

PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

N.1
2011

QUADERNI DEL

CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

CORSI DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE

PER I MAGISTRATI
DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

ANNO 2009 e 2010

PARTE I



ANNO 2011 - N.1

QUADERNI
DEL

CONSIGLIO DI PRESIDENZA
DELLA GIUSTIZIA
TRIBUTARIA

CORSI DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE

**PER I MAGISTRATI
DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE**

ANNO 2009 e 2010

PARTE I



ANNO 2011 - N.1

QUADERNO DEL
CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Anno 2011 - Numero 1

Pubblicazione interna per la Magistratura Tributaria
curata dal Consiglio di Presidenza
della Giustizia Tributaria

DIRETTORE RESPONSABILE
Daniela GOBBI

Autorizzazione Tribunale Civile di Roma n.435 del 05 novembre 2010

**CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA
GIUSTIZIA TRIBUTARIA**

COMPOSIZIONE del Consiglio

Presidente – Daniela GOBBI

Vice Presidente – Marco BALDASSARRI

Vice Presidente – Antonio GRAVINA

Consigliere – Domenico CHINDEMI

Consigliere – Adolfo CUCINELLA

Consigliere – Agostino DEL SIGNORE

Consigliere – Mario FERRARA

Consigliere – Giorgio FIORENZA

Consigliere – Giovanni GARGANESE

Consigliere – Angelo Antonio GENISE

Consigliere – Carlo GRILLO

Consigliere – Andrea MORSILLO

Consigliere – Antonio ORLANDO

Consigliere – Gaetano SANTAMARIA AMATO

Consigliere – Giuseppe SANTORO

INDICE

Corsi di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni Tributarie

Parte I

ANNO 2009

Montecatini - 22 ottobre 2009..... pag. 11

ANNO 2010

Roma – 12 febbraio 2010..... » 23

Reggio Calabria – 19 febbraio 2010..... » 31

Alberobello – 4-5 e 6 marzo 2010..... » 39

Torino – 8 aprile 2010..... » 51

L’Aquila – 23 aprile 2010..... » 61

Milano – 30 aprile 2010..... » 69

Palermo – 21 maggio 2010..... » 79

Taormina – 22 maggio 2010..... » 87

Cagliari – 5 giugno 2010..... » 97

Castelfidardo – 12 giugno 2010.....	pag 105
Sirmione – 11 settembre 2010.....	» 113
Assisi – 18 settembre 2010.....	» 123
Trieste – 1° ottobre 2010.....	» 131
Venezia – 2 ottobre 2010.....	» 139
Caserta – 29-30 ottobre 2010.....	» 149
RELAZIONI:	» 163
<i>“Norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario, alla luce della recente novella”</i>	
RELATORE: Dott. Massimo SCUFFI, Presidente di sezione della Commissione Trib. Provinciale di Milano – Cons. della Corte di Cassazione.....	» 165
<i>“Tecnica di redazione della sentenza tributaria alla luce della recente novella del c.p.c.”</i>	
RELATORE: Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.....	» 195
<i>“I mezzi di prova nel processo tributario con particolare riferimento alle presunzioni”</i>	
RELATORE: Dott. Enrico ALTIERI, Consigliere della Corte di Cassazione, Sezione tributaria.....	» 217
<i>“I mezzi di prova e l’attività istruttoria davanti alle Commissioni Tributarie”</i>	
RELATORE: Prof. Santa MICALI, Aggregata di Diritto	

Tributario presso l'Università di Messina - Giudice della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia.....	pag 223
<i>“Il principio di legittimità nell'allegazione delle prove nel giudizio tributario: conseguenze della violazione delle norme in materia”</i>	
RELATORE: Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della C.T.R. Puglia - Presidente Nazionale A.M.T.	» 249
<i>“Gli accertamenti bancari: aspetti teorici ed applicativi”</i>	
RELATORE: Avv. Angelo Antonio GENISE – Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.....	» 265
<i>“Norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario, alla luce della novella n. 69/2009”</i>	
RELATORE: Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia - Presidente Nazionale A.M.T.	» 283
<i>“Elusione fiscale in base ai principi comunitari e nazionali: come riconoscerla in giudizio?”</i>	
RELATORE: Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia – Presidente Nazionale A.M.T.....	» 295
<i>“Il valore delle presunzioni nel giudizio tributario”</i>	
RELATORE: Dott. Giovanni GIACALONE, Consigliere della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria	» 315
<i>“Il principio del contraddittorio nel processo tributario anche alla luce della recente novella n. 69/2009”</i>	
RELATORE: Avv. Prof. Angelo CUVA, Docente di Scienza delle Finanze dell'Università di Palermo.....	» 349

“Il principio del contraddittorio nel processo tributario alla luce della recente novella n. 69/2009”

RELATORE: Prof. Avv. Salvatore MUSCARA', Ordinario di Diritto Tributario Università degli Studi di Catania.....

pag. 359

“Oneri probatori e mezzi di prova nel processo tributario”

RELATORE: Avv. Antonio GRAVINA, Vice Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.....

» 397

“Norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario, alla luce della novella n. 69/2009”

RELATORE: Prof. Roberto LUNELLI – Vice Presidente Associazione Nazionale Tributaristi Italiani

» 405

“Norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario, alla luce della novella n. 69/2009”

RELATORE: Avv. Antonio GRAVINA, Vice Presidente Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.....

» 419

“La responsabilità contabile del giudice tributario e dell'Amministrazione Finanziaria”

RELATORE: Dott. Tammamo MAIELLO, Vice Procuratore Generale Corte dei Conti – Roma.....

» 439

“I metodi di accertamento del reddito di impresa”

RELATORE: Prof. Giuseppe Maria CIPOLLA, Docente di Diritto Tributario della Università di Cassino.....

» 493

PARTE II
(in pubblicazione)

ANNI 2009 e 2010

CORSI ORGANIZZATI IN CONVENZIONE E CON LA
COLLABORAZIONE DEL CONSIGLIO DI PRESI-
DENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Corso di MONTECATINI

22 ottobre 2009

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE TRIBUTARIA PER I
MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA
REGIONE TOSCANA E DELLE REGIONI LIMITROFE**

MONTECATINI 22 OTTOBRE 2009

“GRAND HOTEL & LA PACE”
VIA DELLA TORRETTA 1
51016 MONTECATINI TERME (PT)

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (L.n. 69 del 2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento anche alla nuova tecnica di redazione della sentenza, introdotta dalla riforma.

Il dibattito si incentrerà, nella sessione pomeridiana, sulle misure cautelari, sia a favore del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria e sulla attività istruttoria delle Commissioni, enucleando le principali e controverse tematiche.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, anche con riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, con dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,00 Saluti

Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza

ORE 9,30 Presiede: dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente di sez. della Commissione Tributaria Provinciale di Foggia – Sost. Proc. Gen. Corte di Cassazione

***NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI
AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA RECENTE NO-
VELLA***

Relatore:

Dott. Massimo SCUFFI, Presidente di sezione della Commissione Trib. Provinciale di Milano - Consigliere della Corte di Cassazione

Prof. Cesare GLENDI, Ordinario di Diritto processuale civile presso l'Università degli studi di Parma

ORE 11,30

***TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA
ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.***

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 12,15 – 13,00 Dibattito

ORE 15,00 Presiede: Dott. Domenico CHINDEMI, Presidente della Commissione formazione del Consiglio di Presidenza

***LE MISURE CAUTELARI NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO ALLA
LUCE DELLA RECENTE RIFORMA***

Relatore:

Prof. Giovanni MARONGIU, Ordinario di diritto tributario presso l'Università di Genova

ORE 15,45

***I MEZZI DI PROVA E L'ATTIVITA' ISTRUTTORIA DAVANTI
ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE***

Relatore:

Prof. Giuseppe Maria CIPOLLA, Straordinario di diritto tributario presso l'Università di Cassino

ORE 16,15

***IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO
TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA L. n. 69 DEL 2009***

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 17,00 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione.

REGIONE Toscana - Montecatini 22 Ottobre 2009

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	ADDARII	Fabio Massimo	V.Pres.	CTP Bologna
2	ANTONIANI	Gina	Giudice	CTP Frosinone
3	ASCHERO	Clara	Giudice	CTP IMPERIA
4	AVOLI	Amilcara	Giudice	CTP Grosseto
5	BALBA	Santo	Pres.Sez.	CTP Genova
6	BALDINI	Mario	Giudice	CTP LA Spezia
7	BALLI	Giorgio	Giudice	CTP Firenze
8	BARDI	Guido	Giudice	CTP Firenze
9	BARTOLOMUCCI	Antonio	Giudice	CTP Lucca
10	BATTAGLINI	Luciano	Giudice	CTP Pistoia
11	BATTAGLINO	Franco	Pres.Sez.	CTP Rimini
12	BELLUZZI	Omero	Giudice	CTR Emilia R.
13	BENEDETTI	Vittorio	Giudice	CTP Livorno
14	BERNARDINI	Stefania	Pres. Sez.	CTP Lucca
15	BERTILORENZI	Vittorio	Giudice	CTP Massa C.
16	BETTI	Ivano	Giudice	CTR Toscana
17	BOCELLI	Pietro	Pres.Sez.	CTR Toscana
18	BUCELLI	Vasco	V.Pres.	CTP Firenze
19	BUZZEGOLI	Mario	Giudice	CTP Grosseto
20	CACACE	Piero	Giudice	CTP Roma
21	CAMBRI	Romualdo	Giudice	CTP Grosseto
22	CAMPAGNI	Bruno Franco	Giudice	CTP Prato
23	CANTAVENERE	Giuseppe	Giudice	CTP Pistoia

24	CANTINI	Aurora	Giudice	CTP Termini
25	CANZONI	Fausto	V.Pres.	CTP Roma
26	CAPALBO	Sante	Giudice	CTP Bologna
27	CARLI	Ferdinando	Giudice	CTP Pistoia
28	CAROTENUTO	Mario	Giudice	CTP Roma
29	CARRA'	Salvatore	Giudice	CTP Lucca
30	CARUSO	Gaetano	Giudice	CTP Bologna
31	CASULA	Pierfrancesco	Pres.	CTP Rimini
32	CATANESE	Salvatore	Giudice	CTP Termini
33	CATARINELLA	Massimo	Giudice	CTR Lazio
34	CAVAZZA	Alessandrina	Giudice	CTP Roma
35	CECCHETTI	Raffaello	Giudice	CTR Toscana
36	CELLI	Lida	Giudice	CTP Lucca
37	CELLINI	Massimo	Giudice	CTP Ascoli P.
38	CENTI	Fernando	Giudice	CTP Roma
39	CHECCHI	Mario	Giudice	CTP Rimini
40	CHIELLINI	Giovanni	Giudice	CTP Firenze
41	CHIMENTI	Massimo	Giudice	CTP Lucca
42	CIMORONI	Antonio	Presidente	CTP Pistoia
43	CINDOLO	Arturo	Pres.	CTP Livorno
44	CINI	Adriano	Pres.Sez.	CTP Prato
45	CLEMENTE	Alessandro	Giudice	CTP Roma
46	CLEMENZI	Alberto	Giudice	CTP Roma
47	CONSERVA	Massimo	Giudice	CTP Firenze
48	CORIGLIANO	Giuseppe	Giudice	CTP Roma
49	CORSI	Romolo	Giudice	CTP LUCCA
50	COSIMINI	Giorgio	Giudice	CTP Pistoia
51	COZZA	Benito Pio	V.Pres.	CTP Ascoli P.

52	CUPPONE	Fabrizio	Giudice	CTP Roma
53	DANIELI	Vito	Giudice	CTP Roma
54	DAZZI	Paolo	V.Pres.	CTR Toscana
55	DE LORENZIS	Lorenzo	V.Pres.	CTP Bologna
56	DE MITRI	Maria	Giudice	CTP Livorno
57	DE SANTIS	Giovanni	V.Pres.	CTP Ascoli P.
58	DEL MONTE	Arcangelo	Giudice	CTP Frosinone
59	DELLI GATTI	Assunta	Giudice	CTP Ferrara
60	DI BERNARDO	Salvatore	V.Pres.	CTP Genova
61	DI FORTUNATO	Luigi	V.Pres.	CTP Ascoli P.
62	DI NOTO	Luciano	Pres.Sez.	CTP Genova
63	DI PUCCHIO	Paolo	Giudice	CTP Roma
64	DI SALVO	Ezio	Giudice	CTP Roma
65	DINELLI	Sergio	Giudice	CTP LUCCA
66	DONATI	Franco	Giudice	CTR Emilia R.
67	DONATI	Francesco	Pres.f.f.	CTP Grosseto
68	DOVA	Alba	Pres.	CTR Toscana
69	DRIGANI	Silvia	Giudice	CTR Toscana
70	FABBRI	Silvano	Giudice	CTP Forlì
71	FANTINI	Ugo Maria	Giudice	CTP Ascoli P.
72	FANUCCI	Massimo	Giudice	CTP Pistoia
73	FERRARA	Costantino	Giudice	CTP Frosinone
74	FERRONI	Ardito	Giudice	CTP Grosseto
75	FINZI	Giorgio M.	V.Pres.	CTP Bologna
76	FREGNANI	Lorena	Giudice	CTP Ferrara
77	FUGACCI	Pier Luigi	Giudice	CTP Massa C.
78	GARGANI	Marco	Giudice	CTP Prato
79	GARGANI	Angelo	Pres.Sez.	CTP Roma

80	GASPERI	Pier Francesco	Giudice	CTP Rimini
81	GIAMBASTIANI	Silvana	Giudice	CTP Lucca
82	GIANFRANCESCHI	Raffaele	Giudice	CTR Toscana
83	GIOVANNELLI	Giovanni	Giudice	CTP Pistoia
84	GRECO	Carlo	Pres. Sez.	CTP Pistoia
85	GRIECO	Antonio	Giudice	CTP PISTOIA
86	GUICCIARDI	Mirella	Giudice	CTR Emilia R.
87	GUIDI	Giovanni	Giudice	CTP Pistoia
88	GUIDUCCI	Riccardo	Giudice	CTR Toscana
89	GUZZO	Flaviano	Magistrato	CTP Pistoia
90	IUS	Gianfranco	Giudice	CTP ROMA
91	IZZI	Giuseppe	V.Pres.	CTP Roma
92	IZZO	Vincenzo	Giudice	CTP Roma
93	LAUDAZI	Vincenzo	Giudice	CTP Pisa
94	LUCA	Antonino	Giudice	CTP Catania
95	LUCHETTI	Pierro	Giudice	CTP Frenze
96	MAGNANI	Manfredo	Giudice	CTP Livorno
97	MAININI	Elisabetta	Giudice	CTP Reggio E.
98	MALFATTI	Lucia	Giudice	CTP Bologna
99	MAMONE	Antonio	Giudice	CTP Pisa
100	MANCO	Mariano	Giudice	CTP Lucca
101	MANGANO	Rosario	V:Pres.	CTP Bologna
102	MARCHI	Giuseppe	Giudice	CTP Genova
103	MARINELLI	Gino	Giudice	CTP Roma
104	MARTONE	Maurizio	V:Pres.	CTP Bologna
105	MASI	Saverio	Giudice	CTR Lazio
106	MAURICI	Giuseppe	Giudice	CTP Firenze
107	MAURO	Francesco	Giudice	CTP Pistoia

108	MENNA	Francesco	Giudice	CTR Puglia
109	MENOCCHI	Antonio	Giudice	CTP Grosseto
110	MICHELANGELI	Enrico	Giudice	CTP Ascoli P.
111	MIGANI	Roberto	Giudice	CTP Emilia R.
112	MOLINO	Anna	Giudice	CTP LA Spezia
113	MONACO	Francesco	Giudice	CTR Toscana
114	MONTANARI	Marco	V.Pres.	CTP R.Emilia
115	MONTARAN	Piergiorgio	Giudice	CTR Emilia R.
116	MORONI	Lorenzo	Giudice	CTP Roma
117	NALDONI	Gino	Giudice	CTP Firenze
118	NANNIPIERI	Antonio	Pres.f.f.	CTP Pisa
119	NICOLAI	Stefano	Giudice	CTR Toscana
120	ORSINI	Flavio	Giudice	CTP Ascoli P.
121	PACETTI	Giorgio Alessandro	Giudice	CTP Frosinone
122	PADOVANI	Giovanni	V.Pres.	CTP Pistoia
123	PAGANELLI	Angela	Giudice	CTP Prato
124	PASCA	Roberto	V.Pres.	CTP Frosinone
125	PASQUALI	Luciano	Giudice	CTP Ascoli Pic.
126	PASSERO	Giuliana	Giudice	CTR Piemonte
127	PEDRONI MENCONI Silvana		Vic.Pres.	CTP Mas.Carrara
128	PERLA	Pietro	Giudice	CTP Ascoli P.
129	PERRETTI	Pasquale	Pres.	CTP Arezzo
130	PETICCA	Angelo	Giudice	CTR Emilia R.
131	PICHI	Paolo	Giudice	CTR Toscana
132	PIZZOCOLO	Roberto	Giudice	CTP Firenze
133	PLACANICA	Antonio	Giudice	CTR Toscana
134	POGGI	Casimiro	V.Pres.	CTP Firenze
135	QUARCHIONI	Alfredo	Giudice	CTR Umbria

136	QUATRARO	Bartolomeo	Pres.	CTP Massa C.
137	RAMAZZOTTI	Sergio	Giudice	CTP Firenze
138	RAPALINI	Claudio	Giudice	CTP Firenze
139	REGGIONI	Mara	Giudice	CTP Reggio E.
140	RICCARELLI	Alfiero	Giudice	CTP Arezzo
141	RICCI	Francesco	Giudice	CTR Toscana
142	ROMEO	Gregorio	Giudice	CTP Grosseto
143	ROSSIN	Antonio	Giudice	CTP Modena
144	RUSSO	Pietrantonio	Pres. Sez.	CTR Toscana
145	SANTELLA	Carlo	Giudice	CTP Roma
146	SCAVONE	Francesco	Giudice	CTR Lazio
147	SCHETTINO	Olindo	Pres.Sez.	CTP Siena
148	SENESI	Amalia	Giudice	CTP Roma
149	SERRA	Luciano	Giudice	CTP Siena
150	SICA	Giuseppe	Presidente	CTP Livorno
151	SIMONAZZI	Roberto	Giudice	CTP Genova
152	SIROCCHI	Francesco	V.Pres.	CTR Roma
153	SOAVE	Giovanni	Pres.Com.	CTR Liguria
154	SOCCI	Angelo Matteo	V.Pres.	CTR Umbria
155	SOTTANI	Roberto	Giudice	CTP Firenze
156	SPAZIANI	Lucinno	V.Pres.	CTR Toscana
157	STRATI	Giovanni	V.Pres.	CTP Grosseto
158	TABUCCHI	Giulio	Giudice	CTP Pistoia
159	TALONE	Mario	Giudice	CTP Roma
160	TOCCAFONDI	Alberto	Giudice	CTP Prato
161	TORTORI	Luigi	Giudice	CTP Firenze
162	TURCHI	Michele	Giudice	CTR Toscana
163	TURRI	Giuliano	Giudice	CTR Toscana

164	TURTURICI	Filippo	Giudice	CTP Arezzo
165	VALENTI	Ettore	Giudice	CTP Roma
166	VISANI	Claudio	Giudice	CTR R.Emilia
167	ZANICHELLI	Corrado	Giudice	CTR Emilia R.
168	ZIFARO	Attilio	Giudice	CTR Toscana

Corso di ROMA

12 febbraio 2010

SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE LAZIO

**CENTRO CONGRESSI CAVOUR
VENERDI' 12 FEBBRAIO 2010**

VIA CAVOUR 50/a - ROMA

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (L.n. 69 del 2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento anche alle novità sulla tecnica di redazione della sentenza, introdotta dalla riforma.

Il dibattito si incentrerà, nella sessione pomeridiana, sul principio del contraddittorio e sui mezzi di prova nel giudizio tributario con particolare riferimento alle presunzioni e alla elusione fiscale, enucleando le principali controverse tematiche.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, anche con riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, con dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,00 Saluti

ORE 9,00 Presiede: Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

***NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI
AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA RECENTE***

NOVELLA

Relatore:

Dott. Massimo SCUFFI, Presidente di sezione della Commissione tributaria provinciale di Milano

ORE 10,15 Dibattito

ORE 11,30

**TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA
ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.**

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 12,15 – 13,00 Dibattito

ORE 15,00 Presiede: Dott. Domenico CHINDEMI, Presidente della Commissione Formazione del Consiglio di Presidenza

**IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO
TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N. 69/2009**

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 15,45 Dibattito

ORE 16,30

I MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO CON PARTICOLARE RIFERIMENTO ALLE PRESUNZIONI.

Relatore:

Dott. Enrico ALTIERI, Consigliere della Corte di Cassazione, sezione tributaria.

ORE 17,15 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

REGIONE Lazio - Roma 12 febbraio 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	ACCETTURA	Ignazio	Giudice	CTP Roma
2	ANTONIANI	Gina	Giudice	CTP Frosinone
3	BALDINI	Antonio	Giudice	CTP Roma
4	BELLONI	Luigi	Giudice	CTP Roma
5	CACACE	Piero	Giudice	CTP Roma
6	CAPPELLI	Paola	Pres.Sez.	CTR Lazio
7	CARBONE	Vincenzo	Giudice	CTP Roma
8	CAROTENUTO	Mario	Giudice	CTP Roma
9	CARTENY	Salvatore	V.Pres.S.	CTP Roma
10	CELLITTI	Spartaco	V.Pres.S.	CTR Lazio
11	CICCONETTI	Andrea	Giudice	CTR Lazio
12	CLEMENTE	Alessandro	Giudice	CTP Roma
13	CLEMENZI	Alberto	Giudice	CTP Roma
14	CORIGLIANO-CAMPOLITI	Giuseppe	Giudice	CTP Roma
15	DAMBRUOSO	Tommaso	Giudice	CTP Roma
16	DANIELI	Vito	Giudice	CTP Roma
17	DE LULLO	Egisto	Giudice	CTP Roma
18	DE RINALDIS	Antonio	Giudice	CTR Lazio
19	DEL MONTE	Arcangelo	Giudice	CTP Frosinone
20	D'EMILIO	Alfonso Romeo	Giudice	CTP Roma
21	DI GIROLAMO	Giuseppe	V.Pres.S.	CTP Latina
22	DI MARTINO	Giuseppe	Giudice	CTP Roma
23	DI PEDE	Errico	Giudice	CTP Frosinone

24	DI PUCCHIO	Paolo	Giudice	CTP Roma
25	DI SALVO	Ezio	Giudice	CTP Roma
26	DUCROT	Mario	Giudice	CTP Roma
27	FABIANI	Marcello	Giudice	CTP Roma
28	FALCIONI	Giorgio	Giudice	CTR Lazio
29	FAZZALARI	Domenico	V.Pres.S.	CTP Roma
30	FERRARA	Costantino	Giudice	CTP Frosinone
31	FRICANO	Remo Gaetano	Giudice	CTP Roma
32	FRIONI	Nello	Giudice	CTP Teramo
33	GIORGETTI	Maria Gabriella	Giudice	CTP Roma
34	GIZZI	Franca	Giudice	CTR Lazio
35	GUGGIARI	Mauro	Giudice	CTP Latina
36	IANNELLA	Giovanni	V.Pres.S.	CTP Roma
37	IMPARATO	Michele	Giudice	CTP Roma
38	IUS	Gianfraco	Giudice	CTP Roma
39	IZZO	Vicenzo	Giudice	CTP Roma
40	LAVAGNINI	Alfredo	Giudice	CTP Roma
41	LAZZARI	Giovanni	Giudice	CTP rOMA
42	LECCE	Vittorio	Giudice	CTP Frosinone
43	MAGRO	Alfredo	Giudice	CTP L'Aquila
44	MANCINI	Romana	Giudice	CTP Roma
45	MARCIARIELLO	Antonio	V.Pres.S.	CTP Latina
46	MARTINELLI	Davide	Giudice	CTP Roma
47	MOSCAROLI	Giuseppe Maria	Giudice	CTP Roma
48	MERCURI	Alberto	Giudice	CTP Bologna
49	MILANO	Renato	Giudice	CTP Roma
50	MIRABELLA	Maurizio	V.Pres.S.	CTP Roma
51	MONGIARDO	Massimo	V.Pres.S.	CTR Lazio

52	MORONI	Loreto	Giudice	CTP Roma
53	NARDI	Manlio	Giudice	CTP Roma
54	PACETTI	Giorgio Alessandro	Giudice	CTP Reggio C.
55	PALATTELLA	Alberto	V.Pres.S.	CTP Roma
56	PALUMBO	Bernardino	Giudice	CTP Latina
57	PAPAROZZI	Enrico	Giudice	CTP Latina
58	PATRIZI	Carlo	V.Pres.S.	CTR Lazio
59	PENNACCHIA	Ambrogio	Giudice	CTR Lazio
60	PETRONGARI	Maria Laura	Giudice	CTP Rieti
61	PIAZZA	Nunzio	Giudice	CTP Roma
62	PICCHIONI	Angelo	Pres.Sez.	CTP Rieti
63	POLITO	Rosario	V.Pres.S.	CTP Roma
64	PROIETTI	Roberto	Giudice	CTP Roma
65	PURIFICATO	Benedetto	Giudice	CTP Roma
66	RAPANA'	Mario	V.Pres.S.	CTP Latina
67	ROMERSI	Carlo	V.Pres.S.	CTP Roma
68	SANTORO	Giovanni Antonio	Giudice	CTP Latina
69	SARICA	Giuseppe	Giudice	CTP Frosinone
70	SCALESE	Giovanni Paolo	Giudice	CTP Latina
71	SCAVONE	Francesco	Giudice	CTR Lazio
72	SENESI	Amalia	Giudice	CTP Roma
73	TEDESCO	Emidio	Giudice	CTP Roma
74	TOMEI	Domenico	V.Pres.S.	CTR Lazio
75	TOZZI	Giandomenico	Giudice	CTR Lazio
76	VALENTI	Ettore	Giudice	CTP Roma
77	VALENTINI	Rita	Giudice	CTR Lazio
78	VENTRIGLIA	Raffaele	Giudice	CTP Latina
79	VITALI	Vito	Giudice	CTP Roma
80	ZARATTI	Gianfranco	Giudice	CTP Roma

Corso di REGGIO CALABRIA

19 febbraio 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI CALABRIA e
SICILIA**

**SALONE DEL DIPARTIMENTO DI SCIENZE STORICHE,
GIURIDICHE ED ECONOMICHE DELL'UNIVERSITÀ DI REGGIO
CALABRIA
VENERDÌ 19 FEBBRAIO 2010**

VIA TOMMASO CAMPANELLA 38/A

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (legge n. 69 del 2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento anche alle novità sulla tecnica di redazione della sentenza, introdotta dalla riforma.

