/E del 10 luglio 1997 (con la quale sono state diramate agli uffici le direttive in materia di accertamento per il 1997), in Boll. trib., 1997, 1204. Su tale tipologia di controlli v., in dottrina, R. LUPI, *Metodi*, cit., 244; L. TOSSI, *Predeterminazioni*, cit., 274, nota 366 e A. CICOGNANI, *Appunti*, cit., 424.

(137) Sulle rettifiche compiute mediante percentuali di ricarico cfr. Cass., sez. I, 22 dicembre 1998, n. 12774, in Guida norm., 1999, 48; Cass., sez. I, 15 novembre 1993, n. 12220 e Cass., sez. I, 15 novembre 1991, n. 12220, in Banca dati-I quattro codici della riforma tributaria; Cass., sez. I, 10 agosto 1990, n. 8141, ivi; Cass., sez. I, 9 giugno 1990, n. 5628, in Boll. trib., 1990, 1582; Comm. trib. centr., sez. VI, 21 settembre 1998, n. 4466, in Giur. imp., 1999, 236; Comm. trib. centr., sez. II, 23 marzo 1992, n. 2224, in Fisco, 1992, 6988; Comm. trib. cen-

L'una e l'altra tipologia di accertamenti, prima ancora dell'entrata in vigore del richiamato art. 62 *sexies*, hanno retto in non poche occasioni al vaglio delle Commissioni tributarie e della Corte di cassazione. In particolare, i giudici hanno più volte riconosciuto la piena legittimità di tali accertamenti ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73; mentre quando li hanno annullati, la ragione del loro annullamento è da ricercare nella scarsa significatività, in termini dimostrativi, dell'elemento extracontabile⁽¹³⁸⁾ o della percentuale di ricarico⁽¹³⁹⁾ utilizzati dall'ufficio piuttosto che nell'effettuazione dell'accertamento a norma dell'art. 39, *comma 1* anziché a norma dell'art. 39, *comma 2* D.P.R. n. 600/73.

In effetti, ad un'analisi giuridico-formale del dato normativo non dovrebbe sfuggire che non esiste nell'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73 un elemento testuale che imponga agli uffici di rettificare esclusivamente i

tr., sez. XVI, 6 giugno 1990, n. 4241, in Banca dati-I quattro codici della riforma tributaria; Comm. trib. centr., sez. XXVII, 22 maggio 1989, n. 3585, in Fisco, 1989, 5882; Comm. trib. centr., sez. XI, 15 febbraio 1989, n. 1238, in Rass. trib., 1989, II, 1066. In dottrina v. S. LA ROSA, *Accertamento*, cit., 1551; R. LUPI, *Metodi*, cit., 221 ss.; L. PERRONE, *Evoluzione*, cit., 104 (testo e nota 58); P. FILIPPI, *Le presunzioni in materia di imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Le presunzioni*, cit., 77 ss.; G. PORCARO, *L'utilizzo delle percentuali di ricarico tra violazione di legge e giudizio sul fatto*, in Riv. dir. trib., 1996, 1027 ss..

(138) Cfr. Cass., sez. I, 23 giugno 1994, n. 6033, in Rass. trib., 1994, 1617 (nella specie, la Corte non ha ritenuto ragionevole la presunzione di effettuazione "in nero" di operazioni imponibili IVA ricostruite dall'ufficio sulla base del solo quantitativo di carburante consumato da un'impresa di autotrasporto atteso che l'a.f. non aveva tenuto conto dei viaggi "a vuoto" compiuti dai camion) e Comm. trib. centr., sez. XIX, 13 marzo 1999, n. 1594, in Guida norm., 1999, 46 (nella specie, la Commissione non ha ritenuto ragionevole la presunzione di effettuazione "in nero" di operazioni imponibili IVA ricostruite dall'ufficio sulla base del consumo di energia elettrica atteso che un unico contatore erogava l'energia elettrica tanto al locale in cui veniva svolta l'attività di parrucchiera, quanto all'abitazione personale della contribuente).