Il dibattito si incentrerà, nella sessione pomeridiana, sul principio del contraddittorio nel processo tributario e sulla attività istruttoria delle Commissioni, enucleando le principali e controversie tematiche.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, anche con riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, con dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,30 Presiede: Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

***NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI
AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA RECENTE***

NOVELLA

Relatore:

Prof. Giuseppe PIZZONIA, Docente di Diritto Tributario presso l'Università di Reggio Calabria

ORE 10,15 Dibattito

ORE 11,30

**TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA
ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.**

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 12,15 – 13,00 Dibattito

ORE 15,00 Presiede: Dott. Domenico CHINDEMI, Presidente della Commissione Formazione del Consiglio di Presidenza

**IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO
TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N. 69/2009**

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 15,45 Dibattito

ORE 16,30

***I MEZZI DI PROVA E L'ATTIVITÀ ISTRUTTORIA DAVANTI ALLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE***

Relatore:

Prof. Santa MICALI, Aggregata di Diritto Tributario presso l'Università di Messina Giudice della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia

ORE 17,15 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

REGIONI Calabria e Sicilia - Reggio Calabria 19 febbraio 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	ALCARO	Giuseppe	Giudice	CTR Reggio C.
2	ALTOMARE	Giuseppe	Giudice	CTP Cosenza
3	ANDALORO	Francesco	Giudice	CTP Messina
4	ARIZIA	Antonino	V.Pres.S.	CTP Messina
5	BARBARO	Carmelo	Giudice	CTP Cosenza
6	BARILLARI	Rocco	V.Pres.S.	CTR Reggio C.
7	CALABRO'	Salvatore	Giudice	CTP Messina
8	CALICIURI	Tommaso	Giudice	CTP Cosenza
9	CHIRIANO	Rocco	Vice Pres.	CTR Reggio C.
10	CHIRILLO	Antonio	V.Pres.S.	CTP Reggio C.
11	CIANFLONE	Francesco	Giudice	CTR Reggio C.
12	CIPOLLA	Gregorio	Giudice	CTP Catania
13	COMUNALE	Bruno	Giudice	CTR Sicilia
14	DE ROSE	Salvatore	Giudice	CTP Cosenza
15	DE SIMONE	Giancarlo	Giudice	CTP Cosenza
16	DEODATO	Francesco	Pres.C.	CTP Messina
17	FESTA	Antonino	Giudice	CTR Reggio C.
18	FIorentino	Adolfo	Pres.Sez.	CTP Messina
19	FOTI	GiovanDomenico	V.Pres.S.	CTP Reggio C.
20	GAETANI	Antonio	Giudice	CTP Cosenza
21	GALATI	Nicola	Giudice	CTP Cosenza
22	GAMBADORO	Giuseppe	Pres.Sez.	CTP Reggio C.
23	GRANATELLI	Salvatore	Giudice	CTR Sicilia

24	GRILLO	Giovanna	Giudice	CTP Catania
25	GUARNA	Giovanni	V.Pres.S.	CTR Reggio C.
26	IERINO	Giuseppe	Giudice	CTP Cosenza
27	IMPALLOMENI	Filippo	V.Pres.S.	CTP Catania
28	INCARDONA	Bruno	Giudice	CTP Catania
29	LABATE	Annunziata	Giudice	CTP Reggio C.
30	LABONIA	Guglielmo	Pres.Sez.	CTP Cosenza
31	LAFACE	Lorenzo	Giudice	CTP Reggio C.
32	LANZA VOLPE	Armando	Pres. Sez.	CTP Messina
33	LIOTTA	Giuseppe	Giudice	CTR Reggio C.
34	LO GRASSO	Salvatore U.	Giudice	CTP Enna
35	LOMBARDO	Antonio Vincenzo	Pres.Sez.	CTP Reggio C.
36	LOMBARDO	Fernando	Giudice	CTP Reggio C.
37	LUCA	Antonino	Giudice	CTP Catania
38	MACRI'	Carlo	Pres.Sez.	CTP Reggio C.
39	MANES	Myria	Giudice	CTP Cosenza
40	MARCHESE	Vito	Giudice	CTP Vibo V.
41	MARCIANO'	Paolo	Giudice	CTP Reggio C.
42	MARINCOLO	Nichelino	Giudice	CTP Cosenza
43	MARTINO	Pasquale	Giudice	CTP Cosenza
44	MARZULLO	Gerardo	Giudice	CTP Cosenza
45	MEDICI	Amilcare	Giudice	CTP Reggio C.
46	MERLINO	Giuseppe	Giudice	CTP Messina
47	MILASI	Paolo Salvatore	V.Pres.S.	CTR Calabria
48	MOLLICA	Francesco	Giudice	CTP Reggio C.
49	MONTELEONE	Aurelio	Giudice	CTR Calabria
50	MURONE	Salvatore	Pres.f.f.	CTP Catanzaro
51	MUSCA'	Mario	Pres.Sez.	CTP Enna

52	NICOLETTI	Giuseppe	Giudice	CTP Catania
53	NOSTRO	Rocco Antonio	Giudice	CTP Reggio C.
54	PALERMO	Giuseppe	Giudice	CTP Catania
55	PAPA	Roberta Pia Rita	Giudice	CTP Teramo
56	PELLEGRINO	Paquale	Giudice	CTP Cosenza
57	PITRE'	Francesco	Giudice	CTR Palermo
58	PREVITERA	Giovanni	Giudice	CTP Catania
59	PUGLISI	Gioacchino	Giudice	CTR Sicilia Messina
60	RIZZUTI	Beniamino	V.Pres.S.	CTP Cosenza
61	RUSSO	Isidoro	Giudice	CTP Catania
62	RUSSO	Attilio	Giudice	CTP Messina
63	RUSSO	Luciano	V.Pres.S.	CTP Reggio C.
64	SAVOCA	Giuseppe	Pres.Sez.	CTR Sicilia
65	SCHIUMERINI	Francesco	Giudice	CTP Cosenza
66	SCORDO	Marcello	Pres.	CTP Reggio C.
67	SGANGA	Leonardo	Giudice	CTP Vibo V.
68	SMORTO	Filomena Maria	Giudice	CTP Reggio C.
69	SORACE	Salvatore	Giudice	CTP Cosenza
70	SPEZIALE	Paolo	V.Pres.S.	CTP Reggio C.
71	STURNIOLO	Santi	Giudice	CTP Messina
72	TORCHIA	Salvatore	Giudice	CTR Sicilia
73	TRIPODI	Vicenzo	V.Pres.S.	CTP Reggio C.
74	VALENTI	Michele	Giudice	CTP Messina
75	VALENTI	Salvatore	Giudice	CTP Messina
76	VASTA	Isidoro	Giudice	CTR Sicilia
77	ZUMBO	Natale	Giudice	CTP Reggio C.
78	ZUMBO	Mario	Pres.Sez.	CTR Sez.Stacc.Massina

Corso di ALBEROBELLO

4,5 e 6 marzo 2010

**6° CORSO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I
GIUDICI TRIBUTARI OPERANTI NELLE REGIONI PUGLIA
E BASILICATA**

**ALBEROBELLO 4, 5 E 6 MARZO 2010
HOTEL LA CHIUSA DI CHIETRI**

Presiede: **Avv. Daniela GOBBI**, Presidente del Consiglio di Presidenza
della Giustizia Tributaria

PROGRAMMA

Giovedì 04/03/2010

Coordinatore: **Dott. Michele ANCONA**

ORE 16,00 *Apertura lavori*

Saluti

Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia
Tributaria

Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente C.T.R. - Puglia

Dott. Nicola PELLETTIERI, Presidente C.T.R. - Basilicata

ORE 17,00

***LE NORME IN TEMA DI ACCESSO, ISPEZIONE E VERIFICA
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E LE CONSEGUENZE
GIURIDICHE DELLE RELATIVE VIOLAZIONI***

Relatore:

Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della C.T.R. Puglia - Presidente
Nazionale A.M.T.

ORE 19,00

***GLI ACCERTAMENTI BANCARI: ASPETTI TEORICI
ED APPLICATIVI***

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Dibattito

Venerdì 05/03/2010 (Mattina)

Coordinatore: Avv. Adolfo GIANFREDA

ORE 9,00

I PARAMETRI E GLI STUDI DI SETTORE

Relatore:

Prof. Avv. Giovanni GIRELLI, Associato di Diritto Tributario
Università Studi Lecce

ORE 11,00

***L'ACCERTAMENTO ANALITICO E SINTETICO - PARZIALE
ED INTEGRATIVO***

Relatore:

Prof. Antonio URICCHIO, Ordinario Diritto Tributario Università
Studi di Bari

Dibattito

Venerdì 05/03/2010 (Pomeriggio)

Coordinatore: Dott. Gaetano SANTAMARIA

ORE 15,00

***L'ACCERTAMENTO DEI REDDITI DETERMINATI IN BASE
ALLE SCRITTURE CONTABILI***

Relatore:

Prof. Giuseppe CIPOLLA, Ordinario Diritto Tributario Università di Cassino

ORE 17,00

***L'AVVISO DI ACCERTAMENTO – ELEMENTI FORMALI E SO-
STANZIALI***

Relatore:

Prof. Avv. Giuseppe TINELLI, Ordinario Diritto Tributario Università Studi – Roma 3

Dibattito

Sabato 06/03/2010

Coordinatore: Avv. Antonio GRAVINA

ORE 9,00

REDDITO DI IMPRESA: I PRINCIPI DI INERENZA E COMPETENZA

Relatore:

Prof. Fabio AIELLO, Professore a contratto di Diritto Tributario Università Studi Bari

ORE 12,00

LE MISURE CAUTELARI

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Dibattito

REGIONI Puglia e Basilicata- Alberobello 4,5 e 6 marzo 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P./C.T.R.
1	ACCETTURA	Ignazio	Giudice	CTP Roma
2	ALBANO	Antonio	Vice Pres.	CTP Foggia
3	ALTAMURA	Nicolantonio	Giudice	CTR Puglia
4	ANCONA	Michele	Pres.Sez.	CTR Puglia
5	ARCIERI	Donato	Giudice	CTR Basilicata
6	ATTIMONELLI PETRAGLIONE	Giuseppe	Vice Pres.	CTP Bari
7	AUGENTI	Giacomo	Giudice	CTR Puglia
8	BEVILACQUA	Gennaro	Giudice	CTP Potenza
9	BLASI	Gianfranco	Giudice	CTP Bari
10	BUCCINO	Alessandro	Vice Pres.	CTP Foggia
11	CACCETTA	Vito	Giudice	CTP Bari
12	CAMPANILE	Giovanna	Pres.Sez.	CTP Bari
13	CAPORUSSO	Francesco	Giudice	CTP Bari
14	CAPOSENO	Mario	Giudice	CTP Foggia
15	CARDINALE	Nicola	Giudice	CTP Bari
16	CAROPPO	Luigi	Giudice	CTP Bari
17	CARRA	Alfredo	Giudice	CTP Lecce
18	CASABURI	Rosa	Pres.Sez.	CTP Brindisi
19	CATALDO	Guido Antonio	Giudice	CTP Foggia
20	CATAPANO	Giuseppe	Giudice	CTP Taranto
21	CAVAZZA	Alessandrina	Giudice	CTP Roma
22	CAZZOLA	Fernando Antonio	Giudice	CTR Puglia
23	CERASE	Antonio	Giudice	CTR Puglia Sez.stacc.Foggia

24	CHIARELLI	Pierluigi	Vice Pres.	CTP Treviso
25	CHIAROLLA	Luciano	Giudice	CTR Puglia
26	CHIECA	Vittorio	Giudice	CTP Foggia
27	CIGNA	Mario	Pres.Sez.	CTP Bari
28	COLAGRANDE	Giovanni	Giudice	CTP Bari
29	COLELLA	Giuseppe	Giudice	CTR PUGLIA Sez. VI
30	COLITTA	Marcello	Giudice	CTP Lecce
31	COLOGNO	Luigi	Giudice	CTR Puglia
32	CORDELLA	Antonio	Giudice	CTP Lecce
33	CRISTIANI	Giuseppe	Giudice	CTP Potenza
34	CRISTOFARO	Nicola	Giudice	CTP Taranto
35	D'ANDREA	Luigi	Giudice	CTR Puglia
36	D'ANTONIO	Pierluigi	Giudice	CTP Lecce
37	DASCO	Antonino	Giudice	CTP Matera
38	D'AURIA	Giuliana	Giudice	CTP Benevento
39	D'AURIA	Giuliana	Giudice	CTP Benevento
40	D'AVOLIO	Giuseppe	Giudice	CTP Foggia
41	DE BARI	Gaetano	Pres.Sez.	CTR Puglia
42	DE FRANCESCO	Raffaele	Giudice	CTR Puglia
43	DE LULLO	Egisto	Giudice	CTP Roma
44	DE MITRI	Maria	Giudice	CTR Liguria
45	DE PASCALIS	Oronzo	Vice Pres.	CTP Lecce
46	DEL SOLE	Rocco	Giudice	CTP Lecce
47	DI NAUTA	Giacomo	Giudice	CTP Bari
48	DI MARTINO	Ermanno	Giudice	CTR Friuli V.G.
49	DI PASTENA	Giuseppina	Giudice	CTP Taranto
50	DI RUBERTO	Raffaele	Giudice	CTP Foggia
51	DI STASO	Arcangelo	Giudice	CTP Foggia

52	D'INNELLA	Aldo	Pres.Sez.	CTR Puglia
53	DISTANTE	Cesare	Giudice	CTP Lecce
54	D'ONOFRIO	Rosina	Giudice	CTP Matera
55	D'URSI	Nicola	Giudice	CTP Bari
56	EPICOCO	Annamaria	Giudice	CTP Bari
57	FANIZZA	Vito	Vice Pres.	CTP Taranto
58	FARNELLI	Margherita	Giudice	CTP Bari
59	FINI	Pietro	Giudice	CTP Foggia
60	IORELLA	Mario	Vice Pres.	CTP Lecce
61	FISCHETTI	Giulio	Pres.Sez.	CTP Taranto
62	FORLEO	Aleandro	Giudice	CTP Taranto
63	FORLEO	Luigi	Pres.Sez.	CTR Puglia
64	GABRIELI	Gaspare	Giudice	CTR Puglia
65	GAGLIARDI	Giuseppe	Giudice	CTR Puglia
66	GAGLIARDI	Vincenzo	Giudice	CTR Puglia
67	GARGANI	Angelo	Pres.Sez.	CTP Roma
68	GARGANO	Saverio	Giudice	CTP Taranto
69	GIANFREDA	Adolfo	Vice Pres.	CTP Brindisi
70	GRANIERI	Giorgio	Giudice	CTP Foggia
71	GRAVINA	Nicola	Pres.Sez.	CTP Bari
72	GRILLI	Mario	Vice Pres.	CTR L'Aquila
73	GUAGLIONE	Vincenzo	Giudice	CTR Puglia
74	GUALTIERI	Gualtiero	Giudice	CTP Brindisi
75	GUCCIARDI	Mirella	Giudice	CTR Puglia
76	GUGLIELMO	Antonio	Giudice	CTP Lecce
77	GURRADO	Michele	Vice Pres.	CTR Puglia
78	IMPERIO	Clelia	Giudice	CTR Basilicata

79	LA TORRE	Donato	Giudice	CTP Foggia
80	LABELLARTE	Vittorio	Giudice	CTP Foggia
81	LACEDRA	Donato	Giudice	CTP Potenza
82	LANCIERI	Roberto	Giudice	CTR Puglia
83	LEOCI	Alberto	Vice Pres.	CTP Brindisi
84	LEPORE	Francesco M.	Giudice	CTP Potenza
85	LIGORIO	Antonio	Giudice	CTR Puglia
86	LISCO	Francesco	Giudice	CTP Bari
87	LIUZZI	Marino	Giudice	CTP Taranto
88	LIUZZI	Vitantonio	Giudice	CTP Bari
89	LORUSSO	Luigi	Pres.Sez.	CTR Puglia
90	LUCA	Antonio	Giudice	CTP Catania
91	MADDALO	Vincenzo	Vice Pres.	CTP Vibo V.
92	MANDORO	Vicenzo	Giudice	CTP Bari
93	MARCHITELLI	Maria G.	Giudice	CTP Bari
94	MARTINA	Antonio	Giudice	CTP Taranto
95	MARTURANO	Cataldo	Giudice	CTP Taranto
96	MELLI	Francesco	Giudice	CTP Brindisi
97	MERICO	Antonio	Giudice	CTP Lecce
98	MERRA	Vito	Giudice	CTR Puglia
99	MICCOLIS	Vincenzo	Giudice	CTP Bari
100	MINGIONE	Domenico	Giudice	CTP Taranto
101	MOLFETTA	Angelo	Giudice	CTP Bari
102	MOLITERNI	Francesco Paolo	Giudice	CTR Puglia
103	MORGESE	Francesco	Giudice	CTP Brindisi
104	MORGESE	Francesco	Giudice	CTP Brindisi
105	MORLINO	Aldo	Giudice	CTR Basilicata

106	NICASTRO	Lorenzo	Pres.Sez.	CTR Puglia
107	NICOLETTI	Nicola	Giudice	CTR Puglia
108	OCCHIONEGRO	Riccardo	Vice Pres.	CTP Taranto
109	OCCHIONEGRO	Marcello	Giudice	CTP Taranto
110	OLITA	Giovanni	Giudice	CTR Basilicata
111	PACILLO	Francesco Paolo	Giudice	CTP Foggia
112	PAGLIARULO	Massimo	Giudice	CTP Brindisi
113	PALAZZO	Lucio	Giudice	CTP Foggia
114	PALMISANO	Vito	Giudice	CTP Bari
115	PARACAMPO	Salvatore	PresComm.	CTR Puglia
116	PARDO	Sante	Giudice	CTP Matera
117	PASSERO	Giuliana	Giudice	CTR Piemonte
118	PICONE	Lucia	Giudice	CTR Milise
119	PIEROBON	Bruno	Giudice	CTP Padova
120	PUGLIESE	Urbano	Vice Pres.	CTR Puglia
121	PUSATERI	Giuseppina	Giudice	CTR Napoli
122	QUARTA	Antonio	Giudice	CTP Lecce
123	QUINTAVALLE	Oronzo	Giudice	CTR Puglia
124	ROCHIRA	Roberto A.	Giudice	CTP Taranto
125	ROSATO	Gianfranco	Giudice	CTP Bari
126	RUGGI	Pietro	Giudice	CTP Matera
127	RUTA	Paolo	Giudice	CTP Foggia
128	SAMARELLI	Gaetano	Vice Pres.	CTP Bari
129	SARTORI	Arturo	Giudice	CTR Puglia
130	SASSO	Andrea	Giudice	CTP Bari
131	SCIME'	Luigi	Vice Pres.	CTR Puglia
132	SENESI	Amalia	Giudice	CTP Roma

133	SFRECOLA	Renato Saverio	Giudice	CTP Bari
134	SOLIMANDO	Matteo Leonardo	Vice Pres.	CTR Puglia
135	STRAGAPEDE	Biagio	Giudice	CTP Foggia
136	TAVARI	Fernando	Giudice	CTP Brindisi
137	TIBELLO	Ciro	Giudice	CTP Foggia
138	TOMASICCHIO	Angela	Pres.Sez.	CTP Bari
139	TOMMASI	Raffaella	Giudice	CTP Lecce
140	TORRICELLI	Valentino	Giudice	CTR Puglia
141	URBANO	Amedeo	Pres.Sez.	CTR Puglia
142	VALENTE	Ettore	Giudice	CTP Roma
143	VENEZIA	Antonello Mario	Giudice	CTP Matera
144	VENTURA	Francesco S.	Giudice	CTR Puglia
145	VENTURA	Antonio	Giudice	CTR Puglia Sez. Stac. FG
146	VETRONE	Lanfranco	Pres.Sez.	CTP Matera
147	VIGORITA	Celeste	Giudice	CTP Brindisi

Corso di TORINO

8 aprile 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE
IN MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI
DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE
PIEMONTE**

**TORINO GIOVEDÌ 8 APRILE 2010
STARHOTELS MAJESTIC**

CORSO VITTORIO EMANUELE II, N. 54, TORINO

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare, nella prima sessione, , anticipando il più generale tema delle prove nel giudizio tributario, la spinosa questione della elusione fiscale, in base alla normativa comunitaria e nazionale; verranno, quindi, analizzate le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (L. n. 69 del 2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento anche alle novità sulla tecnica di redazione della sentenza, introdotta dalla riforma.

Il dibattito si incentrerà, nella sessione pomeridiana, sul principio del contraddittorio e sui mezzi di prova nel giudizio tributario, enucleando le principali controversie tematiche.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, anche con riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, con dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,30 Presiede: Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

“L’ELUSIONE FISCALE IN BASE AI PRINCIPI NAZIONALI E COMUNITARI: COME RICONOSCERLA IN GIUDIZIO?”

Relatore:

Prof. Claudio SACCHETTO, Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università di Torino

ORE 10,15

“NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009”

Relatore:

Prof. Alberto MARCHESELLI, Associato di tributario presso l'Università di Torino

ORE 11,30

TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 12,15 – 13,00 Dibattito

ORE 15,00 Presiede: Dott. Domenico CHINDEMI, Presidente della Commissione Formazione del Consiglio di Presidenza

ORE 15,30

***IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO
TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N. 69/2009***

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 15,45 Dibattito

ORE 16,30

I MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO CON PARTICOLARE RIFERIMENTO ALLE PRESUNZIONI

Relatore:

Prof. Avv. Giuliana PASSERO, Giudice della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte

ORE 17,15 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

REGIONE Piemonte - Torino 8 aprile 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	ALESSIO	Carmelo	V.Pres.	CTP Pavia
2	ARMANDO	Pierluigi	Pres.Sez.	CTP Cuneo
3	ARNONE	Domenico	Giudice	CTP Torino
4	BALESTRI	Mauro	Giudice	CTP Novara
5	BECCARIA	Renato	Giudice	CTR Piemonte
6	BERTONA	Giovanni	Vice Pres.	CTP Vercelli
7	BERTOTTO	Marinella	V.Pres.	CTP Torino
8	BOGGIO	Ennio Giuseppe	Giudice	CTP Torino
9	BOLLA	Mauro	Giudice	CTP Torino
10	BOLOGNESI	Mauro	Giudice	CTP Novara
11	BONAUDI	Giovanni	Vice Pres.	CTP Cuneo
12	BORETTI	Renato	Giudice	CTP Vercelli
13	BORGARO	Lorenzo	Giudice	CTP Torino
14	BORGNA	Paolo	Giudice	CTR Piemonte
15	BURDINO	Gianfranco	Pres Sez	CTP Torino
16	BUTTA	Piera	Giudice	CTP Novara
17	CAFORA	Salvatore	Giudice	CTP Milano
18	CALI'	Stefano	Giudice	CTP Torino
19	CALVO	Giuseppe	V Pres.Sez.	CTP Torino
20	CANEPARO	Giovanni	Giudice	CTR Piemonte
21	CANNATA'	Domenico	Giudice	CTP Asti
22	CAPELLO	Salvatore	Giudice	CTP Cuneo
23	CAPRA	Fausto	Giudice	CTR Piemonte

24	CARENZO	Franco	Pres.Sez.	CTP Vercelli
25	CASACCHI	Pier Luigi	Giudice	CTP Novara
26	CASINI	Flora	Giudice	CTP Vercelli
27	CAUSO	Giglio	V.Pres.	CTP Torino
28	CAVALLARI	Giuseppe	Giudice	CTP Vercelli
29	CERUTTI	Adolfo	Giudice	CTR Piemonte
30	CERVETTI	Fernanda	Pres.	CTP Torino
31	CIPOLLA	Gabriella Maria	Giudice	CTR Piemonte
32	COGNO	Caterina	Giudice	CTP Torino
33	CURATOLO	Roberto	Giudice	CTR Piemonte
34	CUTELLE'	Guido	V.Pres.Sez.	CTP Torino
35	DE PETRIS	Desiderio	Giudice	CTR Piemonte
36	DE STEFANIS	Domenico	Giudice	CTR Piemonte
37	DERRO	Antonio	Giudice	CTP Torino
38	DUCCO	Vittorio	Giudice	CTP Torino
39	ENIPEO	Luigi	Vice Pres.	CTP Torino
40	FESTA	Cesare Ulderico	Giudice	CTR Piemonte
41	FIESCHI	Renato	Giudice	CTP Torino
42	FIRPO	Anna Maria	Giudice	CTP Novara
43	GARIBALDI	Rita	Pres.Sez.	CTR Piemonte
44	GARINO	Vittorio	Pres.Sez.	CTR Piemonte
45	GRECO	Sergio	Giudice	CTP Cuneo
46	GRIMALDI	Gianfranco	Giudice	CTP Torino
47	GUERRIERI	Ferruccio	Giudice	CTP Alessandria
48	INGROSSO	Fernando	Giudice	CTR Piemonte
49	LANZA	Vittorio	Presidente	CTP Cuneo
50	LIUZZO	Fabio	V.Pres.	CTP Alessandria
51	MACCHIAROLA	Maria Carmela	Giudice	CTP Torino

52	MAIORCA	Roberto	Giudice	CTR Piemonte
53	MARCHETTI	Marina	Pres Com	CTP Asti
54	MARINI	Alessandro	Giudice	CTP Torino
55	MENGHINI	Luigi	Giudice	CTR Piemonte
56	MICHELONI	Fabio	Giudice	CTR Piemonte
57	MICHELUZZI	Lorenzo	Pres.Sez.	CTP Asti
58	MINNITI	Giuseppe	Giudice	CTP Novara
59	MOLINERIS	Guido	Giudice	CTP cuneo
60	MONACIS	Lucia	Giudice	CTP Torino
61	MONASTRA VARRICA	Vincenzo	Giudice	CTP Torino
62	MONOLO	Angelo	Giudice	CTP Vercelli
63	MORELLI	Gianfranco	Giudice	CTP Torino
64	MOSCA	Aniello	Pres.Com	CTP Alessandria
65	NICODANO	Michela	Giudice	CTP Torino
66	OREGLIA	Giancarlo	Giudice	CTP Torino
67	PAGLIERI	Lorenzo	Giudice	CTP Cuneo
68	PALMAS	Lita	Giudice	CTP Torino
69	PALMIERI	Alfonso	Giudice	CTR Piemonte
70	PASSERO	Giuliana	Giudice	CTP Torino
71	PERO	Pietro Paolo	Giudice	CTP Torino
72	PICCO	Augusta	Giudice	CTP Torino
73	PIOMBO	Bruno	Giudice	CTR Piemonte
74	POZZO	Elvira	Giudice	CTR Piemonte
75	PUZO	Antonio	V.Pres.	CTP Novara
76	RETROSI	Yvonne	Giudice	CTR Piemonte
77	RIGOLONE	Claudio	Giudice	CTP Vercelli
78	ROCCELLA	Giuseppe	Giudice	CTP Torino
79	ROLLE	Laura	Giudice	CTR Piemonte

80	RONCHETTA	Anna Maria	Pres.Sez.	CTP Torino
81	ROSSOTTO	Vittoria	Giudice	CTP Torino
82	SALVATICO	Giovanni	Giudice	CTP Torino
83	SFORZA	Giorgio	Pres.Sez.	CTP Novara
84	TAVERNA	Salvatore	Giudice	CTR Piemonte
85	VICUNA	Vezio	Giudice	CTP Novara
86	ZUCCARELLO	Sebastiano	Giudice	CTP Torino

Corso di L'AQUILA

23 aprile 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE E SOSTANZIALE PER I
MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE
REGIONI ABRUZZO, MOLISE, UMBRIA, MARCHE**

**L'AQUILA VENERDÌ, 23 APRILE 2010
AULA MAGNA DELLA SCUOLA ISPETTORI E SOVRINTENDENTI
DELLA GUARDIA DI FINANZA
VIA FIAMME GIALLE-COPPITO**

Presentazione:

Il Seminario, organizzato in collaborazione con l'Università degli Studi dell'Aquila, si propone di affrontare, nella prima sessione i rapporti tra giudice nazionale e comunitario; verranno, quindi, analizzate le principali questioni in materia processuale tributaria, con riferimento anche all'osservanza del principio del contraddittorio, anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (L. 69/2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, verrà trattato a tutela cautelare a favore del contribuente e della Amministrazione finanziaria.

La sessione pomeridiana verterà sui mezzi di prova e sulla relativa valutazione e rilevanza, enucleando le principali controversie tematiche.

Uno spunto di riflessione riguarderà l'applicazione dei principi dello Statuto dei diritti del Contribuente e le relative questioni prospettabili in giudizio.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistemiche, saranno di taglio pratico, anche con riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, con dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,30

Introduzione: Dott. Giorgio FIORENZA Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Saluti

Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Gen. Fabrizio LISI Comandante Scuola Ispettori e Sovrintendenti Guardia di Finanza

Dott. Nazario PAGANO Presidente del Consiglio Regionale dell' Abruzzo

Cerimonia di consegna di 2 borse di studio in memoria del Giudice Tributario Claudio Fioravanti e di sua moglie Franca Ianni Fioravanti.

Moderà:

Dott. Francesco CARRASSI

Dott. Gianni LETTA consegna primo contributo di laurea in memoria Claudio Fioravanti

Dott. Pippo BAUDO consegna secondo contributo di laurea in memoria Franca Ianni Fioravanti

ORE 9,30 Inizio del Seminario

Interventi:

Presiede: **Avv. Daniela GOBBI**, Presidente Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

“PRINCIPI COMUNITARI APPLICABILI NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO”

Relatore:

Prof: Fabrizio POLITI, Preside della Facoltà di Economia dell'Università degli Studi dell'Aquila

ORE 12,00

“ APPLICAZIONE NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO DEI PRINCIPI DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE ”

Relatore:

Prof. Fabrizio MARINELLI, Ordinario di diritto privato dell'Università degli Studi dell'Aquila

ORE 15,00

Interventi:

Presiede: Dott. Giorgio FIORENZA Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

“IL PRINCIPIO DI LEGITTIMITÀ NELL'ALLEGAZIONE DELLE PROVE NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO: CONSEQUENZE DELLA VIOLAZIONE DELLE NORME IN MATERIA ”

Relatore:

Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della C.T.R. Presidente Nazionale AMT

“IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N°69/2009 ”

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 17,30 Dibattito

ORE 19,00 Chiusura della sessione

REGIONI Abruzzo, Molise, Umbria, Marche - L'Aquila 23 aprile 2010**GIUDICI ISCRITTI**

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	ALFIDI	Cesidio	Giudice	CTP L'Aquila
2	ANDREONI	Pierpaolo	Giudice	CTP Chieti
3	BAIOCCO	Alberto	Giudice	CTR L'Aquila
4	BALDONI	Carlo	Giudice	CTR Marche
5	BARONI	Romolo	Giudice	CTP Ancona
6	CALVISI	Francesco	Giudice	CTP L'Aquila
7	CANOVARI	Aldo	Pres.f.f.	CTP Macerata
8	CAPPA	Giansaverio	Pres.Sez.	CTP L'Aquila
9	CATANESE	Salvatore	Giudice	CTP Terni
10	CUNICELLA	Luciana	Giudice	CTP Chieti
11	D'ANGELO	Mario	Giudice	CTR Abruzzo
12	DE SANTIS	Giovanni	V.Pres.	CTP Ascoli Pic.
13	DI MARCOTULLIO	Enrico	Giudice	CTR Abruzzo
14	DODDE	Maria	Giudice	CTP L'Aquila
15	FARINACCI	Vincenzo	Giudice	CTR Abruzzo
16	FERRARI	Roberto	Vice Pres.	CTR L'Aquila
17	FERRARO	Raffaèl	Giudice	CTP Chieti
18	FRIONI	Nello	Giudice	CTP Teramo
19	GIANNI	Sandro	Giudice	CTP Ancona
20	GIRARDI	Luigi	Pres.Sez.	CTP Ascoli Pic.
21	GIULIANI	Pasquale	Giudice	CTP L'Aquila
22	GRILLI	Mario	Vice Pres.	CTP L'Aquila
23	MAGRO	Alfredo	Giudice	CTP L'Aquila

24	MAZZAGRECO	Pierfilippo	Pres.Sez.	CTP Campobas.
25	MECO	Mario	Giudice	CTR L'Aquila
26	MENNA	Filippo	Giudice	CTP Chieti
27	MINESTRONI	Mauro	Giudice	CTR Marche
28	MONTINARO	Brizio	Pres.Sez.	CTP L'Aquila
29	MUZZI	Giorgio	Giudice	CTP Perugia
30	NACCARELLA	Michele	Giudice	CTP Chieti
31	NATALE	Gigliola	Giudice	CTP Chieti
32	PALMITESTA	Alfredo	Giudice	CTP Chieti
33	PAONE	Ferdinando	Giudice	CTR Abruzzo
34	PAPA	Roberta Pia Rita	Giudice	CTP Teramo
35	PERLA	Pietro	Giudice	CTP Ascoli Pic.
36	SANTINI	Silvano	Giudice	CTP Teramo
37	SIDONI	Lorenzo	Giudice	CTP L'Aquila
38	TURRIZIANI	Silvio	Giudice	CTP L'Aquila
39	VENTA	Ernesto E.	Giudice	CTR L'Aquila
40	VITALE	Leonardo	Giudice	CTP Campobas.
41	ZUCCHINI	Maria Grazia	Giudice	CTR Umbria

Corso di MILANO

30 aprile 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE
LOMBARDIA**

**MILANO VENERDÌ 30 APRILE 2010
AULA MAGNA PALAZZO DI GIUSTIZIA DI MILANO
VIA FREGUGLIA 1**

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare, nella prima sessione, le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (legge n. 69/2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento anche alle novità sulla tecnica di redazione della sentenza, introdotta dalla riforma.

Il dibattito si incentrerà, nella sessione pomeridiana, sulla spinosa questione dell'elusione fiscale, in base alla normativa comunitaria e nazionale e sul principio del contraddittorio nel processo tributario, enucleando le principali controversie tematiche.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, anche con riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, con dibattito finale.

PROGRAMMA

***Presiede:* Avv. Mario FERRARA**, Vice Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 9,30

Saluti

Dott. Alfonso MARRA, Presidente della Corte d'Appello di Milano

Dott. Antonio SIMONE, Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia

Generale Attilio IODICE, Comandante Provinciale della Guardia di Finanza di Milano

NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009

Relatore:

Dott. Massimo SCUFFI, Presidente di sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano

ORE 10,30 Dibattito

ORE 11,30

TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 12,30 - 13,00 Dibattito

ORE 14,30 Presiede: Dott. Gaetano SANTAMARIA, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO

TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N. 69/2009

Relatore:

Prof. Alberto MARCHESELLI, Associato di Diritto Tributario c/o l'Università di Torino.

ORE 15,30 Dibattito

ORE 16,30

ELUSIONE FISCALE IN BASE AI PRINCIPI NAZIONALI E COMUNITARI: COME RICONOSCERLA IN GIUDIZIO?

Relatore:

Prof. Gianfranco GAFFURI, Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Milano

ORE 17,30 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

REGIONE Lombardia - Milano 30 aprile 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	ALESSIO	Carmelo	V.Pres.	CTP Pavia
2	ALIOTO	Antonino	Pres.Sez.	CTP Lodi
3	AMORE	Giorgio	Giudice	CTP Como
4	AVAGLIANO	Raffaele	Giudice	CTP Como
5	BARBATA	Agostino	Giudice	CTP Milano
6	BARONE	Salvatore	Giudice	CTP Milano
7	BERETTA	Giuseppe	Giudice	CTP Milano
8	BERETTA	Ernesto	Giudice	CTR Lombardia
9	BERNABEI	Alessandro	V.Pres.	CTP Varese
10	BONAVOLONTA'	Luigi Matteo	Giudice	CTR Lombardia
11	BRECCIAROLI	Paolo	V. Pres.	CTP Milano
12	BRILLO	Renato V. A.	Giudice	CTP Milano
13	BRUNO	Giuseppe A.	Giudice	CTR Lombardia
14	BUONANNO	Giuseppe	Giudice	CTP Bergamo
15	CAFORA	Salvatore	Giudice	CTP Milano
16	CANDIDO	Antonio	Giudice	CTR Lombardia
17	CANTELE	Vittorio	Giudice	CTR Lombardia
18	CASTELLARI	Gian Carlo	Giudice	CTP Milano
19	CENTURELLI	Livia	V. Pres.	CTP Milano
20	CERUTI	Angela	Giudice	CTR Lombardia
21	CITRO	Guido	Giudice	CTR Lombardia
22	COLAVOLPE	Renato	Giudice	CTR Lombardia
23	CONTINI	Patrizia	Giudice	CTP Milano

24	CORDOLA	Michele	Giudice	CTR Lombardia
25	D'ANTONIO	Augusto	Giudice	CTR Lombardia
26	DE ROSA	Luisa	Giudice	CTP Milano
27	DEL RE	Claudia	Giudice	CTP Milano
28	DELLA VECCHIA	Angelo	Giudice	CTP Bergamo
29	DI MARTINO	Giovanni	Giudice	CTR Lombardia
30	DONVITO	Antonio	Giudice	CTP Milano
31	ESPOSTI	Luigi	Giudice	CTR Lombardia
32	FARANDA	Ignazio A. M.	Giudice	CTP Milano
33	FASANO	Luca	Giudice	CTR Lombardia
34	FILIPPONE	Elisa	Giudice	CTR Lombardia
35	FOSSA	Giuseppe	Giudice	CTR Lombardia
36	FUCCI	Sergio	Giudice	CTR Lombardia
37	GARGHENTINO	Gian Carlo	Giudice	CTP Milano
38	GAROFALO	Carmelo	Giudice	CTP Milano
39	GATTI	Laura	Giudice	CTR Lombardia
40	GHILOTTI	Mario Damiano	Giudice	CTR Lombardia
41	GRECO	Antonio	Giudice	CTP Varese
42	GRIGILLO	Giovanni	Giudice	CTR Lombardia
43	GRIGO	Maurizio	Giudice	CTR Lombardia
44	GRIMALDI	Mario	Giudice	CTP Milano
45	INGINO	Giovanni Guido	Giudice	CTP Milano
46	INSINGA	Filippo	Giudice	CTP MILANO
47	IURILLI	Nunzio	Giudice	CTP Varese
48	IZZI	Giovanni	V. Pres.	CTR Lombardia
49	LAZZARINI	Alberto	Giudice	CTP Milano
50	LEONE	Mario	Giudice	CTP Milano
51	LEONE	Mario	Giudice	CTP Milano

52	MACCHIAROLA	Maria Carmela	Giudice	CTP Milano
53	MAELLARO	Giovanni	Giudice	CTP Milano
54	MAGRINO	Gerardino	Giudice	CTR Lombardia
55	MANCINI	Orazio	Giudice	CTP Milano
56	MARCELLINI	Adele	Giudice	CTP Milano
57	MARTINELLI	Livia	Giudice	CTP Milano
58	MARTORELLI	Raffaele	Pres.Sez.	CTR Lombardia
59	MATACCHIONI	Franco	Pres.Sez.	CTP Lodi
60	MAURI	Velia	Giudice	CTP Milano
61	MENEGATTI	Carlo Alberto	Giudice	CTR Lombardia
62	MEONI	Marco	Giudice	CTR Lombardia
63	MINAURO	Andrea	V. Pres.	CTP Milano
64	MINELLI	Cipriano	Giudice	CTP Bergamo
65	MISSAGLIA	Enrico	Giudice	CTR Lombardia
66	MOLINARI	Giuseppe	V. Pres.	CTP Brescia
67	MONALDO	Gianmario	Giudice	CTR Lombardia
68	MORONI	Riccardo Maria	Giudice	CTP Lodi
69	NAPODANO	Giovanni	V. Pres.	CTP Milano
70	NATOLA	Livio Michele	V.Pres.	CTP Milano
71	NOCI	Giovanni	Giudice	CTR Lombardia
72	ORSATTI	Antonio	V.Pres.	CTP Milano
73	ORTOLANI	Antonio	V.Pres.	CTP Milano
74	PELLINI	Luigi	Giudice	CTR Lombardia
75	PENNATI	Angelo	Giudice	CTP Milano
76	PEPE	Agostino	Giudice	CTP Milano
77	PETRONE	Aniello	Giudice	CTP Milano
78	PIGLIONICA	Vito	Pres.Sez.	CTP Milano
79	PILELLO	Pietro	Giudice	CTP Milano

80	PIRIA	Carlo Alberto	Giudice	CTR Lombardia
81	PREMOLI	Antonio	V.Pres.	CTP Lodi
82	REINO	Giulio	Giudice	CTP Cremona
83	ROVELLA	Nicolò	Pres.Sez.	CTP Milano
84	RUSTICO	Giovan Battista	Giudice	CTP Bergamo
85	SACCHI	Maurizio	V.Pres.	CTR Lombardia
86	SALA	Pierangelo	Giudice	CTP Milano
87	SALVO	Michele	Giudice	CTP Milano
88	SCIURPA	Maria Rosaria	Giudice	CTP LODI
89	SENES	Marco Agostino	Giudice	CTR Lombardia
90	SERENA	Pierluigi	Giudice	CTP Brescia
91	SPERA	Damiano	Pres.Sez.	CTP Como
92	SQUASSONI	Paola	Giudice	CTP Milano
93	STELLA	Evasio	Giudice	CTP Milano
94	STRATI	Antonio	Giudice	CTR Lombardia
95	TADDEI	Margherita	Giudice	CTR Lombardia
96	TATTOLI	Giancarlo	Giudice	CTR Lombardia
97	TREVISI	Angelo	Giudice	CTP Milano
98	VENTURA	Luisella	Giudice	CTP Milano
99	VIGNOLI RINALDI	Gianfranco	Giudice	CTP Milano

Corso di PALERMO

21 maggio 2010

SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE SICILIA

PALERMO VENERDÌ 21 MAGGIO 2010
HOTEL LA TORRE
PIANO GALLO N. 11, MONDELLO - 90149

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare, nella prima sessione, le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (L.n. 69 del 2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento anche alle novità sulla tecnica di redazione della sentenza, introdotta dalla riforma.

Il dibattito si incentrerà, sempre nella prima sessione, sulla spinosa questione della elusione fiscale, in base alla normativa comunitaria e nazionale, mentre affronterà, nella sessione pomeridiana, il principio del contraddittorio nel processo tributario, enucleando le principali controversie tematiche e il valore delle presunzioni, ai fini della formazione della prova.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, anche con riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, con dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,30

Saluti

Presiede: **Avv. Daniela GOBBI**, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Coordina: **Dott. Raffaele CENICCOLA**, Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta

ELUSIONE FISCALE E ABUSO DEL DIRITTO IN BASE AI PRINCIPI NAZIONALI E COMUNITARI: COMPETENZA DEI GIUDICI.

Relatore:

Avv. Prof. Andrea PARLATO, già Ordinario di diritto tributario Università di Palermo

ORE 10,15

NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009

Relatore:

Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia

ORE 11,30

TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 12,30 - 13,00 Dibattito

ORE 14,30 ***Presiede: Dott. Domenico CHINDEMI***, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

**VALORE DELLE PRESUNZIONI NEL GIUDIZIO
TRIBUTARIO**

Relatore:

Dott. Giovanni GIACALONE, Consigliere della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria

ORE 15,30

**IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO
TRIBUTARIO ANCHE ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N.
69/2009**

Relatore:

Avv. Prof. Angelo CUVA, Docente di Scienza delle Finanze dell'Università di Palermo

ORE 16,30 - 17,30 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

REGIONE Sicilia - Palermo 21 maggio 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	AGLIOLORO	Marco	Giudice	CTR Sicilia
2	ALABISO	Antonino	Giudice	CTP Trapani
3	ALIUQUO'	Vittorio	Pres.Sez.	CTP Palermo
4	AMALFI	Fabrizio	Giudice	CTR Sicilia
5	AMENTA	Gianfranco	Giudice	CTR Sicilia
6	ARANGIO	Antonino	Giudice	CTP Trapani
7	ARRIGO	Libertino	Giudice	CTP Agrigento
8	AVERNA	Francesco	V.Pres.	CTP Agrigento
9	BASSO	Giovanna	Presidente	CTP Messina
10	BELLAFIORE	Salvatore	Giudice	CTP Trapani
11	BONA	Salvatore	Giudice	CTP Palermo
12	BRANCATO	Tommaso	Pres.	CTP Caltanissetta
13	BUCARIA	Giovanni	Giudice	CTP Trapani
14	BUCCHERI	Benedetto	Giudice	CTP Palermo
15	CACCIATO	Nunzio	Giudice	CTP Enna
16	CAIOZZO	Giuseppe	V.Pres.	CTP Palermo
17	CALDARELLA	Alfonso	V.Pres.	CTP Palermo
18	CHIARAMONTE	Angelo	Giudice	CTR Sicilia
19	CIMINO	Angelo	Giudice	CTP Palermo
20	CIRRINCIONE	Carmelo	Giudice	CTR Sicilia
21	COMELLA	Bernardo	Giudice	CTP Palermo
22	COSTANZA	Giuseppe	Giudice	CTP Palermo
23	CUSIMANO	Santo	Giudice	CTP Palermo
24	D'AGOSTINI	Salvatore	Giudice	CTP Caltanissetta

25	D'AMATO	Filippo	Giudice	CTR Sicilia
26	DI PIAZZA	Aldo	Giudice	CTP Palermo
27	GATTUCCIO	Diego	Giudice	CTP Palermo
28	GENNARO	Ignazio	Giudice	CTR Sicilia
29	GIALLOMBARDO	Silvana	Giudice	CTR Sicilia
30	GIUFFRIDA	Giuseppe	Giudice	CTR Sicilia
31	GRAFFEO	Maurizio	V.Pres.	CTR Sicilia
32	GUZZO	Giuseppe	Giudice	CTP Catania
33	IPPOLITO	Santo	Giudice	CTP Palermo
34	JENI	Franco	Giudice	CTP Palermo
35	LIONTI	Calogero	Giudice	CTR Sicilia
36	LO TORTO	Giuseppe	Giudice	CTR Sicilia
37	LO FRANCO	Antonino	V.Pres.	CTP Palermo
38	LO MANTO	Vincenzo	Giudice	CTP Palermo
39	LO MONACO	Carlo	Giudice	CTP Palermo
40	LOPES	Santno	Giudice	CTP Catania
41	MACALUSO	Salvatore	Giudice	CTP Agrigento
42	MAGRO	Enrino	V.Pres.	CTP Agrigento
43	MONTALTO	Domenico	Giudice	CTP Messina
44	MONTELEONE	Nicolò	Pres. Sez.	CTP Trapani
45	MUSCARA'	Mario	Pres. Sez.	CTP Enna
46	NICOLETTI	Giuseppe	Giudice	CTP Catania
47	PILLITTERI	Salvatore	V.Pres.	CTR Sicilia
48	PROFITA	Antonino	Giudice	CTP Palermo
49	PUCCIO	Settimo	Giudice	CTR Sicilia
50	RAMPULLA	Rita	V.Pres.	CTP Messina
51	RIBAUDO	Antonino	Giudice	CTP Messina
52	RUSSO	Giuseppe	V.Pres.	CTP Palermo
53	SABATINI	Antonina	Pres.Sez.	CTP Trapani

54	SALEMI	Annibale Renato	V.Pres.	CTP Trani
55	SAVOCA	Giuseppe	Pres.Sez.	CTR Sic./Mes.
56	SEGRETO	Giuseppe	Giudice	CTP Agrigento
57	TRIFIRO'	Salvatore	Giudice	CTP Agrigento
58	TUMBIOLO	Liana	Giudice	CTR Sicilia

Corso di TAORMINA

22 maggio 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI SICILIA E
CALABRIA**

**TAORMINA (ME) SABATO 22 MAGGIO 2010
HOTEL VILLA DIODORO
VIA BAGNOLI CROCI, 75 - 98039**

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare, nella prima sessione, le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (L.n. 69 del 2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento anche alle novità sulla tecnica di redazione della sentenza, introdotta dalla riforma.

Il dibattito si incentrerà, sempre nella prima sessione, sulla spinosa questione dell'elusione fiscale in base alla normativa comunitaria e nazionale, mentre affronterà, nella sessione pomeridiana, il principio del contraddittorio nel processo tributario, enucleando le principali controversie tematiche ed il valore delle presunzioni ai fini della formazione della prova.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico anche con riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, con dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,30

Saluti

***Presiede:* Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria**

***Coordina:* Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consi-**

glio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ELUSIONE FISCALE E ABUSO DEL DIRITTO IN BASE AI PRINCIPALI COMUNITARI E NAZIONALI: RILEVABILITÀ D'UFFICIO?