(139) Con riguardo alle imprese che rivendono prodotti eterogenei, la giurisprudenza ha più volte annullato gli accertamenti analitico-induttivi effettuati dall'ufficio tramite percentuali di ricarico costruite sulla base di una media aritmetica semplice anziché sulla base di una media ponderata cfr., in tema IVA, Cass., sez. I, 7 maggio 1996, n. 4233, in Banca dati-Cassazione civile; Comm. trib. centr., sez. VI, 21 settembre 1998, n. 4466, in Giur. imp., 1999, 236; Comm. trib. centr., sez. XVI, 6 giugno 1990, n. 4241, in Banca dati-I quattro codici della riforma tributaria; Comm. trib. centr., sez. XXVII, 22 maggio 1989, n. 3585, in Fisco, 1989, 5882; Comm. trib. centr., sez. XI, 15 febbraio 1989, n. 1238, in Rass. trib., 1989, II, 1066; Comm. trib. centr., sez. XIV, 13 febbraio 1984, n. 1431, in Boll. trib., 1984, 1542; in materia di imposte sui redditi v., invece, Comm. trib. centr., sez. XVIII, 21 settembre 1993, n. 2552, in Giur. trib., 1994, 56; Comm. trib. centr., sez. X, 2 dicembre 1992, n. 6505, in Banca dati-I quattro codici della riforma tributaria; Comm. trib. centr., sez. II, 15 settembre 1989, n. 5542, in Fisco, 1990, 1268; Comm. trib. prov. di Latina, sez. IV, 19 febbraio 1997, n. 436, in Boll. trib., 1999, 1310. Nello stesso senso della giurisprudenza anche la prassi ministeriale: cfr. ris. 29 settembre 1993, n. III/6/0160, in Banca dati-I quattro codici della riforma tributaria.

corrispettivi relativi a *singole* cessioni di beni o a *singole* prestazioni di servizi ⁽¹⁴⁰⁾.

L'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73 non contiene neppure un elemento testuale che vieti all'ufficio, in sede di accertamento analitico-induttivo, l'utilizzo di elementi extracontabili. In assenza di contrarie indicazioni normative, infatti, le presunzioni semplici di cui l'ufficio può avvalersi nel rettificare la dichiarazione possono essere costruite partendo da qualsiasi fatto noto (*recte, anche da un solo fatto noto*), purché le inferenze da quest'ultimo tratte siano gravi e precise ⁽¹⁴¹⁾. L'esegesi letterale dell'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73 conferma, pertanto, che nulla vieta agli uffici di procedere a rideterminazioni globali dei corrispettivi avvalendosi di elementi extracontabili quali sono il consumo di un singolo fattore produttivo o di una singola materia prima, le dimensioni e l'ubicazione del locale in cui viene svolta l'attività di impresa o l'attività professionale, ecc. Così come l'esegesi letterale di tale disposizione conferma, per altro verso, che le rideterminazioni stesse possono essere effettuate dagli uffici anche tramite le percentuali di ricarico.

Ma v'è di più. L'utilizzo del metodo analitico-induttivo per effettuare rideterminazioni globali dei corrispettivi trova un sicuro avallo testuale, in materia IVA, nell'art. 54, comma 2, ultima parte D.P.R. n. 633/72 laddove è stabilito che "*le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte*" "*sulla base di presunzioni semplici*". Dalla disposizione normativa che testualmente precede quella trascritta si evince che le indicazioni in discorso sono quelle che il contribuente deve effettuare nella dichiarazione annuale ⁽¹⁴²⁾. E nella dichiarazione annuale il contribuente deve indicare non i singoli corrispettivi delle operazioni imponibili, ma l'ammontare complessivo delle operazioni imponibili effettuate. Il che equivale a dire che nella dichiarazione trova espressione, quale sintesi generalissima, la voce "*corrispettivi*" *tout court*. Rettificare globalmente i corrispettivi, pertanto, si-

(140) Precisa F. TESAURO (*Istituzioni*, cit., 205) che gli accertamenti ex art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73 (e lo stesso dicasi, *mutatis mutandis*, per gli accertamenti ex art. 54, comma 2 D.P.R. n. 633/72) possono avere ad oggetto singoli componenti positivi o negativi anche se si tratta di componenti di grande rilievo quali sono i ricavi.

(141) Quando invece le inferenze induttive utilizzate dall'ufficio sono molteplici, le presunzioni, oltre ad essere gravi e precise, devono essere anche concordanti.