Relatore:

Avv. Prof. Luigi FERLAZZO NATOLI, Ordinario di Diritto Tributario, Preside della Facoltà di Economia Università di Messina, Presidente della Commissione Tributaria Centrale di Palermo

ORE 10,15

NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009

Relatore:

Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia

ORE 11,30

TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 12,30 - 13,00 Dibattito

ORE 14,30

Presiede: Dott. Antonio ORLANDO, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

VALORE DELLE PRESUNZIONI NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO

Relatore:

Prof. Salvatore SAMMARTINO, Ordinario di Diritto Tributario Università degli Studi di Palermo

ORE 15,30

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N. 69/2009

Relatore:

Avv. Prof. Salvatore MUSCARÀ, Ordinario di Diritto Tributario Università degli Studi di Catania

ORE 16,30 - 17,30 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

REGIONI Sicilia e Calabria - Taormina 22 maggio 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	CTP/CTR
1	ALICATA	Giuseppe	Giudice	CTP Ragusa
2	AMALFI	Fabrizio	Giudice	CTR Sicilia
3	ANDALORO	Francesco	Giudice	CTP Messina
4	ARANGIO	Antonino	Giudice	CTP Trapani
5	ARENA	Pietro	V:Pres.	CTP Messina
6	ARIZIA	Antonino	V:Pres.	CTP Messina
7	BARBARA	Antonino	Pres. Com.	CTR Palermo
8	BARBARO	Carmelo	Giudice	CTP Cosenza
9	BARILLARI	Rocco	V:Pres.	CTR Calabria
10	BATTICANI	Alfredo	V:Pres.	CTP Bologna
11	BIVIANO	Giuseppe	Giudice	CTP Messina
12	BONA	Salvatore	Giudice	CTP Palermo
13	BONFIGLIO	Matteo	Giudice	CTR Sicilia
14	BORGESE	Antonino	Giudice	CTR Calabria
15	BRAFA MISICORO	Antonio	Giudice	CTP Ragusa
16	BRANCATO	Tommaso	Presidente	CTP Caltanissetta
17	CACCIATO	Nunzio	Giudice	CTP Enna
18	CALABRO'	Salvatore	Giudice	CTP Messina
19	CALICIURI	Tommaso	Giudice	CTP Cosenza
20	CATANIA	Lucio	Giudice	CTP Messina
21	CIANFLONE	Francesco	Giudice	CTR Reggio C.
22	CIPOLLA	Gregorio	Giudice	CTP Catania
23	COSENTINO	Vincenzo	Giudice	CTP Enna
24	COSTA	Salvatore	Pres.Sez.	CTP Enna

25	COSTANTINI	Antonio	Giudice	CTP Cosenza
26	COSTANTINO	Domenico	Giudice	CTR Calabria
27	CUSIMANO	Santo	Giudice	CTP Palermo
28	D'AMATO	Filippo	Giudice	CTR Sicilia
29	DE ROSE	Franco Maria	Giudice	CTP Cosenza
30	DE SIMONE	Giancarlo	Giudice	CTP Cosenza
31	DEODATO	Francesco	Pres.Sez.	CTP Messina
32	DI STEFANO	Natale	Giudice	CTP Catania
33	DIMARTINO	Salvatore	V.Pres.	CTP Ragusa
34	D'IMME'	Francesco	Giudice	CTP Catania
35	FAILLA	Carmelo	Giudice	CTR Sicilia
36	FALCO SCAMPITILLA	Santo	Giudice	CTR Sicilia Sez.Sir.
37	FERA	Agostino	Pres.	CTP Ragusa
38	FICILI	Concetto	Giudice	CTP Ragusa
39	FIDONE	Luigi Mario	Giudice	CTP Ragusa
39	FORZESE	Alfio	V.Pres.	CTP Catania
40	FOTI	Giovandomenico	V.Pres.	CTP Reggio C.
41	FOTI	Giuseppe	V.Pres.	CTP Catania
42	GIACOPONELLO	Maria Gabriella	Giudice	CTP Messina
43	GIANNERI	Rosario	Giudice	CTP Ragusa
44	GIUFFRE'	Antonio	Giudice	CTR Palermo
45	GRANATELLI	Salvatore	Giudice	CTR Sicilia
46	GRILLO	Giovanna	Giudice	CTP Catania
47	GUZZO	Giuseppe	Giudice	CTP Catania
48	IERINO	Giuseppe	Giudice	CTP Cosenza
49	IMPALLOMENI	Filippo	V.Pres.	CTP Catania
50	INCARDONA	Bruno	Giudice	CTP Catania
51	IPPOLITO	Santo	Giudice	CTP Palermo

52	IRACI SARFRI	Giacinto	V.Pres.	CTP Catania
53	JARRERA	Michelina	Giudice	CTP Messina
54	LAFACE	Lorenzo	Giudice	CTP Reggio C.
55	LAZZARO	Salvatore	Giudice	CTP Catanzaro
56	LO MONACO	Carlo	Giudice	CTR Sicilia
57	LO PRESTI	Francesco	V.Pres.	CTP Messina
58	LO TORTO	Giuseppe	Giudice	CTR Sicilia
59	LOMBARDO	Fernando	Giudice	CTP Reggio C.
60	LOPES	Santo	Giudice	CTP Catania
61	LUCA	Antonino	Giudice	CTP Catania
62	LUCIFORA	Francesco	Giudice	CTP Ragusa
63	MARINCOLO	Michelino	Giudice	CTP Cosenza
64	MARZULLO	Gerardo	Giudice	CTP Cosenza
65	MATERAZZO	Antonino	Giudice	CTR Sicilia Sez.Catania
66	MAZZA	Salvatore	Giudice	CTP Catania
67	MERLINO	Giuseppe	Giudice	CTP Messina
68	MIGLIORISI	Emanuele	Giudice	CTP Ragusa
69	MILASI	Paolo Salvatore	V.Pres.	CTR Calabria
70	MONACO CREA	Antonino	V.Pres.	CTP Enna
71	MUSCARA'	Mario	Pres.Sez.	CTP Enna
72	NARCIANO'	Paolo	Giudice	CTP Reggio C.
73	NICOLETTI	Giuseppe	Giudice	CTP Catania
74	ORLANDO	Enrico	Giudice	CTP Messina
75	PALERMO	Giuseppe	Giudice	CTP Catania
76	PATANE'	Mario	Giudice	CTP Catania
77	PETRANTONI	Giuseppe	Giudice	CTR Sicilia Sez.CL
78	PILLITTERI	Salvatore	V.Pres.	CTR Sicilia
79	PITRE'	Francesco	Giudice	CTR Sicilia

80	POLITI	Filippo	Giudice	CTP Catania
81	PREVITERA	Giovanni	Giudice	CTP Catania
82	PROFITA	Antonio	Giudice	CTP Palermo
83	PUGLISI	Gioacchino	Giudice	CTR Sicilia
84	PUGLISI	Umberto	Pres.Sez.	CTR Sicilia Sez.Catania
85	RAMPELLI	Flavio	Giudice	CTP Catania
86	RICCOBENE	Giuseppe	Giudice	CTP Caltanissetta
87	RIZZUTI	Beniamino	V.Pres.	CTP Cosenza
88	RUPE	Francesca	Giudice	CTP Catania
89	RUSSO	Giuseppe	V.Pres.	CTP Palermo
90	RUSSO	Giuseppe	Giudice	CTR Sicilia
91	RUSSO	Isidoro	Giudice	CTP Catania
92	SANFILIPPO	Rosario	Giudice	CTR Sicilia Sez.CL
93	SAVOCA	Giuseppe	Pres.Sez.	CTR Sicilia Sez.Messina
94	SCAGLIONE	Enrico	Pres.Sez.	CTP Catanzaro
95	SGANGA	Leonardo	Giudice	CTP Vibo Valentia
96	SGOTTO	Caterina	Giudice	Giudice
97	SMART	Filomena Maria	Giudice	CTR Reggio C.
98	SOBBIO	Giuseppe	V.Pres.	CTP Messina
99	SPADARO	Giuseppe	Giudice	CTP Messina
100	STURNIOLO	Santi	Giudice	CTP Messina
101	TERRANOVA	Vincenzo	Giudice	CTP Ragusa
102	TINEBRA	Giovanni	Presidente	CTP Catania
103	TINTO	Giuseppe	Giudice	CTP Catania
104	TORCHIA	Salvatore	Giudice	CTR Sicilia
105	TRIPODI	Vincenzo	V.Pres.	CTR Reggio C.
106	VALENTI	Michele	Giudice	CTP Messina
107	VALENTI	Salvatore	Giudice	CTP Messina

108	VASTA	Isidoro	Giudice	CTR Sicilia Sez. Catania
109	VENTURA	Ezio	Giudice	CTP Ragusa
110	VERGA	Vincenzo	Giudice	CTP Catania
111	VINCI	Salvatore	Giudice	CTP Enna
112	ZAPPALA'	Giuseppe	Giudice	CTP Catania
113	ZULLI	Giuseppina	Giudice	CTP Cosenza
114	ZUMBO	Natale	Giudice	CTR Reggio C.

Corso di CAGLIARI

5 giugno 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE SARDEGNA**

**CAGLIARI SABATO 5 GIUGNO 2010
HOTEL MEDITERRANEO
LUNGOMARE CRISTOFORO COLOMBO 46**

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare, nella prima sessione, le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (legge n. 69/2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento anche principali questioni processuali e alle novità sulla tecnica di redazione della sentenza, introdotta dalla riforma.

Il dibattito si incentrerà, nella sessione pomeridiana, sulla spinosa questione dell'elusione fiscale, in base alla normativa comunitaria e nazionale e sul principio del contraddittorio nel processo tributario, enucleando le principali controversie tematiche.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, anche con riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, con dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,15

***Saluti:* Dott.ssa Grazia CORRADINI, Presidente della Corte d'Appello di Cagliari**

***Presiede:* Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria**

ORE 9,30

“NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA NOVELLA N 69/2009”

Relatore:

Prof. Franco PICCIAREDDA, Ordinario di diritto tributario presso la facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Cagliari

ORE 10,15

QUESTIONI PROCESSUALI RICORRENTI NEL PROCESSO TRIBUTARIO E LA REGOLAMENTAZIONE DELLE SPESE PROCESSUALI ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 11,30

“TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLA NOVELLA DEL C.P.C.”

Relatore:

Prof. Valerio FICARI, Ordinario di diritto tributario presso la facoltà di Economia dell'Università di Sassari

ORE 12,30 - 13,00 Dibattito

ORE 14,45

***“ ACQUISIZIONE ED UTILIZZABILITÀ DELLE PROVE NEL
PROCESSO TRIBUTARIO”***

Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della C.T.R. Puglia, Presidente Nazionale A.M.T.

ORE 15,20

***“IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO
TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009”***

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 16,30

***“ELUSIONE FISCALE E ABUSO DEL DIRITTO IN BASE AI
PRINCIPI NAZIONALI E COMUNITARI: EVOLUZIONI GIURISPRU-
DENZIALI ?”***

Relatore:

Dott. Enrico ALTIERI, Consigliere della Corte di Cassazione

ORE 17,00 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

REGIONE Sardegna - Cagliari 5 giugno 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.R./C.T.P.
1	ATZENI	Manfredo	Pres.Sez.	CTP Cagliari
2	BALLETTO	Giorgio	V.Pres.	CTP Cagliari
3	BIDDAU	Mario	Pres.Sez.	CTP Cagliari
4	CABRAS	Donata	Pres. Sez.	CTP Cagliari
5	CADDEO	Emilio	Gudice	CTP Cagliari
6	CARTA	Marco	Gudice	CTR Sardegna
7	CORRADINI	Grazia	Pres.Sez.	CTP Cagliari
8	DIONETTE	Pietro Angelo	V.Pres.	CTP Nuoro
9	FIORI	Giovanni Stef.	V.Pres.	CTP Sassari
10	FIORI	Salvatore	Gudice	CTP Oristano
11	FRENDIA	Francesco	V.Pres.	CTR Sardegna
12	GEROVASI	Ubaldo	Gudice	CTR Sardegna
13	IACONO	Michele	Pres.	CTP Cagliari
14	LAI	Simonetta	V.Pres.	CTP Cagliari
15	LASALA	Giuseppe	V.Pres.	CTP Cagliari
16	LENER	Alessandro	Pres.	CTR Sardegna
17	MAMELI	Vinicio	Gudice	CTP Cagliari
18	MANCA	Graziella	Gudice	CTP Oristano
19	MANCOSU	Antonio	Gudice	CTP Cagliari
20	MELE	Pasquale	Gudice	CTR Sardegna
21	MELONI	Giuseppe Ettore	Gudice	CTP Cagliari
22	ORRU'	Ornella	Gudice	CTP Oristano
23	PIANA	Aleardo	V.Pres.	CTP Oristano
24	PILI	Piero	V.Pres.	CTP Nuoro

25	PIRA	Giovanni	Gudice	CTP Sassari
26	PIRAS	Fabio	Gudice	CTP Oristano
27	PIRINA	Raimondo	Gudice	CTP Sassari
28	RECUPERO	Giuseppe	Gudice	CTP Oristano
29	SECCHI	Emilio	Gudice	CTP Sassari
30	SILVESTRI	Ignazio Silvio	Presidente	CTP Nuoro
31	SPISSU	Eliseo	Gudice	CTP Cagliari
32	TEDDE	Vittorino	V.Pres.	CTR Sardegna
33	TEDDE	Angelo	Gudice	CTP Sassari
34	ZUDDAS	Bruno	Gudice	CTR Sardegna

Corso di CASTELFIDARDO

12 giugno 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE MARCHE**

CASTELFIDARDO (ANCONA) SABATO 12 GIUGNO 2010

KLASS HOTEL

S.S. 16 ADRIATICA KM 317, 60022

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare, nella prima sessione, le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (legge n. 69/2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento anche alle novità sulla tecnica di redazione della sentenza, introdotta dalla riforma.

Il dibattito si incentrerà, nella sessione pomeridiana, sulle spinose questioni dell'elusione fiscale, sulla valenza probatoria nel Processo Tributario degli Studi di Settore e sul principio del contraddittorio, enucleando le principali controversie tematiche.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, anche con riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, con dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,15

Presiede: Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 9,30

***NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI
AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA NOVELLA***

N.69/2009

Relatore:

Dott. Mario CICALA, Presidente della Commissione Tributaria della Regione Toscana;

ORE 10,15

***TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA
ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.***

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria;

ORE 11,15

***IMPUGNABILITÀ DEL PROVVEDIMENTO NEGATIVO DI
AUTOTUTELA;***

Relatore:

Dott. Raffaele CENICCOLA, Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta;

ORE 12,15 - 13,00 Dibattito

ORE 14,30

Presiede: Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria;

ORE 14,30

***ELUSIONE FISCALE E ABUSO DEL DIRITTO IN BASE AI
PRINCIPI NAZIONALI E COMUNITARIA: COME RICONOSCERLA IN
GIUDIZIO***

Relatore:

Prof. Massimo BASILAVECCHIA, Ordinario di diritto tributario
Presso l'Università di Teramo;

ORE 15,30 Dibattito

ORE 16,30

***IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO
TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N.69/2009***

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presi-
denza della Giustizia Tributaria;

ORE 17,15 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

REGIONE Marche - Castelfidardo 12 giugno 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	BARONI	Romolo	Giudice	CTR Marche
2	BATTAGLIA	Giuseppe	Giudice	CTP Pesaro
3	BORSA	Marina	Uditore	
4	BUSCHIITTARI	Andrea	Uditore	
5	CAMERANESI	Gabriele	Giudice	CTR Marche
6	CANOVARI	Aldo	Pres.f.f.	CTP Macerata
7	CANOVARI	Aldo	V.Pres.	CTP Macerata
8	CASTELLANI	Emilio	Giudice	CTP Ancona
9	CELLINI	Massimo	Giudice	CTP Ascoli Pic.
10	CIOCCHETTI	Renato	V.Pres.	CTP Ancona
11	DE SANTIS	Giovanni	V.Pres.	CTP Ascoli Pic.
12	DI FORTUNATO	Luigi	V.Pres.	CTP Ascoli Pic.
13	ESPOSITO	Renato	Uditore	
14	FANTINI	Ugo Maria	Giudice	CTP Ascoli Pic.
15	FANULI	Giuseppe Luigi	Pres.Sez.	CTP Ascoli Pic.
16	FAZI	Giancarlo	V.Pres.	CTP Macerata
17	FERRI	Giuseppe Antonio	Giudice	CTR Marche
18	GIANNI	Sandro	Giudice	CTP Ancona
19	GIUBILARO	Simonetta	Giudice	CTP Pesaro
20	GUERICI	Gianni	Giudice	CTP Ancona
21	LEOPARDI	Dante	Uditore	
22	MENICHELLI	Sandra	Giudice	CTP Macerata
23	MICHELANGELI	Enrico	Giudice	CTP Ascoli Pic.

24	MILICI	Paola	Giudice	CTP Macerata
25	MONELLI	Guido	Giudice	CTP Ascoli Pic.
26	MORGANTI	Ugo	Pres.Sez.	CTP Pesaro
27	NASO	Luigi	Giudice	CTP Macerata
28	ORSINI	Flavio	Giudice	CTP Ascoli Pic.
29	PASSALACQUA	Rosella	Uditore	
30	PERLA	Pietro	Giudice	CTP Ascoli Pic.
31	PEZZANI	Gianfranco	Giudice	CTP Ascoli Pic.
32	PINELLI	Carmine	Pres.	CTP Ancona
33	POLI	Pasquale	Giudice	CTP Ascoli Pic.
34	RISTEO	Lanfranco	Giudice	CTR Marche
35	ROSSELINI	Adriano	Pres.Sez.	CTP Ancona
36	SAMUELE	Giovanni	Giudice	CTP Ancona
37	SPUNTARELLI	Mario	Giudice	CTP Macerata

Corso di SIRMIONE

11 settembre 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI LOMBARDIA,
VENETO, TRENTINO ALTO ADIGE**

**SIRMIONE SABATO 11 SETTEMBRE 2010
HOTEL BAIA BLU
VIALE MARCONI N. 31**

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare, nella prima sessione, le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (L. n. 69 del 2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento alle novità, introdotte dalla riforma sulla tecnica di redazione della sentenza.

Il dibattito si incentrerà sulla spinosa questione dell'elusione fiscale, in base alla normativa comunitaria e nazionale.

Nella sessione pomeridiana saranno affrontati il principio del contraddittorio nel processo tributario e la valutazione, ai fini probatori degli studi di settori, enucleando, per ciascuna questione le principali controversie tematiche.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, riferendosi ai recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, seguirà il dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,20

Saluti

Presiede: Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 9,30

“NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009”

Relatore:

Dott. Massimo SCUFFI, Presidente di sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano

ORE 10,15

“ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE FISCALE IN BASE AI PRINCIPI COMUNITARI E NAZIONALI”

Relatore:

Prof. Alberto MARCHESELLI, Prof. Associato di Diritto Tributario presso l'Università di Torino

ORE 11,30

“TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.”

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 12,15 - 13,00 Dibattito

ORE 14,30

Presiede: Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N.69/2009

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria;

ORE 15,15

“GLI STUDI DI SETTORE: VALENZA PROBATORIA NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO”

Relatore:

Dott. Mario CICALA, Presidente della Commissione Tributaria della Regione Toscana;

ORE 16,30 - 17,30 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

**REGIONI Lombardia, Veneto e Trentino Alto Adige - Sirmione
11 settembre 2010**

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	ALBERTIN	Pietro	Giudice	CTP Padova
2	ALDEGHERI	Elio	V.Pres.	CTR Veneto
3	ALESSI	Giorgio Stefano	Giudice	CTP Brescia
4	ALESSI	Luigi	Giudice	CTP Brescia
5	ALIOTO	Antonino	Pres. Sez.	CTP Lodi
6	AMORE	Giorgio	Giudice	CTP Cremona
7	ANNONI	Flavio	V.Pres.	CTP Lecco
8	ANTOLINI	Fabiano	Giudice	CTP Trento
9	AVAGLIANO	Raffaele	Giudice	CTP Como
10	BARBATA	Agostina	Giudice	CTP Milano
11	BAZZOTTI	Bruno	Pres. Sez.	Pres. Saez.
12	BERETTA	Giuseppe	Giudice	CTP Milano
13	BERETTA	Ernesto	Giudice	CTR Lombardia
14	BONAVOLONTA'	Luigi	Giudice	CTR Lombardia
15	BRECCIAROLI	Paolo	V.Pres.	CTP Milano
16	BRUNO	Giuseppe Antonio	Giudice	CTR Lombardia
17	BUONANNO	Giuseppe	Giudice	CTP Bergamo
18	CANTELE	Vittorio	Giudice	CTR Lombardia
19	CARACCILOLO	Giuseppe	V.Pres.	CTR Venezia
20	CARISTI	Giacomo	V.Pres.	CTP Brescia
21	CENTURELLI	Livia	V.Pres.	CTP Milano
22	CORDOLA	Michele	Giudice	CTR Lombardia
23	CORRADI	Italo	Giudice	CTR Veneto

24	CRISAFULLI	Giuseppa	Giudice	CTP Milano
25	CUSUMANO	Giuseppe	V.Pres.	CTR Lombardia
26	DE ANGELIS	Gildo	Giudice	CTP Brescia
27	DE BIASE	Costanza	Giudice	CTP Mantova
28	DESTRO	Delfino	Giudice	CTP Padova
29	DI GAETANO	Lorenzo	Giudice	CTP Varese
30	DORIGATTI	Gianpaolo	Giudice	CTR Veneto
31	FILIPPONE	Elisa	Giudice	CTR Lombardia
32	GIUCASTRO	Marcello	V.Pres.	CTP Milano
33	GIURAZZA	Michele	V.Pres.	CTP Varese
34	GOLIA	Alfredo	Pres.Sez.	CTP Milano
35	GRANATA	Ennio	Giudice	CTP Milano
36	GRECO	Antonio	Giudice	CTP Varese
37	GRIGILLO	Giovanni	Giudice	CTR Lombardia
38	LANCIA	Lorenzo	Giudice	CTP Bergamo
39	LATAGLIATA	Vincenzo	Presidente	CTP Mantova
40	MAGGIPINTO	Michele	Giudice	CTP Lecco
41	MANCINI	Orazio	Giudice	CTP Milano
42	MANIACI	Fausto	Pres.Sez.	CTP Milano
43	MARCELLINI	Adele	Giudice	CTP Milano
44	MARCONI	Umberto	Giudice	CTR Veneto
45	MARTINELLI	Livia	Giudice	CTP Milano
46	MARZANO	Ferruccio	Giudice	CTP Padova
47	MASTROMATTEO	Lucio	Giudice	CTP Brescia
48	MATTACCHIONI	Franco	Pres.	CTP Lodi
49	MENEGATTI	Carlo Alberto	Giudice	CTR Lombardia
50	MONALDO	Gianmario	Giudice	CTR Lombardia
51	MONETA	Antonio	Giudice	CTR Lombardia

52	MOTTES	Maddalena	Giudice	CT I°Gr.Trento
53	NAPODANO	Giovanni	V. Pres.	CTP Milano
54	PAGHERA	Sergio	Giudice	CTP Brescia
55	PARONUZZI	Luigi	Giudice	CTR Veneto
56	PARPAJOLA	Paolo	V.Pres.	CTP Padova
57	PAULETTO	Livio	Pres.Sez.	CTP Padova
58	PELLINI	Luigi	Giudice	CTR Lombardia
59	PEPE	Agostino	Giudice	CTP Milano
60	PICCOLROAZ	Giulietta	V.Pres.	CT I°Gr.Trento
61	PIETROGRANDE	Gian Maria	Pres.Sez.	CTR Veneto
62	PIGLIONICA	Vito	Pres.Sez.	CTR Lombardia
63	PILELLO	Pietro	Giudice	CTP Milano
64	PIPPONZI	Mariarosa Clara	V.Pres.	CTP Varese
65	PONTALTI	Luca	Giudice	CT II° Gr. Trento
66	PORTIERI	Gianmichele	Giudice	CTP Brescia
67	PREDA	Mirco	Giudice	CTP Lodi
68	PREMOLI	Antonio	V.Pres.	CTP Lodi
69	PRESTA	Domenico Valter	Giudice	CT II° Gr.Trento
70	PREVISANO	Renzo	Giudice	CTR Veneto
71	QUER	Luigi	Giudice	CTP Treviso
72	RIGOLIN	Roberto	Giudice	CTR Veneto
73	RIZZO	Antonino	V.Pres.	CTP Cremona
74	SERENA	Pierluigi	Giudice	CTP Brescia
75	SORRENTINO	Armando	Giudice	CTP Milano
76	SORRENTINO	Francesco	Giudice	CTP Belluno
77	STELLA	Evasio	Giudice	CTR Lombardia
78	SURANO	Paola	Giudice	CTP Varese
79	SURANO	Paola	Giudice	CTP Varese

80	TADDEI	Margherita	Giudice	CTR Lombardia
81	TELLONE	Angelo Maria	Giudice	CTP Trento
82	VILLA	Giuseppe	Giudice	CTP Varese

Corso di ASSISI

18 settembre 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI UMBRIA E
TOSCANA**

ASSISI (PG) SABATO 18 SETTEMBRE 2010
RÒSEO HOTEL ASSISI
VIA GIOVANNI RENZI 2

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare, nella prima sessione, le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (L. n. 69 del 2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento anche alle novità sulla tecnica di redazione della sentenza, introdotta dalla riforma. Sarà anche esaminata la valenza, ai fini probatori, degli studi di settore nel processo tributario.

Il dibattito si incentrerà, nella sessione pomeridiana, sulla spinosa questione dell'elusione fiscale, in base alla normativa comunitaria e nazionale e verrà anche affrontato, il principio del contraddittorio nel processo tributario, enucleando le principali controversie tematiche.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, facendo riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, seguirà dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,20

Saluti

Presiede: Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 9,30

“NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009”

Relatore:

Dott. Alfredo MONTAGNA, Magistrato della Corte di Cassazione

ORE 10,00

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N.69/2009

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria;

ORE 10,30

ONERI PROBATORI E MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Relatore:

Avv. Antonio GRAVINA, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

ORE 11,30

“TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA

ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.”

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 12,30 - 13,15 Dibattito

ORE 14,15

“ELUSIONE FISCALE IN BASE AI PRINCIPI COMUNITARI E NAZIONALI: COME RICONOSCERLA IN GIUDIZIO?”

Presiede/Relatore: Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia – Presidente Nazionale A.M.T.

ORE 15,15

“GLI STUDI DI SETTORE: VALENZA PROBATORIA NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO”

Relatore:

Prof. Giuseppe Maria CIPOLLA, Professore Straordinario di Diritto Tributario dell'Università degli Studi di Cassino.

ORE 16,15 - 17,15 Dibattito

ORE 17,30 Chiusura della sessione

REGIONI Umbria e Toscana - Assisi 18 settembre 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	ARGENTO	Gregorio	Giudice	CTP Perugia
2	BALLI	Giorgio	Giudice	CTP Firenze
3	BANINI	Tiziano	Giudice	CTP Siena
4	BARTOLOMUCCI	Antonio	Giudice	CTP Lucca
5	BERNARDINI	Stefania	Pres.Sez.	CTP Lucca
6	BUCELLI	Vasco	V.Pres.	CTP Firenze
7	CALVORI	Alberto	Giudice	CTR Umbria
8	CAMPAGNI	Franco Bruno	Giudice	CTP Prato
9	CANTINI	Aurora	Giudice	CTP Terni
10	CARLI	Ferdinando	Giudice	CTP Pistoia
11	CATANESE	Salvatore	Giudice	CTP Terni
12	COCCIARI	Gianni	Giudice	CTR Perugia
13	COCIANI	Benito	Giudice	CTP Perugia
14	CORTONESI	Ivo	Giudice	CTP Siena
15	DE MITRI	Maria	Giudice	CTP Livorno
16	FANUCCI	Massimo	Giudice	CTP Pistoia
17	FEDERICI	Federico	Giudice	CTP Perugia
18	FERRONI	Ardito	Giudice	CTP Grosseto
19	FIOCCHI	Luigi	Giudice	CTP Terni
20	FRESCUCCI	Silvano	Giudice	CTP Terni
21	GHELARDINI	Giorgio	Giudice	CTP Livorno
22	GIANNINI	Giuliano	Giudice	CTP Siena
23	GRECO	Carlo	Pres.Sez.	CTP Pistoia

24	LUCHETTI	Piero	Giudice	CTP Firenze
25	MAGNINI	Letizia	Giudice	CTR Umbria
26	MAGRINI ALUNNO	Silvio	Pres.Sez.	CTP Terni
27	MORRONE	Raffaele	Giudice	CTP Grosseto
28	NARDINI	Alberto	Giudice	CTR Perugia
29	ORZELLA	Massimo	Giudice	CTR Umbria
30	PARRONI	Maurizio	Giudice	CTP Perugia
31	PERRETTI	Pasquale	Pres.C.	CTP Arezzo
32	PETRIOLI	Franco	Giudice	CTP Perugia
33	PIERUCCI	Ferdinando Luciano	V.Pres.	CTR Umbria
34	POPPA	Elio	Pres.C.	CTP Grosseto
35	QUARCHIONI	Alfredo	Giudice	CTR Perugia
36	QUER	Luigi	Giudice	CTP Treviso
37	RANCHINO	Remo	Giudice	CTP Terni
38	RAPALINI	Claudio	Giudice	CTP Firenze
39	RICCARELLI	Alfiero	Giudice	CTP Arezzo
40	STRATI	Giovanni	V. Pres.	CTP Grosseto
41	TAFURO	Silverio	V. Pres.	CTP Terni
42	TEMPERINI	Francesco	Giudice	CTR Umbria
43	TOMASSONI	Nando Pietro	Giudice	CTR Umbria
44	TRUPO	Nicolino	Giudice	CTP Prato
45	VERGARI	Giuliano	Giudice	CTP Perugia
46	VICIANI	Alessandro	Giudice	CTP Firenze
47	ZANETTI	Massimo	Pres.Sez.	CTR Umbria
48	ZAPITELLO	Vandino	Giudice	CTP Terni
49	ZIFARO	Attilio	Giudice	CTP Pisa
50	ZUCCHINI	Maria Grazia	Giudice	CTR Perugia

Corso di TRIESTE

1° ottobre 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE
FRIULI VENEZIA GIULIA**

**TRIESTE VENERDÌ 1 OTTOBRE 2010
STARHOTELS SAVOIA EXCELSIOR PALACE
RIVA DEL MANDRACCHIO 4, 34124**

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare, nella prima sessione, le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (L. n. 69 del 2009) analizzando le ricadute in ambito processuale tributario, con particolare riferimento alle novità, introdotte dalla riforma sulla tecnica di redazione della sentenza.

Il seminario procederà con l'esame delle misure cautelari a favore del contribuente e dell'Amministrazione Finanziaria anche alla luce delle novità introdotte con i recenti decreti sui termini di validità della sospensione dell'atto impugnato.

Il dibattito si incentrerà, nella sessione pomeridiana, sulla spinosa questione dell'elusione fiscale, in base alla normativa comunitaria e nazionale e verrà quindi affrontato, il principio del contraddittorio nel processo tributario, enucleando le principali controversie tematiche. Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, affronteranno inoltre i recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, seguirà un dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,20

Saluti

***Presiede:* Avv. Daniela GOBBI, Presidente del Consiglio di**

Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 9,30

“NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009”

Relatore:

Prof. Roberto LUNELLI, Vice Presidente Associazione Nazionale Tributaristi Italiani

ORE 10,30

“TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.”

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 11,30

“MISURE CAUTELARI A FAVORE DEL CONTRIBUENTE E DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA”

Relatore:

Dott. Francesco CASTELLANO, Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Regione Friuli Venezia Giulia

ORE 12,30 - 13,15 Dibattito

ORE 14,30

Presiede: Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

“ELUSIONE FISCALE IN BASE AI PRINCIPI COMUNITARI E NAZIONALI: COME RICONOSCERLA IN GIUDIZIO?”

Relatore:

Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia – Presidente Nazionale A.M.T.

ORE 15,15

“IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N. 69/2009”

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

ORE 16,30 - 17,30 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

REGIONE Friuli Venezia Giulia- Trieste 1 ottobre 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	ALFANO	Giuseppe	Giudice	CTR Trieste
2	AMODIO	Paolo Alberto	Pres. Sez.	CTR Trieste
3	BATTISTUTA	Rosina	V. Pres.	CTP Udine
4	BOSCHI	Aldo	Giudice	CTP Trieste
5	BRAJNIK	Claudio	Giudice	CTP Trieste
6	BRANDIANI	Enzo	Giudice	CTR Trieste
7	CAMPO	Vito Aurelio	Giudice	CTR Trieste
8	CANDIDO	Beppi Fulvio	Giudice	CTP Udine
9	CARLISI	Claudio	Giudice	CTR Friuli V.G.
10	CASALI	Antonino	Giudice	CTP Udine
11	CATTAROSSI	Gianfranco	Giudice	CTR Friuli V.G.
12	CIRIANI	Gerardo	Giudice	CTR Trieste
13	COLLINI	Antonio	Giudice	CTR Trieste
14	CONTURSI	Chiara	Giudice	CTR Trieste
15	CONTURSI	Chiara	Giudice	CTR Friuli V.G.
16	COZZARINI BOSIO	Gelsomina	Giudice	CTP Trieste
17	DAL SANTO	Giuseppe	Giudice	CTP Pordenone
18	DI MARTINO	Ermanno	Giudice	CTR Trieste
19	DRIGANI	Oliviero	Pres.Sez.	CTR Trieste
20	ESTI	Raffaele	Pres.Com	CTP Trieste
21	FABRIS	Marcello	Giudice	CTP Trieste
22	FINOCCHIARO	Filippo	V. Pres.	CTP Trieste
23	FORNARIO	Michele Antonio	Giudice	CTP Pordedone
24	FREZZA	Lucio	V.Pres.	CTP Trieste

25	FRISO	Guido	Giudice	CTR Trieste
26	FURLAN	Domenico	Giudice	CTR Trieste
27	GODNIC	Jan	Giudice	CTP Trieste
28	GREGORIS	Maria	Giudice	CTP Pordenone
29	GROHMANN	Dario	Pres. Sez.	CTR Trieste
30	GROSSA	Franco	Giudice	CTP Gorizia
31	LIESCH	Ernesto	Giudice	CTR Trieste
32	LOISI	Giovanni	Giudice	CTP Trieste
33	LORICCHIO	Luciano	V.Pres.	CTP Gorizia
34	MARINIG	Danilo	Giudice	CTP Udine
35	MENGHINI	Luigi	Giudice	CTR Trieste
36	MISERI	Carlo	Giudice	CTP Gorizia
37	MOLLICA	Luciano	Giudice	CTR Trieste
38	NARDINI	Fulvio	Giudice	CTP Gorizia
39	OBIZZI	Franco	V.Pres.	CTP Gorizia
40	PERNA	Marcello	V.Pres.	CTP Trieste
41	PICCIOTTO	Arturo	V.Pres.	CTR Trieste
42	PIGNAT	Attilio	Giudice	CTP Pordenone
43	PIOTROWSKI	Alberto	V.Pres.	CTR Trieste
44	PSAILA	Vincenzo	Giudice	CTP Udine
45	REINOTTI	Pier Valerio	Pres.Sez.	CTR Trieste
46	ROMANO	Federica	Giudice	CTP Udine
47	ROSSO	Antonio	V.Pres.	CTP Pordenone
48	ROVIS	Claudio	Pres.Sez.	CTP Trieste
49	SASSONIA	Maria	Giudice	CTP Trieste
50	SAVINO	Mario	Giudice	CTP Udine
51	ZINNO	Libero	Pres.	CTC Trieste
52	ZULIANI	Maria Aristeia	Giudice	CTR Trieste

Corso di VENEZIA

2 ottobre 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI VENETO E
TRENTINO ALTO ADIGE**

VENEZIA SABATO 2 OTTOBRE 2010
CENTRO CONGRESSI SAN SERVOLO SERVIZI S.R.L.
ISOLA DI SAN SERVOLO

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare, nella prima sessione, le principali questioni in materia di valutazione ai fini probatori, degli studi di settore nel giudizio tributario e di elusione fiscale, con riguardo alla più recente normativa comunitaria e nazionale.

Nel corso della giornata verranno anche esaminate le tematiche in materia di applicazione nel giudizio tributario, della novella del codice di procedura civile (L.n. 69 del 2009), con particolare riferimento anche alle novità introdotte dalla riforma sulla tecnica di redazione della sentenza.

Il dibattito si incentrerà, nella sessione pomeridiana, sul principio del contraddittorio nel processo tributario, enucleando le principali controversie tematiche.

Le relazioni, pur non tralasciando le questioni sistematiche, saranno di taglio pratico, facendo riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, seguirà un dibattito finale.

PROGRAMMA

ORE 9,20

Saluti

***Presiede:* Avv. Daniela GOBBI**, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 9,30

“GLI STUDI DI SETTORE: VALENZA PROBATORIA NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO”

Relatore:

Prof. Avv. Loris TOSI, Professore Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università Ca' Foscari di Venezia;

ORE 10,00

“ELUSIONE FISCALE IN BASE AI PRINCIPI COMUNITARI E NAZIONALI: COME RICONOSCERLA IN GIUDIZIO?”

Relatore:

Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia – Presidente Nazionale A.M.T.

ORE 10,30

ONERI PROBATORI E MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Relatore:

Avv. Antonio GRAVINA, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

ORE 11,00

“TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.”

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 12,00 - 13,00 Dibattito

ORE 14,30

Presiede: Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

“NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009”

Relatore:

Dott. Raffaele CENICCOLA, Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta

ORE 15,00

“IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA N. 69/2009”

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

ORE 16,30 - 17,30 Dibattito

ORE 18,00 Chiusura della sessione

REGIONI Veneto e Trentino Alto Adige - Venezia 2 ottobre 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARICO	C.T.P. /C.T.R.
1	AFRI	Nereo	Giudice	CTR Venezia
2	ALBERTIN	Pietro	Giudice	CTP Padova
3	ALDEGHIERI	Elio	V.Pres.	CTR Veneto
4	BACCO	Marina	Uditore	impiegatoCTP Padova
5	BARTOLINI	Maria Luisa	Giudice	CTP Vicenza
6	BAZZA	Francesco	Giudice	CTP Treviso
7	BAZZOTTI	Bruno	Pres.Sez.	CTP Treviso
8	BIANCO	Giuseppe	V.Pres.	CTP Verona
9	BRAMANTE	Giancarlo	Uditore	CT.I°G. Bolzano
10	BRUCCOLERI	Carlo	Pres. Sez.	CT R II GR Bolzano
11	CALVARUSO	Leonardo	V.Pres	CTP Vicenza
12	CAPASSO	Annamaria	Giudice	CTP Rovigo
13	CARLIN	Zoe	Giudice	CTR Venezia
14	CARRINO	Giovanni	Uditore	impiegatoCTP Padova
15	CERESARA	Ulrike	Giudice	CT R II GR Bolzano
16	CHIARELLI	Pierluigi	V.Pres.	CTP Treviso
17	CICERO	Giovanni F.sco	Presidente	CTP Treviso
18	CORRADI	Italo	Giudice	CTR Veneto
19	CROVATO	Paolo	Giudice	CTP Venezia
20	DE LORENZI	Antonio	Pres.Sez.	CTP Treviso
21	DE ZOTTI	Angelo	V.Pres.	CTR Venezia
22	DEFAN	Rosa	Giudice	CTP Bolzano
23	FACCO	Mario	Giudice	CTR Veneto
24	FADEL	Pierantonio	Giudice	CTP Treviso

25	FAVRUZZO	Silvio	Giudice	CTR Veneto
26	GARBIN	Luciano	Giudice	CTR Veneto
27	GRANDESSO	Vincenzo	Giudice	CTP Venezia
28	GRAZIATI	Floriano	V.Pres.	CTP Treviso
29	GUARDA	Gabriele	Giudice	CTR Veneto
30	GUERRA	Michele	Giudice	CTP Padova
31	KURT	Pichler	Giudice	CT 1° GR Bolzano
32	LABOZZETTA	Domenico	Pres.Sez.	CTR Venezia
33	MARZANO	Ferruccio	Giudice	CTP Padova
34	MAYER	Cristina	Pres.Sez.	CTP Bolzano
35	MAZZUCATO	Raniero	Giudice	CTP Vicenza
36	MOTTES	Maddalena	Giudice	CT 1° GR Trento
37	MUNARO	Renzo	Giudice	CTP Padova
38	NAPOLITANO	Lorenzo	Giudice	CTR Veneto
39	PANSINI	Ilarione	Giudice	CTP Venezia
40	PARPAJOLA	Paolo	V.Pres.	CTP Padova
41	PAULETTO	Livio	V.Pres.	CTP Padova
42	PERILLO	Giuseppe	Presidente	CTP Padova
43	PETRUZZELLI	Vincenzo	V.Pres.	CTP Vicenza
44	PIBIRI	Elio	Giudice	CTP Padova
45	PICCOLROAZ	Giulietta	V.Pres.	CT 1°G. Trento
46	PICHLER	Kurt	Giudice	CT 1° Gr. Bolzano
47	PIEROBON	Bruno	Giudice	CTP Padova
48	PIETROGRANDE	Gian Maria	Pres.Sez.	CTR Veneto
49	PIRRI	Nunzio	Giudice	CTP Padova
50	PISANI	Pietro Emilio	Presidente	CTP Treviso
51	PITTARO	Agostino	V.Pres.	CTP Vicenza
52	PRAVISANO	Renzo	Giudice	CTR Veneto
53	PRESTA	Valter	Giudice	CT 2°Gr. Trento

54	RIGOLIN	Roberto	Giudice	CTR Veneto
55	RIONDINO	Alfredo	Giudice	CTP Vicenza
56	RISPOLI	Guido	Giudice	CT 1°Gr Bolzano
57	RISPOLI	Guido	Giudice	CT. 1°Gr.Bolzano
58	RUSTICO	Giovan Battista	Giudice	CTP Bergamo
59	SCARANO	Carmine	Pres.Sez.	CTR Venezia
60	SCHEIDLE	Carla	Giudice	CT 1° Gr. Bolzano
61	SCHIESARO	Gianfranco	Giudice	CTP Padova
62	SIEGMUND	Winkler	Giudice	CTR Bolzano
63	SORRENTINO	Francesco	Giudice	CTP Belluno
64	SPADARO	Giorgio	Giudice	CTP Vicenza
65	TELLONE	Angelo Maria	Giudice	CTP Trento
66	VALVO	Emanuele	Giudice	CTP Treviso
67	VENTURA LO PRESTI	Giambattista	Pres.Sez.	CTP Vicenza
68	ZERMIAN	Adriano	V.Pres.	CTP Vicenza

Corso di CASERTA

29 - 30 ottobre 2010

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN
MATERIA PROCESSUALE PER I MAGISTRATI DELLE
COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA REGIONE CAMPANIA**

CASERTA 29 – 30 OTTOBRE 2010

GRAND HOTEL VANVITELLI

V.LE CARLO III - 81100

TEL. 0823/217111 – FAX 0823/421330

Presentazione:

Il seminario si propone di affrontare le principali questioni in materia processuale tributaria anche alla luce della recente novella del codice di procedura civile (L.n. 69 del 2009), analizzando le ricadute, con particolare riferimento al principio del contraddittorio, alla tecnica della redazione della sentenza, ai mezzi di prova, alla decadenza dall'impugnazione e alle spese processuali.

Sarà trattata anche la questione dell'abuso del diritto, in base ai principi nazionali e comunitari, enucleando le principali controverse tematiche, nonché il valore delle presunzioni con riguardo agli studi di settore. Le relazioni saranno di taglio pratico, con particolare riferimento ai più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali.

PROGRAMMA

Venerdì 29/10/2010

Saluti

Presiede: **Avv. Daniela GOBBI**, Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 15,30

“NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI

AL PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA NOVELLA N. 69/2009”

Relatore:

Avv. Antonio GRAVINA, Vice Presidente Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 16,00

“L’AUTOTUTELA”

Relatore:

Dott. Raffaele CENICCOLA, Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta

ORE 16,30

“ASSUNZIONE DELLE PROVE NEL PROCEDIMENTO E NEL PROCESSO TRIBUTARIO - VALENZA PROBATORIA NEL PROCESSO TRIBUTARIO DEGLI ELEMENTI RACCOLTI IN SEDE PENALE”

Relatore:

Dott. Ennio Attilio SEPE, Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia

ORE 17,00

“LA RESPONSABILITÀ CONTABILE DEL GIUDICE TRIBUTARIO E DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA”

Relatore:

Dott. Tammaro MAIELLO, Sost. Procuratore Generale Corte dei

Conti - Roma

ORE 17,30

“GLI STUDI DI SETTORE: VALENZA PROBATORIA NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO”

Relatore:

Dott. Carminantonio ESPOSITO, Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli

ORE 18,00

“IL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA: LA PROFESSIONALITÀ DEL GIUDICE TRIBUTARIO IN FORMAZIONE PERMANENTE - FUNZIONE DI GARANZIA”

Relatore:

Dott. Gaetano SANTAMARIA AMATO, Componente Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 18,00 Dibattito sui temi svolti

Interventi:

Dott. Raffaele NUMEROSO, Presidente dell'Ufficio del Garante del Contribuente della Regione Campania

Dott.ssa Patrizia PALMA, Direttore dell'Agenzia delle Entrate della Provincia di Caserta

Generale di Divisione Dott. Giuseppe MANGO, Comandante Regionale della Guardia di Finanza

Col. Dott. Vincenzo AMENDOLA, Comandante Provinciale della Guardia di Finanza

Avv. Elio STICCO, Presidente dell'Ordine degli Avvocati del Foro di S. Maria C.V.

Dott. Pietro RAUCCI, Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

Sabato 30/10/2010

Presiede: **Dott. Mario MERCONE**, Presidente Commissione Tributaria Regionale della Campania

ORE 9,30

“TECNICA DI REDAZIONE DELLA SENTENZA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLA RECENTE NOVELLA DEL C.P.C.”

Relatore:

Dott. Domenico CHINDEMI, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 10,00

“I POTERI ISTRUTTORI DELLE PARTI E DEL GIUDICE TRIBUTARIO”

Relatore:

Avv. Mario FERRARA, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 10,30

“LE INDAGINI BANCARIE: POTERI E GARANZIE NEL PROCESSO TRIBUTARIO”

Relatore:

Avv. Angelo Antonio GENISE, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

ORE 11,30

“LA GIURISDIZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO – UN GIUDICE PER L’EUROPA”

Relatore:

Prof. Adriano DI PIETRO, Direttore Scuola Europea di Alti Studi Tributari-Università degli Studi di Bologna

ORE 12,00

“I METODI DI ACCERTAMENTO DEL REDDITO DI IMPRESA”

Relatore:

Prof. Giuseppe Maria CIPOLLA, Docente di Diritto Tributario della Università di Cassino

ORE 13,00 Chiusura dei lavori

REGIONE Campania - Caserta 29 - 30 ottobre 2010

GIUDICI ISCRITTI

	COGNOME	NOME	INCARI-CO	C.T.R./C.T.P.
1	ABBAGNANO	Fortunato	Giudice	CTR Napoli
2	ABBONDANDOLO	Rocco	Giudice	CTP Avellino
3	ALBANESE	Alberto	Giudice	CTP Napoli
4	ALBINI	Anna	Giudice	CTP Salerno
5	AMBROSIO	Vincenzo	Giudice	CTP Napoli
6	AQUINO	Nunzio	Giudice	CTP Napoli
7	BARBARISI	Guido	V.Pres.	CTP Caserta
8	BARONE	Giuseppe	Giudice	CTP Napoli
9	BARRARISI	Guido	V.Pres.	CTP Caserta
10	BARRETTA	Luigi	Giudice	CTP Napoli
11	BATTAGLIA	Giovanni	Giudice	CTP Napoli
12	BELLO	Luigi	Giudice	CTR Campania
13	BOBBIO	Oscar	Pres.Sez.	CTP Napoli
14	BORDO	Arturo	Giudice	CTR Napoli
15	BOSCO	Alfonso	Pres.Com.	CTP Salerno
16	BOVIENZO	Vittorio	Giudice	CTR Campania
17	BUONO	Massimo	Giudice	CTR Campania
18	BUONOMO	Vincenzo	Giudice	CTP Avellino
19	CAFORA	Salvatore	Giudice	CTP MILANO
20	CAMOZZI	Antonio	Pres.Sez.	CTR Napoli
21	CAMPI	Giuseppe	Giudice	CTP Benevento
22	CANTIELLO	Severino	Giudice	CTP Caserta

23	CAPASSO	Raffaele Rocco	Giudice	CTP Avellino
24	CAPOBIANCO	Francesco	Giudice	CTP Avellino
25	CAPUOZZO	Luigi	Giudice	CTP Caserta
26	CAPUTO	Luigi	Giudice	CTP Caserta
27	CAPUTO	Maria Stella	Giudice	CTP Salerno
28	CAPUTO	Alessandro	Giudice	CTP Napoli
29	CARBONE	Rocco	Presidente	CTP Benevento
30	CARDINALE	Roberto	Giudice	CTP Avellino
31	CARDONE	Augusto	V.Pres.	CTP Napoli
32	CASERTA	Umberto	Giudice	CTR Napoli
33	CATALDO	Guido Antonio	Giudice	CTP Foggia
34	CAVALLARO	Giuseppe	Giudice	CTR Napoli
35	CENICCOLA	Raffaele	Pres.Com.	CTP Caserta
36	CERVINO	Filomena Egidia	Giudice	CTP Salerno
37	CIOFFI SQUITTIERI	Giuseppe	Giudice	CTP Salerno
38	CIPULLO	Achille	Giudice	CTR Campania
39	CIRELLI	Gino	Giudice	CTP Napoli
40	COLONNA	Fabrizio	Giudice	CTR Napoli
41	COSCONATI	Marcello	Giudice	CTP Caserta
42	COSSU	Giovanni	Giudice	CTR Campania
43	CUSATI	Pietro	Giudice	CTP Salerno
44	D'AGOSTINO	Giuseppe	Giudice	CTR Napoli
45	D'AURIA	Giuliana	Giudice	CTP Benevento
46	DE CAMILLIS	Giuseppe	Giudice	CTR Napoli
47	DE GENNARO	Enrico	Giudice	CTP Napoli
48	DE GRUTTOLA	Rosalino Liberato	Giudice	CTR Campania
49	DE SARNO	Salvatore	Giudice	CTR Napoli

50	DE VIZIA	Saverio	V.Pres.	CTP Napoli
51	DEL GROSSO	Raffaele	Pres.Sez.	CTP Salerno
52	DELLA MONICA	Mario	Giudice	CTP Salerno
53	DELLA MORTE	Bartolomeo	Giudice	CTR Campania
54	d'EMMANUELE	Luciano	Giudice	CTP Napoli
55	DI CAPRIO	Vicenzo	V.Pres.	CTP Caserta
56	DI IORIO	Giorgio	Pres.Sez.	CTP Napoli
57	DI LORENZO	Angelo	Giudice	CTP Napoli
58	DI MAURO	Luigi	Giudice	CTR Campania
59	DI RESTA	Antimo	Giudice	CTP Caserta
60	DI RITO	Antonio	Giudice	CTR Campania Sez.SA
61	DI ROSA	Antonio	Giudice	CPT Napoli
62	DINACCI	Filippo	Giudice	CTP Napoli
63	D'ORSO	Luigi	Giudice	CTP Napoli
64	ESPOSITO	Gennaro	Giudice	CTP Caserta
65	FALABELLA	Maddalena	Giudice	CTP Salerno
66	FAVA DEL PIANO	Arrigo	Giudice	CTR Napoli
67	FEBBRARO	Giuseppe	V.Pres.	CTP Napoli
68	FRAGOMENO	Vincenza Cinzia	Giudice	CTP Salerno
69	FUCCI	Tarcisio	Giudice	CTP Benevento
70	GALLO	Maurizio	Pres.Sez.	CTR Campania
71	GALLO	Antonia	V.Pres.	CTP Caserta
72	GARZO	Elisabetta	Giudice	CTP Napoli
73	GOGLIA	Luigi	Giudice	CTP Benevento
74	GRASSO	Gaetano	V.Pres.	CTP Benevento
75	IACUZIO	Francesco Saverio	Giudice	CTP Caserta
76	IANDOLO	Luigi	Giudice	CTR Campania

77	IANNARONE	Gennaro	Pres.Com.	Sez.Stac.Salerno
78	IANNITTI	Nicola	V.Pres.	CTP Caserta
79	IANNONE	Aurelio	Giudice	CTP Napoli
80	IANNUZZI	Elio	V.Pres.	CTP Salerno
81	KUNZ	Elio	V.Pres.	CTR Campania
82	LANDOLFI	Amalio	Giudice	CTP Napoli
83	LANZARA	Vittorio	V.Pres.	CTP Avellino
84	LEONE	Giuseppe	Giudice	CTR Campania
85	LISCO	Francesco	Giudice	CTP Brindisi
86	LITTERIO	Pasquale	V.Pres.	CTP Napoli
87	LUCADAMO	Romeo	Giudice	Sez.Stac.Salerno
88	LUPO	Antonio	Giudice	CTP Napoli
89	MAFFEI	Angelica	Giudice	CTP Caserta
90	MAGLIONE	Michele	Giudice	CTP Salerno
91	MAIELLO	Agostino	V.Pres.	CTP Napoli
92	MARENA	Antonio Giov.	Vice Pres.	CTP Salerno
93	MARENGHI	Raffaele	Giudice	CTR Napoli Sez.Sa
94	MARSICO	Mario	Giudice	CTP Napoli
95	MAURIELLO	Antonio	Giudice	CTP Avellino
96	MENDITTO	Pasquale	V.Pres.	CTR Napoli
97	MERCONE	Mario	Pres.C.	CTR Campania
98	MERLINO	Enrico	V.Pres.	CTR Campania
99	MINICHINI	Ferdinando	V.Pres.	CTP Caserta
100	MINICHINI	Alfredo	Giudice	CTP Napoli
101	MUNI	Ignazio	V.Pres.	CTP Napoli
102	NAPOLETANO	Antonio	Giudice	CTP Caserta
103	NAPOLI	Adriana	V.Pres.	CTR Campania
104	NAPOLITANO	Diego	Giudice	CTP Caserta

105	NAPOLITANO	Teresa	Giudice	CTR Campania
106	NAPOLITANO	Pietro	Giudice	CTP Caserta
107	NAPPI	Vicenzo	Giudice	CTR Napoli
108	NARCISIO	Antonio	Giudice	CTR Napoli
109	NICOLELLA	Luciano	Giudice	CTP Benevento
110	NOLA	Catia	Giudice	CTP Salerno
111	NOTARI	Alfredo	Giudice	CTP Salerno
112	NUZZI	Michele	Giudice	CTP Caserta
113	ORICCHIO	Michele	Pres.Sez.	CTP Salerno
114	ORILIA	Antonio	Giudice	CTP Salerno
115	PAESANO	Vincenzo	Giudice	CTP Salerno
116	PAGANO	Giuseppe	Giudice	CTP Salerno
117	PAGNANO	Gaetano	Giudice	CTR Campania
118	PALADINO	Lucantonio	Giudice	CTP Napoli
119	PALOMBA	Antonio	Giudice	CTP Salerno
120	PARISI	Domenico	Giudice	CTR Napoli
121	PASSERO	Giuliana	Giudice	CTR Piemonte
122	PICONE	Lucia	Giudice	CTR Camp.sso
123	PISAPIA	Giuseppe	Giudice	CTP Salerno
124	PIZZI	Gianfranco	Giudice	CTR Campania
125	POLITI	Giovanni	Giudice	CTP Napoli
126	POLITO	Rosario	V.Pres.	CTP Napoli
127	PREZIOSO	Michele	Giudice	CTP Napoli
128	PROIETTO	Giangraziano	Giudice	CTP Benevento
129	PUGLIESE	Felicita	Giudice	CTP Napoli
130	PUOTI	Basilio	Giudice	CTP Napoli
131	PUSATERI	Giuseppina	Giudice	CTR Campania

132	RAFFONE	Tobia	Giudice	CTP Avellino
133	RIPPA	Francesco	Giudice	CTP Salerno
134	ROSAPANE	Angelo	Giudice	CTP Napoli
135	ROSSI	Corrado	Giudice	CTP Napoli
136	ROTILI	Angelo	Giudice	CTP Caserta
137	RUSCIANO	Rosario	Giudice	CTP Napoli
138	RUSSO	Roberto	Giudice	CTP Caserta
139	SALVIONE	Salvatore	Giudice	CTP Caserta
140	SANTANIELLO	Luigi	Pres.Sez.	CTP Salerno
141	SAPIGNOLI	Francesco	Giudice	CTR Campania
142	SAVA	Gianfranco	Giudice	CTP Caserta
143	SCIALPI	Giovanni	Giudice	CTP Caserta
144	SCIPPA	Antonio	Giudice	CTR Campania
145	SERPICO	Graziano	Giudice	CTP Caserta
146	SERVA	Giancarlo	Giudice	CTP Salerno
147	SESSA	Sabato	Giudice	CTP Benevento
148	SILVESTRI	Enzo	Giudice	CTP Avellino
149	SIRIGNANO	Matteo	V.Pres.	CTP Caserta
150	SORRENTINO	Armando	Giudice	CTP Milano
151	SOVIERO	Francesco	Giudice	CTP Napoli
152	SPINELLO	Modestino	Giudice	CTP Benevento
153	STABILE	Lucio	Giudice	CTP Napoli
154	STANZIOLA	Maurizio	Pres.	CTP Napoli
155	STRACCIA	Antonio	Giudice	CTP Avellino
156	STRIANI	Erminio	Giudice	CTR Campania
157	TACCONI	Giuseppina	Giudice	CTP Avellino
158	TIPALDI	Francesco	Giudice	CTP Salerno

159	TORRE	Angelo	Giudice	CTR Campania
160	TOSATO	Paolo	Giudice	CTP Benevento
161	TOSATO	Donatella	uditore	
162	TRAPUZZANO	Camillo	V.Pres.	CTP Caserta
163	TRIMONTI	Giuseppe	Giudice	CTP Avellino
164	TUORTO	Gennaro	Giudice	CTP Napoli
165	VACCARO	Francesco	Giudice	CTR Napoli
166	VALENTI	Ettore	Giudice	CTP Roma
167	VERRUSIO	Mario	Giudice	CTR Napoli
168	VITALE	Elvio	Giudice	CTP Benevento
169	ZANNINI	Carlo	Giudice	CTP Caserta
170	ZOBIA	Raffaele Gerardo	Giudice	CTP Avellino

RELAZIONI

Dott. Massimo SCUFFI
**Presidente di Sezione della CTP di Milano Consigliere della Corte
di Cassazione**

Norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario alla luce della recente novella

Sommario:

1. Questioni interpretative e disciplina transitoria
2. Giurisdizione e competenza
3. Litispendenza, connessione, continenza
4. Sospensione ed estinzione del giudizio
5. La legittimazione
6. Litisconsorzio ed interventi
7. Le spese di lite
8. Notifiche e costruzioni
9. L'istruttoria
10. L'appello
11. La sentenza e l'inibitoria processuale
12. I termini

1. QUESTIONI INTERPRETATIVE E DISCIPLINA TRANSITORIA

La “miniriforma” del cpc di cui alla L.69/2009 costituisce un passaggio importante per rivisitare il giudizio tributario e le regole che lo informano modulate sul processo civile che ormai esigono un riordino strutturale e coerente con gli interventi operati dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità, taluni dei quali –per vero- già’ presi in considerazione nell’ impianto della novella .