(142) Specularmente, "*l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate*" può essere desunta anche sulla base di presunzioni semplici ex art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73, dove per attività e per passività si possono intendere tanto le singole operazioni che danno luogo a componenti positivi e negativi di reddito, quanto l'ammontare complessivo degli uni e degli altri.

gnifica pur sempre correggere le omissioni e le false o inesatte indicazioni della dichiarazione annuale.

E' pur vero, però, che tutte le rettifiche in parola smentiscono l'intero impianto contabile. Esse, infatti, hanno ad oggetto *la stessa base di partenza della contabilità* rappresentata dai ricavi (per le imprese) e dai compensi (per i lavoratori autonomi); con la conseguenza che, una volta ricostruiti extracontabilmente gli uni (i ricavi) o gli altri (i compensi), è l'intera contabilità che viene "distrutta" dall'ufficio. Sembra, quindi, più corretto inquadrare tali rettifiche nell'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73 ⁽¹⁴³⁾.

7.2. Le considerazioni suesposte non sembrano comunque portare alla conclusione che l'art. 62 *sexies*, comma 3 d.l. n. 331/93 sia irragionevole⁽¹⁴⁴⁾.

Indubbiamente tale disposizione è mal formulata e sarebbe stato preferibile – giova ribadire – inquadrare sistematicamente gli accertamenti in parola nell'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73. L'art. 62 *sexies*, comma 3 ha, comunque, una sua *ratio* qual è quella di porre sullo stesso piano gli accertamenti contabili e quelli extracontabili, in tal modo superando quella fase dell'emergenza che, all'indomani della riforma tributaria degli anni settanta, aveva finito con il connotare gli accertamenti extracontabili come accertamenti eccezionali e derogatori del (normale) metodo di accertamento contabile ⁽¹⁴⁵⁾.

Nei confronti delle piccole imprese e della maggior parte dei lavoratori autonomi – lo si ribadisce – si dimostrano più efficaci delle tradizionali tecniche di accertamento volte al reperimento di tracce documentali dell'evasione, argomentazioni induttive basate su elementi extracontabili quali la capacità produttiva dell'esercizio commerciale (manifestata dall'ubicazione e dalle dimensioni del locale in cui viene svolta l'attività di impresa), il consumo di un certo fattore produttivo (come l'energia elettrica o la materia prima utilizzata dall'impresa), la notorietà del professionista, ecc..

L'art. 62 *sexies*, comma 3, pertanto, nel consentire l'effettuazione di controlli indiretti tramite elementi extracontabili è volto a superare le resistenze

(143) Come hanno sostenuto E. DE MITA, *Principi*, cit., 314 e R. LUPI, *Cassazione e accertamenti induttivi: verso una svolta?*, in *Corr. trib.*, 1997, 91. *Contra*, F. GALLO (*Questione*, cit., 486 ss.) secondo il quale alla collocazione dell'art. 62 *sexies* d.l. n. 331/93 nell'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73 osta la circostanza che quest'ultima disposizione "disciplina esclusivamente l'accertamento induttivo *tout court* e cioè quel tipo di accertamento presuntivo diretto a determinare in via extracontabile e sintetica il dato complessivo-reddito in base ad una mera ricostruzione economica".

(144) In termini critici sull'art. 62 *sexies*, comma 3 d.l. n. 331/93 v. P. RUSSO, *Manuale*, cit., 293; G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 262; F. MOSCHETTI, *Evoluzione*, cit., 140 ss..

(145) Nello stesso senso anche la richiamata circolare ministeriale n. 44/E del 4 maggio 1994.

degli uffici nel passare da un accertamento di tipo contabile ad un accertamento di tipo extracontabile. Se infatti è vero – come sembra essere vero – che la rettifica globale dei corrispettivi smentisce, nel suo complesso, l'intero impianto contabile, è parimenti vero che attraverso tale rettifica l'ufficio dimostra il presupposto *sostanziale* dell'accertamento induttivo del reddito di impresa e cioè il presupposto previsto dall'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/73 ⁽¹⁴⁶⁾.