Potrebbe essere questa l’occasione per realizzare una “modernizzazione” del processo in linea con la “pari dignità” riconosciuta alla giurisdizione tributaria che il legislatore ha collocato sullo stesso piano di quella civile ed amministrativa (art.59 L.69/2009)

Tenuta ferma l’autonomia del rito tributario (che resta quello delineato dal Dlgs 546/92 estraneo alla delega sulla “riduzione e semplificazione dei riti”

preannunciata dall'art.54 che riguarda solo l'ambito della giurisdizione ordinaria)va segnalato che le nuove regole processualcivilistiche non sono automaticamente trasponibili nel contenzioso tributario.

Come è noto, ove non si rinvenga un richiamo diretto alla norma del cpc si applica la regola processualtributaria perché i due sistemi, del processo civile e del contenzioso tributario, si pongono tra loro “in rapporto di specialità”.

L'art.1 del Dlgs 546/92 al II° comma stabilisce infatti che i giudici tributari applicano –innanzitutto-le norme del decreto e solo per quanto da esse non disposto e con esse compatibili le norme del codice di procedura civile. La tecnica del rinvio richiede dunque due condizioni:1)la mancata disciplina (diretta od indiretta) della fattispecie; 2)la compatibilità della portata preceettiva della norma civilistica con gli istituti del Dlgs 546/92 affinché la applicazione alla situazione processuale non si ponga in contrasto od anche solo in “disarmonia” con la peculiarità della fattispecie tributaria.

Sul piano temporale la disciplina transitoria (art.59 L.69/2009),in deroga al principio *tempus regit actum*, prevede che le nuove disposizioni del cpc si applichino ai giudizi instaurati dopo la entrata in vigore della legge ,quindi ,per quanto concerne il contenzioso tributario, ai ricorsi *notificati dopo* il 4.7.2009, la pendenza della lite sorgendo con la proposizione del ricorso a prescindere dalla costituzione in giudizio . Per ricorso va ovviamente inteso quello che instaura il giudizio di I grado da considerare nella sua “unitarietà” in difetto di diversa precisazione legislativa sui gradi di lite.

Con riferimento al giudizio di cassazione (che svolge il controllo di legittimità delle decisioni emesse dalle Commissioni tributarie regionali anche in funzione di Commissione centrale)la novella invece adotta (come già in occasione della precedente riforma di cui al Dlgs 40/06) il diverso parametro della data di pubblicazione della sentenza impugnata , le nuove regole applicandosi ,perciò, solo ai ricorsi proposti contro le sentenze di II grado *depositate post* 4.7.2009.

Ove peraltro la nuova norma del cpc abbia recepito un principio od orientamento giurisprudenziale finendo per assurgere a *regola ricognitoria*

(principio di non contestazione, *traslatio iudicii*, notifica unica al difensore di piu' parti) essa operera' immediatamente sul processo in corso.

2. GIURIDIZIONE E COMPETENZA

Circa l'oggetto della giurisdizione tributaria e gli organi chiamati ad esercitarla non vi sono novita' di rilievo suggerite dalla novella.

Restano solo le proposte per addivenire ad una nuova denominazione delle Commissioni tributarie che sia maggiormente rispondente alla dignità della loro funzione onde valorizzarne appieno la giurisdizionalità rispetto al connotato amministrativo proprio dell'attuale denominazione.

Nei modelli europei si parla di Tribunali amministrativi o Tribunali commerciali ed in Germania –dove esiste una giurisdizione finanziaria *ad hoc*- di Corti fiscali per cui sarebbe più corretto adottare la denominazione di Tribunali tributari e Corti di appello tributarie (così modificando il I comma dell'art.1 del Dlgs 546/92) pur lasciando immutate le attuali circoscrizioni territoriali su cui parametrare la competenza (art.4 Dlgs 546/92).

L'art.2 del Dlgs 546/92 e' stato già profondamente revisionato in senso ampliativo dall'art.12 della L.448/01 e da ulteriori interventi operati dalla L.248/05 e (sull'art.19)dalla L. 248/06 che hanno in qualche modo seguito il percorso evolutivo del giudice di legittimità solo in parte frenato dalla Corte Costituzionale.

Si pensi all'ICIAP negata ,nella inerente conflittualità, alla cognizione del giudice tributario dalla Corte Costituzionale¹ mentre –per contro-la Tariffa di igiene ambientale (TIA) è stata dalla Consulta confermata come entrata tributaria² ancorchè la Corte di cassazione ne avesse messo in risalto il carattere sinallagmatico ed ormai *detrubutarizzato* alla luce del principio comunitario di “corrispettività”³.

L'art.2 resta –dunque- una norma elastica ,quasi in bianco, aperta ad in-

(1) Corte Cost. 64/08

(2) Corte Cost. 8/09

(3) Cass. 13894/09

terventi interpolativi del legislatore, interpretativi della Corte di Cassazione, emendativi della Corte Costituzionale che non può essere oggetto di ulteriori specificazioni, già bastando l'aggiunta -dopo l'indicazione di appartenenza alla giurisdizione delle controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie (imposte e tasse)-della dizione "*comunque denominati*" per ribadire la omnicomprensività con attrazione nel suo ambito di qualsiasi tipologia fiscale a prescindere dal *nomen* utilizzato.

Continua a rimanere estranea alla giurisdizione tributaria la fase esecutiva/espropriativa successiva alla notifica della cartella nonché quella di definitività/esaurimento del rapporto tributario.

In particolare spetteranno alla cognizione del giudice ordinario le opposizioni all'esecuzione ex art.615 cpc (sulla pignorabilità dei beni) e di opposizione di terzo ex art.619cpc (ma non quelle di opposizione agli atti esecutivi ex art.617 cpc precluse dall'art.53 del DPR 602/73) nonché ogni questione di ripetizione ex art.2033 cc ove non sia più in discussione l'*an* ed il *quantum* dell'obbligazione tributaria⁴.

In tema di risarcimento del danno, le questioni di danno patrimoniale o morale /esistenziale provocato da indebita attività impositiva dell'A.F. sono state sempre appannaggio del giudice ordinario (ad esempio il giudice di pace in caso di omesso o ritardato annullamento di atto illegittimo in via di autotutela⁵) purché non rivestenti carattere "accessorio" al tributo (così gli interessi anatocistici, la rivalutazione monetaria, l'importo pagato per cauzioni prestate e non dovute, voci tutte pacificamente rientranti nella cognizione del giudice tributario).

Il principio di "accessorietà" è stato recentemente utilizzato dalla Cassazione per riconoscere alle Commissioni giurisdizione sul "maggior danno"⁶. La sentenza è stata avvertita come fortemente innovativa ma è prematuro parlare di una vera svolta in favore di una "concentrazione" di competenze vista la specifica natura di quella controversia (ritardato rimborso di un credito di imposta e liquidazione dei relativi interessi).

(4) Cass. SSUU 2183/09

(5) Cass. SSUU. 698/10

(6) Cass. SSUU 14499/10

L'art.19 del Dlgs 546/92 andrebbe invece integrato –in sintonia con l'art.2-correlando la impugnabilità - oltre agli specifici atti indicati dalla norma (tra i quali quelli aggiunti ad opera della L.248/06)- ad ogni altro atto rientrante nell'oggetto delle controversie di cui all'art.2 che manifesti la *potestà impositiva dell'ente*.

Verrebbero così definitivamente superati i contrasti interpretativi sul valore da assegnare a quegli atti “atipici” (quali le bollette e le fatture per i tributi ambientali, gli inviti od avvisi di pagamento per dogane ed accise etc.) che –pur non elencati espressamente dalla disposizione in parola ed al di là delle formalità adottate – esprimono l'*an* ed il *quantum* della pretesa tributaria. Rimarrebbero estranei all'impugnazione solo gli atti “interlocutori” dell'Amministrazione preordinati ad un mero dialogo preventivo/informativo con il contribuente (questionari, avviso bonario, comunicazioni senza intimazione ad adempiere)⁷ intervenuti prima dell'emissione dell'atto impositivo⁸.

Va peraltro soggiunto che la Cassazione –argomentando sul “preavviso di fermo” – ha da ultimo riconosciuto legittimazione all'impugnazione anche nei confronti di qualsiasi atto *funzionale* nel portare a conoscenza la pretesa fiscale, ravvisando un interesse specifico del contribuente al controllo di legalità del medesimo (art.100 cpc)⁹.

Così –ad esempio-l' “estratto di ruolo” qualificato come atto impugnabile in quanto ritenuto idoneo ad incidere irreversibilmente sulla posizione del contribuente con relativa insorgenza dell' interesse ad agire al momento della sua conoscenza¹⁰.

Tanto in linea con il *carattere generale della giurisdizione tributaria* che ha ormai profondamente inciso sul disposto elencativo dell'art. 19 rivalutando la “materia” nel suo complesso rispetto alla natura del singolo “atto”.

Sulla scorta delle note pronunzie della Cassazione e della Corte Costituzionale¹¹ che hanno aperto l'ingresso al principio di conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda giudiziaria anche nell'ipotesi di

(7) *A contrario* Cass. 14373/10

(8) Cass. 17202/09

(9) Cass. SSUU 11087/10

(10) Cass. ord. 15964/10

(11) Cass. SSUU 4109/07 e Corte Cost. 77/07

difetto di giurisdizione, l'art 59 novellato del cpc ha espressamente previsto la *traslatio iudicii* imponendo al giudice –anche tributario–che dichiarare il proprio difetto di giurisdizione (e dunque l'inammissibilità del ricorso) di indicare il giudice che ritiene munito di giurisdizione avanti al quale andrà riassunto dalle parti il giudizio –entro tre mesi dal passaggio in giudicato della sentenza - pena la sua estinzione dichiarabile anche di ufficio.

Si tratta di norma automaticamente trasponibile nel contenzioso tributario (ad integrazione dell'art.3 del Dlgs 546/92) la cui portata applicativa discende dall'interpretazione fornita dalla Suprema Corte e dal giudice delle leggi.

Si dovrà, comunque, sempre tener conto dell'eventuale “giudicato implicito” formatosi sulla giurisdizione frutto della nuova lettura fornita dalla Cassazione sull'art.37 cpc in funzione dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo¹², restando precluso al giudice di appello sollevare anche d'ufficio la pregiudiziale quando la causa risulti ormai decisa nel merito di I grado senza rilievi di sorta sul punto.

Alla norma sulla giurisdizione va affiancata – nel *modus procedendi* – la disposizione dell'art.5 del Dlgs 546/92 sul rilievo di incompetenza.

Unica differenza è che -in quest'ultimo caso- l'ordinamento tributario sancisce un più lungo termine di riassunzione di mesi sei presso il giudice indicato come competente.

Occorrerà, quindi, che il legislatore riporti ad unità il termine con il precedente, non essendovi ragione di disparità tra istituti di portata equivalente .

Circa il momento di rilevazione dell'eccezione di incompetenza (che, in materia fiscale, è territoriale ed inderogabile, essendo la circoscrizione delle Commissioni rapportata sull'ubicazione delle Agenzie fiscali) va detto che l'art.5 del Dlgs 546/92 prevede che essa possa essere sollevata per tutto l'arco della fase di giudizio (udienza di discussione compresa) cui si correla.

È dunque incompatibile con tale struttura la previsione dell'art.38 cpc nella parte in cui limita l'*eccezione di parte* al deposito tempestivo della comparsa di risposta (prima ancora quindi dell'udienza di prima comparizione e trattazione destinata al rilievo “di ufficio” solo nei casi previsti dall'art.28 cpc), non esistendo scansioni del genere nel rito tributario.

(12) Cass. SSUU 24883/08

Ove la questione venga peraltro rilevata *d'ufficio* dovrebbe essere assegnato “termine” per osservazioni alle parti sia pur mediante dibattito immediato sul punto con reciproca rinuncia a memorie difensive .

Il principio generale del contraddittorio (*costituzionalizzato* nell'art.111 Cost. sul giusto processo) trova rafforzamento nella riformulazione dell'art.101 cpc ad opera della novella che appunto sancisce che- quando il giudice ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata *d'ufficio*- deve riservare la decisione assegnando alle parti termini per il deposito di osservazioni sul punto.

La norma mira ad evitare c.d. “decisioni a sorpresa” e rimanda a pronunzie della Suprema Corte che già avevano dichiarato la nullità di sentenze fondate su questioni rilevate di ufficio e non sottoposte al vaglio preventivo delle parti. Il principio è destinato perciò ad assurgere –con il suggello legislativo- a momento ineludibile anche del processo tributario sia pur con gli adattamenti imposti dal rito.

3. LITISPENDENZA, CONNESSIONE, CONTINENZA

Il modello di disciplina processuale al quale si deve fare riferimento per prevenire un possibile conflitto di giudicati ed il proliferare dei giudizi sulla medesima questione o su questioni tra loro connesse o pregiudiziali si rinviene –come è noto-nel disposto dell'art.39 cpc sulla litispendenza e continenza di cause e nella norma dell'art.40 sulla connessione.

L'ipotesi più frequente è quella della duplicazione di ricorsi proposti avanti a Commissioni diverse e/o pendenti in gradi diversi (litispendenza) ovvero di atti tributari plurimi e consequenziali tra loro correlati o coinvolgenti più soggetti (connessione oggettiva e soggettiva), in rapporto di accessoria e/o presupposizione (logica o di contenuto) l'uno dall'altro (continenza).

Non vi sono controindicazioni nell'applicazione dell'istituto della litispendenza (che comporta semplicemente la cancellazione della causa successiva perché proceda quella preventivamente instaurata).

L'inderogabilità della competenza tributaria collegata all'ubicazione dell'ente che ha emesso l'atto impugnato potrebbe invece creare qualche problema circa la traslazione –in funzione della “*reductio ad unum*”- dei procedimenti connessi, piuttosto coordinabili con l'applicazione dell'art.295 cpc.

È stato in ogni modo affermato che gli istituti generali del processo civile sono in linea di massima compatibili con il rito tributario e dunque tali regole possono considerarsi immanenti anche nel contenzioso tributario¹³.

I termini di riassunzione saranno quelli fissati dal giudice secondo la disciplina processualcivilistica dei singoli istituti e dunque non potranno essere inferiori a un mese né superiori a tre mesi a sensi dell'art.307 III co.cpc.

4. SOSPENSIONE ED ESTINZIONE DEL GIUDIZIO

L'art.39 del Dlgs 546/92 limita la sospensione del giudizio tributario a predeterminate e tassative ipotesi (querela di falso e questioni di stato o capacità delle persone).

Nei rapporti con le altre giurisdizioni la c.d.*pregiudiziale esterna* non consente l'esercizio del potere generale di sospensione ex art.295 cpc utilizzabile invece nei rapporti tra processi tributari(c.d *pregiudiziale interna*)¹⁴ anche in assenza di coincidenza soggettiva¹⁵ purché sussista pregiudizialità "tecnico-giuridica" tra i procedimenti, esclusa la mera pregiudizialità logica¹⁶.

Tipico caso di sospensione per pregiudizialità è quello tra controversie separatamente instaurate da società e soci in tema di *redditi di partecipazione* per "ricaduta", prima dell'intervento regolatore delle SSUU della Cassazione¹⁷ che ha ritenuto tali soggetti parti necessarie dello stesso procedimento insuscettibile di essere definito limitatamente ad alcune di esse (salvo che si sia medio tempore formato un giudicato).

Occorre peraltro aggiungere che-ove uno dei procedimenti sia già pervenuto in decisione-la norma di coordinamento applicabile andrebbe ravvisata non nell'art.295 cpc bensì nell'art.337 II co.cpc che faculta il giudice - quando venga invocata l'autorità di sentenza emessa in altro processo e sotto impugnazione - ad arrestarne il corso¹⁸: norma questa dichiarata però

(13) Cass. 4509/00

(14) Cass. ord. 8129/07

(15) Cass. 26380/06

(16) Cass. 1072/07

(17) Cass. 14815/08

(18) Cass. 21924/08

inapplicabile al processo tributario dall'art.49 del Dlgs 546/92 che risulta, sotto questo aspetto, ostativo al formarsi di una disciplina omogenea sulla sospensione.

Facendosi applicazione dell'art.295 cpc la prosecuzione del processo dovrà avvenire nel nuovo termine indicato dal rinnovellato art.297 cpc di tre mesi dal passaggio in giudicato della causa che definisce la causa pregiudicante.

Al contrario, nella sospensione tipicamente tributaria regolata dall'art.39 del Dlgs 546/92, l'istanza di trattazione al Presidente per la prosecuzione del giudizio va presentata entro sei mesi dalla data in cui è cessata la causa di sospensione (art.43).

Occorrerà, perciò, un intervento legislativo che elimini la disparità tra le due discipline temporali.

La estinzione del processo avviene in triplice ipotesi.

Per inattività delle parti ex art.45 Dlgs 546/92 (mancata riassunzione od integrazione del contraddittorio nei termini fissati dalla legge o dal giudice) ovvero per la rinuncia al ricorso ex art.44 Dlgs 546/92 od ancora per la cessazione della materia del contendere e la definizione della pendenza tributaria ex art.46 Dlgs 546/92.

L'estinzione è dichiarata di ufficio dal Presidente di sezione in sede di esame preliminare del ricorso (art.27) o dalla Commissione in sede di udienza a prescindere da qualsiasi impulso di parte.

La disciplina tributaria anticipa –questa volta– la novella del cpc che ha finalmente previsto che l'estinzione *ope legis* ex art.307 cpc possa essere dichiarata d'ufficio con ordinanza del giudice istruttore o con sentenza del Collegio (laddove nella previgente versione occorreva l'eccezione di parte e dunque una prosecuzione di lite per farla valere).

5.LA LEGITTIMAZIONE

Parti pubbliche del processo tributario(art.10 Dlgs 546/92) che hanno legittimazione ad interloquire sono l'Ufficio del Ministero delle Finanze, il concessionario del servizio di riscossione(o Agente di riscossione), l'ente locale che ha esercitato il potere impositivo.

L'ufficio del Ministero delle finanze andrebbe nominativamente sostituito con l'ufficio dell'Agenzia competente (entrate, dogane e territorio) posto che

l'Amministrazione Finanziaria non è più soggetto legittimato ad agire e/o a contraddire a decorrere dall'1.1.2001 –data di operatività ex art.1 DM 28.12.2000 delle Agenzie fiscali istituite con Dlgs 300/99 -essendo ad essa subentrata (per successione a titolo particolare ex art.111 cpc) l'Agenzia che ha personalità di diritto pubblico ed alla quale è stata trasferita la titolarità dei pregressi rapporti giuridici.

Sulla rappresentanza dell'ente locale, ogni discussione sull'individuazione del soggetto legittimato a rappresentare l'ente in giudizio è stata ormai superata dalla modifica sul punto operata dalla L.88/05 che ha rimesso tale potere –in via generale-anche al dirigente dell'ufficio tributi (e-ove esso manchi al titolare della relativa posizione organizzativa) che con apposita determinazione potrà delegare anche un funzionario dell'unità organizzativa da lui diretta a sottoscrivere e presentare il ricorso¹⁹.

Quanto alla parte privata che si faccia assistere da difensore nelle c.d. *grandi liti*, essa dovrà avvalersi di assistenza tecnica nominando il difensore con atto separato(atto pubblico o scrittura privata autenticata) o con procura c.d.speciale(in calce od a margine di un atto del processo).

Le agevolazioni circa i mezzi di rilascio della procura contenute nel novellato art.83 del cpc sono chiaramente estendibili al processo tributario (la procura –se speciale-potrà essere riportata anche su foglio separato purché congiunto materialmente al ricorso, utilizzando mezzi informatici quali la trasmissione telematica e la firma digitale ovvero depositando autonoma memoria di nomina di nuovo difensore in aggiunta o sostituzione del precedente).

Va peraltro segnalato che l'art. 12 III co. del Dlgs 546/92 prevede modalità semplificative ed informali di conferimento orale della procura all'udienza pubblica(con certificazione a verbale del difensore)per cui è da ritenere che i correttivi suggeriti dalla L.69/09 abbiano in realtà scarsa applicazione pratica nel rito tributario.

Va poi tenuta ferma l'indicazione processuale –resa sulla scorta di pronunzia della Corte Costituzionale²⁰ -secondo la quale l'inammissibilità del

(19) Cass. 13230/09

(20) Corte Cost. 189/00

ricorso consegue non al fatto che la parte non si sia dotata di difesa tecnica ove occorra ma solo dopo che essa non abbia osservato il termine che il giudice deve obbligatoriamente assegnarle (con rinvio dell'udienza) per provvedere a tale nomina.

Valgono per il difensore tributario i principi civilistici generali tenuto conto che la lettura delle norme tributarie va sempre svolta in una trama di "continuità" con le norme del processo ordinario capace di colmare ogni possibile lacuna .

Di conseguenza il difensore non potrà disporre del diritto in contesa(art.84 II° co.cpc), essere revocato o rinunciare(art.85 cpc)e dovrà comportarsi secondo lealtà e probità (art.88-89 cpc).

Sulla legittimazione del giudice ,infine,l'art.6 del Dlgs 546/92 rinvia espressamente alla disciplina degli istituti della astensione e ricusazione regolati dalle disposizioni del codice di procedura civile in quanto applicabili con l'ivi elencata casistica (artt.51-54 cpc).

Non sembra incontrare ostacoli la applicabilità al rito tributario della nuova versione dell'art.54 cpc novellato dalla L.69/09 che, dopo aver stabilito che il giudice ,quando rigetta o dichiara inammissibile la ricusazione provvede sulle spese (secondo il principio di soccombenza), pone a carico della parte che l'ha proposta la pena pecuniaria elevata (da 1 euro) a somma non superiore a € 250.

L'imposizione di una sanzione pecuniaria è ora –peraltro- una facoltà e non un obbligo, come avveniva nel previgente testo dove l'automatismo della condanna era stato dichiarato incostituzionale per contrasto con l'assolutezza del diritto alla tutela giudiziaria garantito dall'art.24 della Costituzione²¹.

6. LITISCONSORZIO ED INTERVENTI

La partecipazione al processo di più parti è disciplinata specificamente dall'art.14 del Dlgs 546/92.

Le regole generali sul processo litisconsortile civile non sono automaticamente trasponibili nel contenzioso tributario che è un processo di natura "mista" (accertamento/annullamento) dove il giudizio di merito sul rapporto deve

(21) Corte Cost. 78/02

necessariamente transitare dal veicolo di accesso costituito dall'impugnazione dell'atto.

Di conseguenza l'ampliamento "soggettivo" della lite presuppone che :

a) più siano i destinatari dell'atto impugnato (avviso di accertamento notificato a più soci);

b) più siano le parti del medesimo rapporto tributario (venditore-acquirente nell'atto di trasferimento).

Questa è la duplice ipotesi di *litisconsorzio facoltativo* prevista dall'art.14 III co.del Dlgs 546/92 che consente l'intervento del terzo senza peraltro rimmetterlo in termini quando sia ormai scaduto il termine per impugnare (IV co.)

Inammissibile va invece ritenuto l'intervento di chi non sia *codestinatario* (dell'atto) o *coobbligato* (nel rapporto) per cui va escluso ogni tipo di intervento adesivo come *amicus* titolato da un interesse di mero fatto (all'esito vittorioso della lite) e non strettamente giuridico (ad esempio una ONLUS a tutela dei diritti fiscali del contribuente²²).

Nel processo tributario è consentito il *ricorso collettivo proprio* (quando più soggetti impugnano l'atto tributario da cui siano giuridicamente coinvolti) come pure il *ricorso cumulativo* che rimanda a pluralità di domande contro una stessa parte (art.104 cpc) e presuppone atti connessi/consequenziali (avviso di accertamento-cartella) le cui opposizioni da parte del contribuente sarebbero suscettibili di riunione.

Resta invece dubbio l'impiego del *ricorso collettivo/cumulativo improprio* allorché più contribuenti impugnino atti fiscali autonomi ancorché fondati su identico presupposto (tipico il caso delle cartelle notificate ai consorziati per il recupero dei contributi consortili), anche se ragioni di celerità correlate al "giusto processo" dovrebbero aprir la strada a questo rimedio semplificatorio²³.

(22) Cass. 17194/09

(23) Esisteva già un precedente in vigenza del DPR 636/72, concernente il ricorso proposto da più dipendenti pubblici contro il silenzio rifiuto opposto all'istanze di rimborso di ciascuna (IRPEF su indennità di buonuscita), riconosciuto ammissibile in applicazione dell'art. 103 (Cass. 171/91)

Del resto proprio nell'ottica di evitare la reiterazione di giudizi la Suprema Corte ha creato il principio di *ultrattività del giudicato* valevole (in presenza di comune situazione giuridica) per periodi consecutivi di imposta rispetto a quello deciso²⁴ ed ancora, al fine di evitare la reiterazione di giudizi, ha dato ingresso all'impugnazione con unico atto di più sentenze emesse tra le stesse parti in relazione a più annualità della medesima imposta²⁵.

Va salutata con favore, dunque, la recente pronuncia della Suprema Corte che, in linea con queste tendenze, ha ritenuto ammissibile il ricorso al tempo stesso "collettivo" (di più contribuenti) e "cumulativo" (contro più atti) quando unico sia il fatto storico e comuni siano le questioni pregiudiziali avvincenti tutte le cause²⁶.

La norma tributaria rimanda –poi– nei primi due commi alla figura del *litisconsorzio necessario* che nella materia fiscale è "processuale" (dettato cioè da esigenze di procedimento) e non "sostanziale" (cioè prestabilito *ab origine* dalla legge) e presuppone un vincolo di pregiudizialità -dipendenza tale da imporre la trattazione unitaria della lite tra più persone vincolate da un rapporto inscindibilmente comune.

Poiché la pronuncia nei confronti di un solo soggetto sarebbe *inutiliter data* occorrerà in questo caso integrare il contraddittorio anche nei confronti dell'altro.

In tal senso le Sezioni Unite della Cassazione –come già ricordato²⁷– hanno stabilito che in materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone (ai fini ILOR/IRAP) e dei soci delle stesse (ai fini IRPEF) con conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda *inscindibilmente* sia la società che tutti i soci (salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali), sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi.

(24) Cass. 13916/06

(25) Cass. 3692/09

(26) Cass. 10578/10 che ha escluso *-a contrario-* che tale ipotesi sussistesse a fronte del ricorso congiuntamente presentato da 17 professionisti per ottenere l'esenzione IRAP

(27) Vedi nota 18

Di conseguenza, quando il ricorso sia proposto da uno soltanto dei soggetti interessati, deve essere disposta l'integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti, pena la nullità assoluta del procedimento.

L'art.14 del Dlgs 546/92 non precisa il termine per l'integrazione del contraddittorio (nel caso non fissato dalla legge ma rimesso liberamente al giudice) per cui tornerà applicabile il corrispondente termine processualcivile sottostante all'espressa previsione del novellato art.307 III co cpc cpc a norma del quale -quando la legge autorizza il giudice a fissare un termine- questo non può essere inferiore a mesi uno né superiore a mesi tre.

7. LE SPESE DI LITE

Sulla regolamentazione delle spese il processo tributario è informato come quello civile-sul principio di soccombenza che prevede la condanna della parte perdente a favore di quella vittoriosa a sensi dell'art.15 del Dlgs 546/92 ricalcato sull'art.91 cpc.

La condanna alle spese può essere disposta anche in ipotesi di cessazione della materia del contendere (ritiro in autotutela da parte dell'Amministrazione degli atti impugnati dal contribuente) operando-come nel processo civile -il criterio della c.d. *soccombenza virtuale* che implica una valutazione "figurativa" dell'esito della lite ove questa fosse proseguita .

Dopo l'intervento della Corte Costituzionale²⁸ che ha ritenuto irragionevole che le spese in tale ipotesi restassero comunque a carico di chi le aveva anticipate-al fine di evitare un ingiustificato trattamento privilegiato alla parte pubblica e ristabilire il principio di "parità delle armi" - la portata dell'art.46 del Dlgs 546/92 in funzione di "compensazione" è rimasta circoscritta alle sole ipotesi di definizione delle pendenze tributarie (condono).

Ampia applicazione nel processo tributario ha sempre avuto l'art.92 II comma del cpc espressamente richiamato dalla norma tributaria che consente "compensazione" (parziale o totale)delle spese processuali quando vi sia *soccombenza reciproca* o ricorrano *giusti motivi*.

(28) Corte Cost. 274/05

Vista la illimitata discrezionalità del giudice nella valutazione dei giusti motivi (comportamento processuale, obiettiva difficoltà od incertezza della lite, interpretazioni divergenti, novità delle questioni), la L.263/05, intendendo in qualche modo contenerla, aveva imposto “esplicitazione” di quelle ragioni giuridiche, di equità e/o di convenienza, che avessero indotto a scelta del genere.

Sulla scia del disfavore verso la compensazione e dell’esigenza di consolidare il principio della soccombenza secondo esito della lite (da utilizzare anche in funzione deflattiva), la novella del 2009 ha ora condizionato l’applicazione dell’istituto alla verifica di sussistenza di “gravi ed eccezionali ragioni” per ricorrervi.

Il rinvio espresso dell’art.15 del Dlgs 546/92 all’art.92 II co. cpc così emendato rende immediatamente operativa la regola nel processo tributario.

La L.69/2009 è intervenuta anche su due altri punti connessi alla condanna alle spese della parte soccombente.

È stato previsto –sempre come misura di reazione ad azioni dilatorie e pretestuose - che quando il giudice pronuncia condanna alle spese possa, all’occorrenza, condannare la parte soccombente al pagamento in favore della controparte di un *tantundem* equitativamente determinato.

Trattasi di sanzione accessoria deflattiva contro l’*abuso processuale* ammissibile nel nostro ordinamento nella misura in cui non rappresenti una forma di danno punitivo (in quanto contrario all’ordine pubblico interno che conosce solo il danno compensativo) e certamente in questi termini irrogabile anche all’esito del contenzioso tributario.

La nuova disposizione è stata inserita nell’impianto dell’art.96 cpc che concerne la *responsabilità aggravata* (e cioè il c.d. *torto processuale* per avere la parte agito/resistito in giudizio con mala fede- colpa grave o senza la normale prudenza nell’esecuzione di un provvedimento cautelare) ma il risarcimento del danno per “*lite temeraria*” (che implica che la parte istante fornisca la prova sia dell’“an”, sia del “quantum debeatur” ancorché desunto dagli atti di causa), parrebbe teoricamente estraneo all’oggetto del processo tributario che non conosce di “questioni risarcitorie”.

Va peraltro osservato sul punto che la domanda ex art. 96 cpc va fatta valere nel giudizio in cui sono stati causati i pretesi danni, rientrando il relativo

potere nella *competenza funzionale e inderogabile* di quel giudice. Il rimedio-facendo leva sul principio di “accessorietà” (anche con riferimento alle aperture sul “maggior danno” di cui si è detto sopra) potrebbe in tal modo trovare ingresso nel contenzioso tributario al pari della regola prevista dall’art.89 II co. cpc che da diritto alla parte processuale offesa da espressioni offensive e sconvenienti contenute negli atti processuali ed estranee alle tematiche di lite di ottenere il risarcimento del danno anche non patrimoniale.

Va segnalato come talune Commissioni di merito²⁹ si siano in realtà servite dell’istituto della “responsabilità aggravata” per liquidare danni anche in ambito extraprocessuale, ad esempio, per il ristoro del pregiudizio (compreso il disagio psicologico) conseguente alla mancata tempestiva cancellazione di iscrizioni ipotecarie nonostante il venir meno del diritto di riscossione (*provvedimento di sgravio, sentenza favorevole al contribuente, irrituale notifica della cartella*).

Si ravvisa dunque un certo rischio all’applicabilità dell’art.96 cpc che porterebbe dietro di sé anche la regola riformulata dalla novella nell’art.120 cpc che prevede la possibilità di dare pubblicità alla decisione su testate giornalistiche, via radio/Tv e siti internet come *forma contributiva* per riparare il danno arrecato.

Lascia pure qualche perplessità l’estensione al rito tributario del principio contenuto nel disposto novellato dell’art.91 cpc in tema di condanna alle spese “ulteriori” della parte che abbia rifiutato la proposta conciliativa senza giustificato motivo allorché la domanda in quegli stessi termini (od in misura inferiore) sia stata poi accolta.

Al di là del fatto che la celerità del rito tributario destinata ad esaurire la trattazione della lite in una unica udienza di discussione parrebbe rendere questo rimedio poco praticabile, va detto che le scansioni predeterminate del procedimento per addivenire alla conciliazione giudiziale della controversia fiscale (art.48 Dlgs 546/92) non sembrano del tutto compatibili con una composizione convenzionale della lite, visto che la pretesa del cittadino al giusto tributo dovrebbe comunque essere temperata con l’interesse pubblico alla certezza dell’entrata rispetto al quale è arduo costruire l’ingiustificatezza del

(29) CTR Puglia sent (ined.) 36/8/2010

rifiuto opposto alle condizioni offerte dal contribuente.

D'altra parte è anche vero che le due ipotesi sono in realtà perfettamente omologabili e la disposizione diretta a favorire la soluzione conciliativa della controversia penalizzando chi rifiuti la giusta composizione offerta *ex adverso* non troverebbe logica ragione di esclusione nel rito tributario, trattandosi comunque di esercizio di diritti "disponibili".

8. NOTIFICHE E COSTITUZIONI

È questo un settore dove lo stretto intreccio tra disposizioni tributarie e norme processualcivilistiche ha reso frequente l'intervento regolatore della Suprema Corte.

Il sistema di notificazione degli atti processuali tributari rinvia espressamente alle regole del codice di procedura civile (artt. 137 e segg. cpc).

Così prescrive l'art. 16 II co. Dlgs 546/92.

Le notificazioni possono essere fatte anche a mezzo del servizio postale (art. 149 cpc) valendo per il computo del termine la data di spedizione dell'atto (e non quella di ricezione da parte del destinatario): principio questo applicabile anche ove la spedizione del ricorso avvenga con busta chiusa, trattandosi di mera irregolarità ininfluyente ove non venga contestata la corrispondenza tra quanto contenuto in busta e l'atto depositato per la costituzione in giudizio³⁰ (in tal caso l'accertata difformità comportando inammissibilità del ricorso ex art. 22 III co. Dlgs 546/92).

La notifica all'Agenzia fiscale (od all'ente locale) potrà avvenire anche mediante consegna diretta dell'atto con rilascio di ricevuta.

Si segnala –tra l'altro –la modifica operata dalla L. 248/05 sull'art. 22 (dopo l'intervento della Corte Costituzionale ed il mutamento di indirizzo della giurisprudenza di legittimità³¹) autorizzante la costituzione del contribuente con deposito del ricorso in segreteria anche per il tramite del "servizio postale". La previsione di inammissibilità per mancata costituzione del ricorrente nel termine di 30 giorni ex art. 22 Dlgs 546/92 va poi fatta risalire -secondo le

(30) Cass. 915/06

(31) Corte Cost. 520/02 e Cass. 20885/04

ultime pronunzie della Cassazione³² -non dalla data di “spedizione” ma da quella di “ricezione” dell’atto.

Non si vedono ragioni per modificare termini (e conseguenze) per la costituzione dell’ufficio dell’Agenzia fiscale (60 giorni ex art.23 Dlgs 546/92), il mancato rispetto del periodo di comporto già determinando la “decadenza” a svolgere attività (e sollevare eccezioni) processualmente precluse³³.

La produzione dell’avviso di ricevimento è adempimento decisivo per la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio a mezzo posta, essendo il solo documento idoneo a dimostrare sia l’intervenuta consegna sia la data sia l’identità della persona consegnataria con la conseguenza che la mancata allegazione accompagnata dall’inerzia della parte onerata (che non abbia chiesto termine per produrre eventualmente un duplicato) comporterà - in assenza della parte intimata-l’inesistenza dell’atto restandone impedita la rinnovazione a sensi dell’art.291 cpc³⁴.

Il luogo delle notificazioni e comunicazioni è specificamente regolato dall’art.17 Dlgs 546/92.

La consegna a “mani proprie” della parte rappresenta una modalità di comunicazione e notificazione di atti e provvedimenti alla quale si può sempre ricorrere e tale disposizione, in quanto norma speciale, prevale su quella di cui all’art. 170 cpc, secondo la quale -dopo la costituzione- notificazioni e comunicazioni si fanno sempre al procuratore costituito³⁵.

La consegna a mani proprie prevale sul domicilio eletto che conserva comunque efficacia anche nei successivi gradi di giudizio e, solo ove manchi, le notificazioni/comunicazioni possono essere effettuate presso la residenza o sede indicata all’atto della costituzione³⁶.

Qualora vi sia un procuratore costituito(procuratore *ad litem* fornito di rappresentanza che è un di più-facoltativo-rispetto al mero difensore tecnico scelto tra i soggetti abilitati indicati dall’art.12 del Dlgs 546/92)la notifica può

(32) Cass. 12185/08

(33) Cass. 21212/04

(34) Cass. SSUU 627/08

(35) Cass. 10961/09

(36) Cass. 7646/06

essere fatta nel di lui domicilio eletto, ferma comunque la prevalenza della consegna a mani del contribuente.

Per quanto riguarda l'art.330 cpc che regola la notificazione dell'impugnazione risorge la regola civilistica che consente-in difetto di altre indicazioni-la notifica presso il procuratore, bastando peraltro una sola copia anche se quegli sia costituito per piu' parti secondo l'aggiunta operata dalla L.69/09 sull'art.170 cpc.

Anche in questo caso il legislatore ha fatto proprio il portato interpretativo della Cassazione³⁷ che –a ribaltamento del precedente indirizzo secondo il quale si considerava invalida la notifica dell'impugnazione in unica copia presso il procuratore costituito per una pluralità di parti-ha ritenuto superato tale orientamento alla luce del principio della *ragionevole durata del processo* in uno alla doverosa collaborazione tra giudicante e procuratore costituito in funzione di una sollecita definizione della controversia.

Si rammenta che il c.d.*decreto incentivi*(L.73/2010)ha snellito anche le modalita' di notifica della sentenza (che per il decorso del termine breve doveva essere fatta tramite ufficiale giudiziario ex art.38 Dlgs 546/92 sul punto rinviante all'art.137 cpc)rimandando alle procedure “alternative” delle comunicazioni e notificazioni elencate nell'art.16 del Dlgs 546/92.

9. L'ISTRUTTORIA

Norma fondamentale, l'art.7 del Dlgs 546/92 sui poteri delle Commissioni tributarie è stato già parzialmente riformato dalla L.248/05 al fine di rafforzare il principio di legalita' evitando all'organo giudicante interventi di “supplenza” rispetto all'onere probatorio di parte come autorizzava la precedente versione.

L'abolizione *tout court* della disposizione del III comma ha eliminato ogni ostacolo alla applicabilità nel processo tributario del principio “dispositivo”su cui si basa l'art.2697 cc³⁸ e che trova ulteriore rafforzamento nel principio di “non contestazione” elaborato dalla giurisprudenza di legittimità³⁹

(37) Cass. SSUU 29290/08

(38) Cass. 366/06

(39) Cass.1540/07

quale regola generale oggi ripresa dalla novella nell'art.115 cpc laddove stabilisce che il giudice –a fondamento della sua decisione-oltre a prendere in considerazione le prove delle parti e le nozioni di comune esperienza -deve tener conto dei fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita. Si tratta di una *relevatio ab onere* probandi implicante che in tutti casi in cui un fatto allegato da una parte sul quale spetti alla controparte “prendere posizione” non sia da essa contestato nelle sue difese diventa pacifico e non più abbisognevole di dimostrazione.

Proprio per evitare che il disposto abrogato del III comma potesse sorgere attraverso la disposizione del I comma (“le Commissioni tributarie ,a fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, richiesta dati,informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed agli enti locali”) la Corte Costituzionale⁴⁰ ha opportunamente precisato che tale potere ufficioso (accessi ,ispezioni ed –in particolare-richiesta di informazione alla PA a sensi dell'art.213 cpc) non va mai inteso in via sostitutiva/suppletiva rispetto ai poteri spettanti alle parti secondo la distribuzione dell'onere della prova.

Esiste comunque il rischio che la disposizione possa essere utilizzata per svolgere quelle attività integrative che il decaduto III comma della norma consentiva (sia pur con l'impiego di diverse modalità acquisitive) onde la norma su questo punto richiederebbe una rivisitazione più puntuale.

Se la confessione giudiziale “provocata” non è ammessa nel processo tributario non essendo contemplato l'istituto dell'interrogatorio formale (art.230 cpc),l'art.7 I° comma del Dlgs 546/92 consente –invece- di disporre la comparizione delle parti per chiarire i fatti di causa potendo in tal modo derivarne una “confessione spontanea” che consiste in qualsiasi dichiarazione contra se riportata in atto del processo firmato personalmente dalla parte.

Il IV comma dell'art.7 vieta la prova testimoniale e-come è noto -,da più parti si propone da tempo di eliminare dal contenzioso tributario tale divieto (stabilito *ab origine* dalla legge delega 413/91) per parificare il ruolo del processo a quello degli altri giudizi, anche al fine di evitare che l'attrazione alla giurisdizione tributaria dei tributi già in carico all'AGO (diritti doganali ed

(40) Corte Cost. 109/07

accise in particolare) subisca diminuzione delle previgenti garanzie istruttorie.

L'apertura a questo mezzo orale garantirebbe appieno il rispetto del principio di *effettività e pienezza* della tutela giurisdizionale (inclusa la *inviolabilità del diritto di difesa*) per evitare sospetti di incostituzionalità e/o di incompatibilità comunitaria di una norma che vieta incondizionatamente tale rimedio.

Va in proposito rammentato che la CEDU nel caso *Jussila*⁴¹ ha evidenziato che l'assenza di pubblica udienza od il divieto di prova testimoniale sono sì compatibili con il principio del giusto processo ma a condizione che da siffatti divieti non derivi un grave pregiudizio alla posizione processuale dell'interessato sul piano probatorio, ponendosi altrimenti in contrasto con i principi del Trattato europeo (oggi TFUE) che ostano a meccanismi che rendano impossibile od eccessivamente gravoso l'esercizio del diritto di difesa.

I mezzi di prova orale sono -del resto- ammessi a pieno titolo nel processo amministrativo che ha gli stessi connotati "cartolari" del processo tributario ed eventuali abusi dell'istituto potrebbero essere agevolmente impediti con il controllo di ammissibilità e rilevanza della prova che il giudice andrebbe ad ammettere solo quando fosse *impossibile od estremamente oneroso* produrre quella documentale.

Eliminando tale preclusione istruttoria sarebbe inoltre consentito-nel rispetto del c.d. *doppio binario* – assegnare piena autorità alle decisioni irrevocabili penali che oggi sono lasciate alla libera valutazione del giudice stante le limitazioni probatorie che contrassegnano il rito (art.654 cpp) e rendono non vincolante nel processo tributario il "giudicato" penale (di condanna od assoluzione) ancorché formatosi sugli stessi fatti oggetto di accertamento tributario la cui rilevanza –ancorché di fonte "privilegiata"-andrebbe di volta in volta verificata nell'ambito specifico in cui è esso è destinato ad operare⁴².

È auspicabile –dunque- un deciso intervento legislativo sul punto tanto più che –sia pur indirettamente –la Suprema Corte ha più volte richiamato il principio per cui, laddove il contribuente dimostri l'incolpevole impossibilità

(41) Sent. 23/11/2006 su ricorso 75053/01

(42) Cass. 27919/09 e Cass. 11785/10

di produrre un documento (od acquisirne fotocopia) rilevante ai fini del processo (come in caso di furto/smarrimento), può sempre trovare applicazione la regola generale dell'art.2724 n.3 cc⁴³ (che autorizza –appunto-il ricorso alla prova testimoniale).

Al momento il divieto "secco" del mezzo rende inutilizzabile l'impiego del modello di "testimonianza scritta" prefigurato dalla novella civilistica (art.257 bis cpc).

Tale modello servirebbe ad incanalare nella tipicità probatoria retta dalle garanzie di contraddittorio tutte quelle *allegazioni paratestimoniali* raccolte fuori dal processo ed aventi valore "indiziario" (dichiarazioni di terzi riportate su scritti predisposti dagli organi ispettivi ovvero ricevute dal contribuente) che sarebbero per così dire "ufficializzate".

Peraltro la eventualità -rimessa sempre al giudice- di chiamare il teste a deporre davanti a lui quando ritenga non esaustive le sue risposte (art.257 bis ultimo comma cpc) implica una conservazione dell'oralità e del confronto diretto non trasponibile *de plano* nel contenzioso tributario se non previa abolizione dell'attuale divieto.

Tra i poteri istruttori delle Commissioni tributarie rientra poi la consulenza tecnica (art.7 II° comma Dlgs 546/92) regolata dalle disposizioni codicistiche di cui agli artt 191-201 cpc e dagli artt.61-64 cpc sugli ausiliari del giudice (il cui compenso –trattandosi di *munus pubblico*-va regolato secondo il TU sulle spese di giustizia di cui al DPR 115/2002 e le tabelle di cui al DM 30.5.2002).

Si tratta di norme tutte compatibili con la struttura del processo tributario specie a fronte dell'ampliamento della giurisdizione su tributi ad elevato tasso di tecnicità, quali le accise ed i diritti doganali (che richiedono classificazioni, valutazioni, analisi organolettiche e stime economiche, in specie quando si discuta di traslazione dell'imposta).

Saranno di conseguenza applicabili al rito tributario le nuove modalità acquisitive del mezzo indicate dal rinnovellato art.191 cpc che impone al giudice di formulare preventivamente i quesiti nell'ordinanza di nomina del CTU e di fissare l'udienza in cui dovrà comparire, mentre a sua volta l'esperto nominato dalla Commissione potrà trasmettere ai consulenti di parte la sua

(43) Cass. 25713/09

relazione per riceverne le osservazioni onde farne sintetica valutazione nella relazione finale da depositare in segreteria.

10. L'APPELLO

Come si è visto, secondo l'art. 1, comma II, del Dlgs 546/92 le disposizioni processuali tributarie prevalgono, per il principio di specialità, sulle norme processuali civili.

Conferma tale regola l'art. 49, norma sulle impugnazioni in generale, che esplicitamente fa salvo quanto disposto dal Dlgs 546/92 (mentre per il ricorso in cassazione l'art. 62 rimanda all'impianto del codice di procedura civile, dando prevalenza, negli espressi limiti, alle norme processuali ordinarie).

Prima conseguenza è che non si applica la norma novellata dell'art. 345 cpc che nel divieto di *ius novorum* ha incluso i nuovi documenti (salva la loro *indispensabilità* ai fini della decisione ovvero l'*impossibilità incolpevole* di produrli in I grado-)facendo proprie le ultime pronunzie sul punto della Suprema Corte⁴⁴ a superamento del precedente indirizzo che solleva assoggettare ad divieto di nuovi mezzi di prova solo le prove *costituende* (che si formano nel processo quale risultato dell'attività istruttoria) e non invece le prove *pre-costituite* (quali i documenti che si formano fuori dal processo ed ivi si acquisiscono con l'esibizione).

L'art. 58 II comma del Dlgs 546/92 fa invece espressamente salva la facoltà delle parti di produrre in appello "nuovi documenti" anche se la regola non sembra più giustificabile vista l'esaltazione del principio dispositivo che ormai avvince a pieno titolo l'ordinamento tributario e mal si concilia –anche sotto il profilo della durata del processo– con la facoltà di produrre ex novo documenti già disponibili in prime cure.

L'appello proposto con la notifica del ricorso a tutte le parti del giudizio di I grado e con deposito per la costituzione nella segreteria della *Commissione regionale* deve (quando notificato tramite consegna diretta o mediante spedizione a mezzo posta, cioè senza ausilio dell'Ufficiale Giudiziario) essere depositato- a pena di inammissibilità- anche presso la *segreteria della Commissione provinciale*.

(44) Cass. 1224/07

La conseguenza sanzionatoria rilevabile di ufficio e collegata a tale inadempimento e' frutto dell'aggiunta di un II° comma all'art.53 del Dlgs 546/92 ad opera della L.248/05 ma la norma e' di esagerata pesantezza sanzionatoria ad onta dell'insegnamento della Suprema Corte secondo il quale la inammissibilità va applicata solo come *extrema ratio* nei casi più gravi .

È stato per contro escluso ogni sospetto di incostituzionalità della disposizione ritenendosi la sanzione l'unico deterrente possibile per indurre l'appellante a fornire documentata notizia della notifica effettuata senza la collaborazione dell'Ufficiale giudiziario mentre il termine (perentorio)per il deposito -ancorché non fissato dalla legge -andrebbe individuato in quello stabilito per la costituzione in giudizio dell'appellante⁴⁵.

Permane la regola generale che nel processo tributario l'indicazione dei motivi "specifici" dell'impugnazione, richiesta dall'art. 53 del Dlgs 546/92 , non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, bastando, soltanto, una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza⁴⁶.

L'*appello incidentale* resta regolato dall'art.54 del Dlgs 546/92 e consente all'appellato di costituirsi nei modi e nei termini di cui all'art. 23 depositando apposito atto di controdeduzioni.

Nello stesso atto, depositato nei modi e termini suddetti,deve essere proposto, a pena di inammissibilità, l'appello incidentale.

Solo l'appello proposto per primo (appello principale) deve essere notificato alle altre parti per poi essere depositato presso la Commissione competente nei trenta giorni successivi mentre l'appello proposto successivamente (appello incidentale) deve essere depositato -con le controdeduzioni-direttamente presso la Commissione competente nei sessanta giorni successivi alla notifica dell'appello principale.

Nel vigente sistema processuale, è l'impugnazione proposta per prima che determina la costituzione del rapporto processuale, nel quale devono confluire le eventuali impugnazioni di altri soccombenti affinché sia mantenuta l'unità del

(45) Corte Cost. 321/09

(46) Cass. 1227/07

procedimento e sia resa possibile la decisione simultanea .