L'ufficio, in altri termini, quando i corrispettivi rideterminati in via globale ed extracontabile si discostano in misura apprezzabile dai corrispettivi dichiarati dall'impresa, altro non fa che *accertare ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73* “*le omissioni e le false o inesatte indicazioni della dichiarazione annuale*” e, quindi, altro non fa che accertare l'infedeltà delle scritture contabili (fase *destruens*). E la stessa argomentazione valida a scardinare l'intero impianto contabile è, nel contempo, idonea ad rideterminare in modo globale i corrispettivi effettivamente percepiti dal contribuente (fase *construens*). Il passaggio dal metodo contabile a quello extracontabile sembra in tali casi legittimo atteso che – come conferma la richiamata giurisprudenza espressasi sugli accertamenti effettuati in base alle percentuali di ricarico e sui controlli indiretti del giro d'affari dell'impresa – una singola argomentazione può assolvere il duplice compito di smentire la contabilità e, nel contempo, di ricostruire globalmente i ricavi.

Non mancano – lo abbiamo in precedenza rilevato – i casi in cui il D.P.R. n. 600/73 impone agli uffici di dimostrare, con un grado di attendibilità predeterminato, l'infedeltà delle scritture contabili come quello previsto dall'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73: non ogni presunzione è sufficiente a superare le risultanze contabili, ma solo le presunzioni che siano gravi, precise e concordanti. Si tratta, però, di casi limitati.

Peraltro, sotto il profilo dimostrativo, nessun vincolo impone tale decreto nella fase *construens* tanto dell'accertamento analitico-induttivo, quanto dell'accertamento induttivo *tout court*. Nel determinare il reddito d'impresa, infatti, gli uffici non sono tenuti ad utilizzare soltanto le prove che presentino un grado di attendibilità normativamente predeterminato, potendo al contrario utilizzare qualsiasi elemento o qualsiasi argomentazione purché ragionevole ed attendibile ⁽¹⁴⁷⁾. Ne consegue che un'argomentazione idonea a smentire la contabilità, è *a fortiori* idonea a ricostruire globalmente i ricavi (od i compensi).

(146) Specularmente, tramite il controllo di cui al testo, l'ufficio dimostra il presupposto sostanziale dell'accertamento induttivo dei redditi di impresa e di quelli di lavoro autonomo previsto dall'art. 39, comma 2, lett. d) D.P.R. n. 600/73.

(147) Tant'è vero che gli uffici possono avvalersi nella rettifica della dichiarazione annuale IVA anche di presunzioni semplicissime.

Una volta raggiunta la prova dell'infedeltà dell'intero impianto contabile, risulta allora sterile inquadrare l'accertamento nell'art. 39, *comma 1, lett. d)* o nell'art. 39, *comma 2, lett. d)* D.P.R. n. 600/73. Delle due, infatti, l'una: o l'inattendibilità complessiva delle scritture contabili è accertata dall'ufficio ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73, tramite cioè una presunzione grave e precisa ⁽¹⁴⁸⁾, ed allora l'ufficio potrà passare dalla rettifica della dichiarazione all'accertamento extracontabile, *ex art. 39, comma 2, lett. d)* D.P.R. n. 600/73; oppure l'argomentazione induttiva addotta dall'ufficio non rappresenta una presunzione grave e precisa ed allora l'accertamento (che sia stato) ugualmente emesso sarà illegittimo tanto ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/73 (perché in tale caso la rettifica è priva del grado di attendibilità normativamente richiesto dalla legge), quanto ai sensi dell'art. 39, comma 2, lett. d) D.P.R. n. 600/73 (perché, in quest'ultimo caso, l'ufficio non ha accertato ai sensi del richiamato art. 39, comma 1 l'infedeltà sostanziale delle scritture contabili e, quindi, non avendo "distrutto" la contabilità, non avrebbe potuto rideterminare globalmente il reddito di impresa).

(148) Non è necessario che l'ufficio utilizzi una pluralità di prove presuntive. Anche una sola presunzione, purché grave e precisa, può legittimare il ricorso all'accertamento contabile. Se poi invece le presunzioni sono più di una, oltre ad essere gravi e precise, devono essere pure concordanti.

*Finito di stampare nel mese di marzo 2004 dallo Stab. Tipolit. Ugo Quintily S.p.A.
Viale Enrico Ortolani, 149/151 - Roma - Tel. 06.52.16.92.99 r.a.*