Di rimando le impugnazioni successive alla prima assumono necessariamente carattere “incidentale”, siano esse impugnazioni “tipiche” (proposte, cioè, contro l'appellante principale) ovvero impugnazioni “autonome” (dirette a tutelare un interesse del proponente che non nasce dall'impugnazione principale ma per un capo autonomo e diverso della domanda), solo il tempo costituendo criterio per distinguere tra appello principale ed appello incidentale.

Principi –questi- tutti pacificamente applicabili al rito tributario che ammette anche l'appello incidentale tardivo (art.343 cpc), ritenendosi che l'art.54 del Dlgs 546/92 non contenga alcuna limitazione sul contenuto di tale strumento di difesa⁴⁷.

11. LA SENTENZA E L'INIBITORIA PROCESSUALE

La novella del cpc interviene a rendere più snella la struttura della sentenza.

L'art.142 cpc, individuando i contenuti indispensabili della decisione, specifica al n° 4 come la sentenza debba riportare “la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione” sottraendo alle incombenze del giudice quella di riassumere lo svolgimento del processo attraverso gli atti difensivi delle parti (come era previsto nel testo previgente) ed invitandolo a soffermarsi sulla *ratio decidendi* da esplicitare in maniera il più possibile sobria e sintetica.

La disposizione va correlata con l'art.118 att.cpc (pure novellato) che spiega che cosa si intende per succinta esposizione riferendola ai fatti rilevanti della causa ed alle ragioni giuridiche della decisione anche con riferimento a precedenti conformi.

La norma non è tecnicamente operativa nell'immediato in quanto la struttura della sentenza è ancora regolata dall'art.36 del Dlgs 546/92 modulato sul previgente testo del cpc ma la prassi dovrebbe consigliare a servirsene da subito per eliminare i ridondanti resoconti storici della vicenda in tutti i suoi passaggi accertativi e contestativi che caratterizza molte sentenze tributarie,

(47) Cass. 1108/08

consentendo così al giudice di dedicarsi con più vigore alla motivazione una volta disimpegnatosi dalla parte “fattuale”.

I fatti processuali di rilievo dovranno essere solo richiamati nel corpo della motivazione e nella misura in cui abbiano “effettiva attinenza” con le questioni da decidere.

Naturalmente la concisione della motivazione deve evitare l’ “eccesso” e non dovrà essere impiegata in maniera tale da impedire l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni che stanno a fondamento del dispositivo, così come una motivazione “*per relationem*” che faccia proprie le argomentazioni del giudice *a quo*, dovrà comunque esprimere le ragioni della conferma della pronuncia, in modo che il percorso argomentativo risulti sempre appagante e corretto.

Nel contenzioso tributario l'art. 35 III comma, ultimo periodo, del Dlgs 546/92 esclude l'ammissibilità di sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande.

Regola a valere tuttora che costituisce una deroga rispetto al regime previsto per il processo civile dall'art. 279 cpc ed è giustificata dall'esigenza di evitare gl'inconvenienti cui il frazionamento del giudizio dà generalmente luogo anche nel processo civile, avuto specifico riguardo alla struttura del processo tributario ed al sistema della riscossione frazionata dei tributi, con i quali l'istituto della sentenza non definitiva verrebbero inevitabilmente a confliggere⁴⁸.

La esecuzione della sentenza di I grado (come pure quella di appello) non è in linea di principio sospendibile per cui non è consentito far ricorso alla inibitoria processuale prevista dalle regole di procedura civile al ricorrere del duplice presupposto del *fumus* e del *periculum*.

La Corte Costituzionale ha sul punto precisato che nell'ambito del contenzioso tributario costituisce oggetto della sospensione cautelare l'efficacia del provvedimento impositivo di cui all'impugnazione e non quella della sentenza del giudice di prime cure che ha rigettato il ricorso del contribuente⁴⁹.

(48) Cass. 7909/07

(49) Corte Cost. ord. 119/07

Del resto le impugnazioni nel contenzioso tributario rimandano alla disciplina del capo I del titolo II (artt.323-338 cpc) ma l'art.49 del Dlgs 546/92 esclude espressamente l'applicazione all'art.337 cpc che richiama le disposizioni sulla sospensione della sentenza di I grado(art.283 cpc), di II grado (art.373 cpc), nella revocazione e nell'opposizione di terzo (artt.401 e 407 cpc).

L'unica sospensione prevista nel contenzioso tributario dovrebbe dunque rimaner limitata all'atto impugnato (o meglio ai suoi *effetti esecutivi* espressi dal ruolo non essendovi *attualità di pregiudizio* negli atti accertativi e/o liquidatori, almeno fino a quando non entrerà a regime la disposizione sull'*esecutività immediata* degli avvisi di accertamento ed atti consequenziali prevista dal 1° luglio 2011 ex art.28 della L.122/2010-c.d.*manovra correttiva*) nella ipotesi ordinaria(art.47 Dlgs 546/92), in quella comunitaria concernente il recupero degli aiuti di Stato (art.47 bis) nonché per le determinazioni/decisioni afferenti i prelievi doganali quali *risorse proprie* della Comunità (art. 244 del Codice doganale Comunitario secondo l'interpretazione "adeguatrice" datane dalla Corte di Giustizia⁵⁰).

La Corte Costituzionale ha –peraltro-recentemente operato un *revirement* sulla questione della (negata) sospensibilità delle sentenze tributarie incidentalmente argomentando che l'art.49 Dlgs 546/92 in realtà non costituisce ostacolo normativo all'applicazione dell'art.337 cpc al processo tributario, il contenuto di tale disposizione essendo costituito da una *regola* (l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione) e da una *eccezione* (salve le disposizioni degli artt.283,373,401 e 407 cpc) sicché l'inapplicabilità della "regola" –a dire dei giudici della Consulta -non comporterebbe necessariamente l'inapplicabilità anche delle correlate "eccezioni"⁵¹.

La sospensione dell'atto impositivo è allo stato prevista solo in I grado laddove per gli atti sanzionatori può invece essere reiterata in appello (art.19 Dlgs 472/97).

Ancorché nell'un caso debba essere salvaguardata la riscossione frazionata dei tributi contestati in pendenza del processo ed in relazione ad i suoi esiti (art.68 del Dlgs 546/92) non sembra che tale *ratio* sia da sola sufficiente a giustificare una disparità di tutela giurisdizionale (in cui rientra a pieno titolo

(50) Corte di Giustizia, sent. 11/1/2001 C-222/99/Siples

(51) Corte Cost. 217/10

quella cautelare) rispetto all'impianto sanzionatorio.

Sarebbe pertanto opportuno riformare il capo II sul procedimento cautelare da estendere alle fasi di gravame con possibile arresto dell'esecutività dell'atto fiscale-al ricorrere dei menzionati presupposti-anche in caso di rigetto del ricorso di I grado fino alla decisione sull'appello.

12. I TERMINI

I termini di impugnazione della sentenza tributaria sono fissati dall'art.51 del Dlgs 546/92 in 60 giorni per l'appello, il ricorso in cassazione e la revocazione.

Si tratta del c.d. *termine breve* (decorrente dalla notifica o dalla insorgenza degli eventi revocatori indicati nell'art.64).

A tale termine si contrappone il *termine lungo* di un anno che decorre (quando nessuna delle parti provveda alla notificazione) dalla pubblicazione della sentenza, trascorso il quale si decade dall'impugnazione.

Il termine annuale stabilito dall'art.327 cpc ed espressamente richiamato dall'art.38 del Dlgs 546/92 è soggetto -ex art.1 L.742/69- alla sospensione di diritto nel periodo feriale dal 1 agosto al 15 settembre (allungandosi così il termine ad 1 anno e 46 giorni) e detta sospensione è destinata ad operare due volte ogni qual volta, dopo una prima sospensione, il termine non sia decorso interamente al sopraggiungere del successivo periodo⁵².

Il rinnovato art.327 cpc-ispirato a quella *ratio* acceleratoria della quale si è fatto portavoce il legislatore della L.69/09 che ha praticamente dimezzato tutti i previgenti termini processuali- ha ridotto tale termine a 6 mesi impedendo-tra l'altro-il verificarsi del "doppio computo" del periodo feriale. Si tratta di disposizione applicabile anche al processo tributario tenuto presente -per il *dies ad quem* -che a sensi dell'art.155 cpc la proroga di diritto della scadenza festiva al giorno successivo non festivo vale anche per il sabato (regola questa applicabile -ex art.58 III comma della L.69/09- a tutti i procedimenti pendenti all'1.3.2006, data di decorrenza in allora indicata dalla L.263/05).

Parimenti applicabile al rito tributario è la *rimessione in termini* quale "rimedio generale" introdotto dalla novella che ha ampliato la portata

(52) Cass. 24816/05

dell'art.184 bis (abrogato) attraverso la riformulazione dell'art.153 II comma cpc sulla improrogabilità dei termini perentori, consentendo sempre la *restituito in integrum* allorché la parte incorsa nella decadenza dimostri che la perdita del termine è avvenuta per causa a lei non imputabile.

La valenza globale dell'istituto così come configurato fa sì che esso sia perciò destinato ad operare senza limiti, anche con riferimento ai “poteri impugnatori”, rispetto cioè a situazioni “esterne” alla trattazione della lite a superamento di ogni indirizzo contrario⁵³.

Da tempo, comunque, nelle controversie tributarie è stato dato accesso all'*errore scusabile*: così nel caso del contribuente che abbia notificato l'atto di riassunzione ad un organo diverso (Agenzia fiscale) da quello che è stato parte del rapporto tributario poi divenuto incompetente per effetto di un atto interno di organizzazione amministrativa⁵⁴ ovvero nel caso in cui l'atto impugnato abbia indicato il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere in modo erroneo o –addirittura- omettendo qualsiasi indicazione, tanto facultando l'interessato a riproporre il ricorso all'organo competente nel termine prorogato o a non far neppure decorrere quel termine⁵⁵.

Alla luce del principio costituzionale del giusto processo, è stato persino riconosciuto valore esimente all'*overruling* attribuendosi rilevanza –ai fini della rimessione in termini– all'errore della parte la quale abbia proposto un atto processuale facendo affidamento su una consolidata giurisprudenza di legittimità sulle norme regolatrici del procedimento, successivamente travolta da un mutamento di orientamento interpretativo⁵⁶.

Relazione tenuta in occasione dei Corsi di Montecatini 22 ottobre 2009, Milano 30 aprile 2010 e Sirmione 11 settembre 2010.

(53) Cass. 29779/08 e Cass. ord. 26065/09

(54) Cass. 3559/09

(55) Cass. 9947/09 e Cass. 17209/09

(56) Cass. ord. 14627/2010

Dott. Domenico CHINDEMI
Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

***Tecnica di redazione della sentenza tributaria alla luce della recente
novella del cpc***

Sommario:

- 1) Applicabilità al giudizio tributario delle norme in tema di motivazione della sentenza contenute nella novella n. 69/2009
- 2) "Svolgimento del processo"
- 3) La motivazione della sentenza nel processo tributario
- 4) Motivazione "per relationem"
- 5) Vizi della motivazione
- 6) Ordine logico di esame delle domande
- 7) Le spese del giudizio

**1. APPLICABILITÀ AL GIUDIZIO TRIBUTARIO DELLE NORME
IN TEMA DI MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA CONTENUTE
NELLA NOVELLA N. 69/2009**

La Legge n. 69 del 18.6.2009 contiene importanti innovazioni per quanto riguarda sia la tecnica di redazione della sentenza civile, sia il suo contenuto, con particolare riguardo all'obbligo, per il giudice, di citare i precedenti.

In forza del richiamo contenuto nell'art. 1, comma secondo, D.lgs. 546/92 ("i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile"), occorre verificare se le novità della riforma del codice processuale civile concernenti la motivazione della sentenza, anche con riferimento alle spese processuali, trovano applicazione nel giudizio di merito tributario.

L'art. 36 del D.lgs 546/92 stabilisce il contenuto della sentenza, prevedendo che:

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

2. La sentenza deve contenere:

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

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

L'art. 132, n. 4, c.p.c. prevede che sentenza civile contenga non più *“la concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei motivi in fatto e in diritto della decisione”*, bensì *“la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione”* non richiedendosi più, quindi, la *“concisa esposizione dello svolgimento del processo”*.

Poiché, tuttavia, l'art. 36, comma 1, n. 2, D.lgs. 546/1)2 non modificata o allegata, continua a prevedere *“concisa esposizione dello svolgimento del processo”*. Tale norma continua a trovare applicazione nel processo tributario.

Deve, tuttavia, trattarsi di *concisa esposizione* e non, come spesso capita di osservare, di una analitica disamina di tutto quanto contenuto nel provvedimento impugnato e del contenuto delle memorie presentate.

Occorre, tuttavia, rilevare anche la modifica del primo comma dell'articolo 118, disp. att, c.p.c. secondo cui *“la motivazione della sentenza di cui all'articolo 132, secondo comma, numero 4) del codice consiste nella succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a precedenti conformi”* e il nuovo articolo 360 bis che prescrive, tra le ipotesi di inammissibilità del ricorso per cassazione, il caso in cui il provvedimento impugnato abbia deciso *“le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte”*.

Tale normativa appare compatibile con il giudizio tributario, anche con riferimento al giudizio di Cassazione, relativamente al quale, il comma 2, dell'art. 62 D.lgs. 546/92 prevede che *“al ricorso per cassazione ed al relativo*

procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto”.

È, quindi, applicabile al giudizio tributario, l'art. 118, disp. att., c.p.c. con riferimento all'obbligo - tale deve ritenersi, nonostante la “congiunzione coordinante” “anche” - di citare i precedenti conformi.

Che si tratti di un obbligo si evince dalla possibilità che il giudice aveva, anche prima della novella, di citare la giurisprudenza di riferimento nonché dalla giustificazione razionale della sentenza “succinta” o semplificata che consente dal richiamo alla giurisprudenza conforme di risalire alla pronuncia giustificativa della decisione senza necessità di ulteriore motivazione.

Ovviamente potrà essere anche indicata in sentenza la giurisprudenza “difforme”, purché sia chiaro, ma, in tal caso, occorre una specifica motivazione al riguardo, per quale ragioni il giudice ha ritenuto di adeguarsi alla giurisprudenza conforme.

Per giurisprudenza conforme deve ritenersi quella della Suprema Corte, stante la funzione di nomofilachia che riveste tale giurisprudenza e la facilità di reperimento delle sentenze, diffuse nel sito della Cassazione, su *Itali-giure.web*, su tutte le riviste telematiche e cartacee e facilmente reperibili sul web digitando il numero della sentenza e la parola Cassazione, consentendo anche al contribuente, destinatario della sentenza, di rendersi conto del contenuto della pronuncia richiamata a sostegno della decisione.

Sarà, ovviamente, anche possibile far riferimento alla giurisprudenza di merito, ma in tale ultimo caso, non sarà sufficiente il riferimento alla sentenza, ma dovrà essere indicata anche la massima o il principio affermato a cui il giudice tributario intende far riferimento, ove non sia conforme alla giurisprudenza di legittimità citata.

Il richiamo ai precedenti ha valore solo a condizione che questi siano specificamente e puntualmente individuati, in modo da risultare conoscibili e verificabili per le parti e per il giudice di grado successivo.

Si tratta di un primo tentativo di avvicinare la nostra giurisprudenza al modello anglosassone.

Il mancato richiamo ai precedenti giurisprudenziali conformi non è, tuttavia, requisito di validità della sentenza, non trattandosi di una causa di nullità prevista dalla legge, tuttavia, potrebbe comportare sanzioni disciplinari per il giudice che violi sistematicamente tale prescrizione, nel caso adotti anche la “succinta” motivazione e considerato che anche con riferimento al ricorso per Cassazione relativo alle sentenze delle Commissioni tributarie, occorrerà il richiamo a precedenti giurisprudenziali difformi dalla pronuncia impugnata.

La “succinta” esposizione dei fatti e delle ragioni di diritto deve consentire, comunque, al difensore ed alla parte di “cettare” la *ratio decidendi* del giudice, anche al fine di poter proporre i motivi di appello al giudice.

Trova anche applicazione al processo tributario l'ultimo comma dell'art. 118 disp; Att. c.p.c. che statuisce che *“nel caso di domande manifestamente fondate o infondate la sentenza è succintamente motivata e la motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo, ovvero, se del caso, a un precedente conforme di una giurisdizione superiore”*.

2. "SVOLGIMENTO DEL PROCESSO"

Lo **svolgimento del processo**, ancora necessario nel giudizio tributario, essendo espressamente previsto dal n. 3 del secondo comma dell'art. 36, D.lgs. 546/92, deve essere conciso, avendo funzione informativa-descrittiva per permettere di individuare i soggetti, le domande e le eccezioni, l'attività istruttoria svolta e le vicende rilevanti della causa.

Non è necessario riportare il numero del provvedimento impugnato e la data della sua emissione a meno che non sia oggetto di attenzione per vari motivi (decadenza, prescrizione), riportando sinteticamente e gradatamente gli elementi di fatto e le questioni di diritto.

Generalmente, ma non necessariamente, viene usato l’*“imperfetto”*.

Sono enucleabili diverse tecniche di esposizione dei fatti:

a) **analitica diretta**: con esposizione delle versioni di entrambe le parti, delle risultanze probatorie e della versione ritenuta attendibile dal giudice

sulla base delle fonti probatorie;

b) **analitica inversa**: versione ritenuta attendibile dal giudice e critica della versione dell'altra;

c) **sintetica**: versione ritenuta attendibile dal giudice;

d) **sintetica argomentata**: versione ritenuta attendibile dal giudice con indicazione, nei vari passaggi, delle specifiche fonti probatorie.

3. LA MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

La motivazione della sentenza tributaria ne costituisce la *ratio decidendi* ed è la rappresentazione e documentazione dell'iter logico-argomentativo seguito dal giudice per giungere alla decisione e consiste nell'esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione (art. 118, 1° comma, disp. att. c.p.c.).

Il riferimento ai precedenti conformi costituisce, alla luce della novella (l. n. 69/09), motivazione sufficiente, purché, tuttavia, la sentenza richiamata contenga la completa affermazione del principio di diritto, accompagnata dall'enunciazione della ragioni invocate a sostegno della scelta interpretativa.

La motivazione del provvedimento tende alla persuasione, prospettando la soluzione più probabile, e dunque più accettabile, attraverso un ragionamento giuridico di tipo **logico-argomentativo-deduttivo** che consiste nell'esposizione delle ragioni logico-giuridiche della decisione, rispettando i canoni dell'**ordine espositivo**, della **concisione**, della **sufficienza** e **logicità**.

Lo sviluppo della motivazione è determinato dalla natura e dal contenuto della decisione; occorre esaminare i motivi di ricorso secondo la sequenza logica prospettata dalle parti, a meno che non si ravvisi la necessità di esaminare, preliminarmente, una questione, pregiudiziale, preliminare o assorbente, in ordine logico, delle altre, ricostruendo i fatti in base alle risultanze istruttorie esponendo gli argomenti di diritto che sorreggono la decisione.

Vanno, in base a tale ordine logico, trattate prima le questioni pregiudiziali proposte dalle parti o rilevabili d'ufficio e quindi il merito della causa. Anche nel giudizio tributario la forma della sentenza è prescritta per i

provvedimenti che assolvono funzione decisoria, mentre ordinanza e decreto hanno di regola funzione ordinatoria e non decisoria (l'ordinanza è sempre pronunciata nel contraddittorio delle parti).

La qualificazione del provvedimento va, comunque, desunta non dalla forma ma dalla natura sostanziale del provvedimento a contenuto decisorio.

Ai sensi dell'art. 111, 6° comma, Cost, tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati e la relativa motivazione deve essere “sufficiente”, nel senso di consentire di capire le ragioni della decisione ed esercitare il diritto di impugnazione attraverso il controllo logico-giuridico da parte del giudice dell'impugnazione sul ragionamento che ha condotto alla decisione (con riferimento all'interpretazione delle norme, alla valutazione delle prove, etc.), considerando che è previsto il ricorso per Cassazione in caso di “omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio”, art. 360, n. 5 c.p.c.

La motivazione in diritto richiede l'espressa enunciazione delle norme di legge, processuali e sostanziali, e dei principi di diritto applicati nella qualificazione dei fatti e nella formulazione della decisione (art. 118, disp. art. c.p.c.).

Il giudice, in base al principio “*iura novit curia*” non è vincolato all'esame delle sole disposizioni richiamate dalle parti, ma deve invece ricostruire la norma utilizzando tutte le disposizioni dell'ordinamento astrattamente riferibili alla fattispecie concreta.

La motivazione si sostanzia in un **sillogismo**, in cui la premessa maggiore è data dalla fattispecie astratta prevista dalla norma giuridica, la premessa minore è rappresentata dalla fattispecie concreta e la conclusione è costituita dal dispositivo, con cui si ha l'applicazione della norma di diritto al fatto.

Un diverso metodo di motivazione fa riferimento alla:

- a) tesi, cioè alla versione di una parte,
- b) antitesi, cioè versione della controparte,
- c) sintesi, cioè valutazioni conclusive del giudice.

L'interpretazione della norma giuridica deve essere sorretta

dall'argomentazione che giustifica la soluzione prescelta, affinché il precetto divenga regola applicata dal giudice.

Vi sono due diverse tecniche di motivazione che possono essere utilizzate dal giudice tributario:

1) motivazione c.d. **attendu** (motivazione alla francese): un solo periodo suddiviso in una pluralità di proposizioni (una per ogni questione esaminata) sorrette da un verbo al participio passato (es. *considerato, ritenuto, rilevato, osservato ecc*), sino al dispositivo. Viene utilizzata quasi esclusivamente per le ordinanze ed i decreti.

2) motivazione c.d. discorsiva: prevede la esposizione degli argomenti, articolata in più periodi. Costituisce il modello seguito in via prevalente.

Per il principio di sufficienza della motivazione, la lettura della stessa deve permettere di comprendere l'intera vicenda processuale senza che sia necessario leggere altri atti (Cass. 20.11.2000, n. 14966).

Sussiste l'obbligo del giudice tributario di rendere manifesto l'iter in forza del quale è pervenuto a una determinata conclusione (Cass. 15.3. 2002, n. 3868, Cass. 14.4. 2000, n. 4891).

Vanno espone fedelmente le distinte prospettazioni delle parti e gli argomenti a sostegno delle rispettive richieste.

La Commissione dovrà, quindi, procedere ad una valutazione critica comparata, precisando le ragioni di prevalenza dell'una o dell'altra tesi o i motivi che inducono a ricostruire diversamente i fatti, senza che sia però necessaria la specifica confutazione di tutte le prospettazioni di parte che non vengono accolte.

Il giudice del merito è, infatti, libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove o risultanze di prove che ritenga più attendibili ed idonee alla formazione dello stesso, essendo sufficiente, al fine della congruità della motivazione del relativo apprezzamento, che da questa risulti che il convincimento si sia realizzato attraverso una valutazione dei vari elementi probatori acquisiti, considerati nel loro complesso, pur senza un'esplicita confutazione degli altri elementi non menzionati o non accolti, anche se allegati, purché risulti logico e coerente il valore preminente attribuito, sia pure per

implicito, a quelli utilizzati. (Cass. 10.5.2002, n. 6765, Cass. 10.5.2000, n. 6023, Cass. 30.3.2000, n. 3904).

È devoluta alla Commissione l'individuazione delle fonti del proprio convincimento, e pertanto anche la valutazione delle prove, il controllo della loro attendibilità e concludenza, la scelta, fra le risultanze istruttorie, di quelle ritenute idonee ad acclarare i fatti oggetto della controversia, privilegiando in via logica taluni mezzi di prova e disattendendone altri, in ragione del loro diverso spessore probatorio, con l'unico limite della adeguata e congrua motivazione del criterio adottato; conseguentemente, ai fini di una corretta decisione, il giudice non è tenuto a valutare analiticamente tutte le risultanze processuali, ne' a confutare singolarmente le argomentazioni prospettate dalle parti, essendo invece sufficiente che egli, dopo averle vagliate nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il suo convincimento e l'iter seguito nella valutazione degli stessi e per le proprie conclusioni, implicitamente disattendendo quelli logicamente incompatibili con la decisione adottata (Cass. 18.3.2003, n. 3989; Cass. 6.9.1995, n. 9384).

La motivazione può anche essere **implicita**, o **superflua con riferimento** alle domande assorbite o perché consegue logicamente alla motivazione esplicita (Cass. 10.5.2002, n. 6765, Cass. 2.8.2001, n. 10569, Cass. 22.2.2001, n. 2602).

La Suprema Corte ritiene ammissibile anche la **motivazione alternativa** che si fonda su due autonome *rationes decidentis*, con distinte argomentazioni sufficienti a sorreggere la decisione del giudice di merito, il quale, dopo aver aderito ad una prima ragione di decisione, esamini ed accolga anche una seconda ragione, al fine di sostenere la decisione anche nel caso in cui la prima possa risultare erronea (Cass. 7.11.2005, n. 21490).

Si ha doppia motivazione, ad esempio, se la Commissione dopo aver respinto la domanda, decidendo una questione preliminare di merito (es. prescrizione), proceda oltre nella motivazione, argomentando autonomamente sull'infondatezza della domanda anche riguardo agli altri profili di merito relativi alla negazione del fatto costitutivo del diritto (v. Cass. 8.6.2001, n. 7809). (v. Cass. 21.6.1999, n. 6240).

In tal caso l'impugnazione in sede di legittimità di una decisione di

merito che si fonda su distinte e autonome “rationes decidendi”, autonome l'una dall'altra e ciascuna sufficiente, da sola, a sorreggerla, è meritevole di ingresso solo se risulta articolata in uno spettro di censure che investano utilmente tutti gli ordini di ragioni esposte nella sentenza, atteso che la eventuale fondatezza del motivo dedotto con riferimento a una sola parte delle ragioni della decisione non porterebbe alla cassazione della sentenza, che rimarrebbe ferma sulla base dell'argomento non censurato (Cass. 26.07.2005, n. 15607; Cass. 19.3.2002, n. 3965).

Peraltro una volta rigettato il motivo di ricorso avverso la prima delle rationes decidendi, il motivo di ricorso avverso la seconda ragione diventa inammissibile per carenza di interesse. Infatti va osservato che, in tema di ricorso per Cassazione, qualora la decisione impugnata si fondi su una pluralità di ragioni, tra loro distinte ed autonome, e singolarmente idonee a sorreggerla sul piano logico e giuridico, la ritenuta infondatezza delle censure mosse ad una delle “rationes decidendi” rende inammissibili, per sopravvenuto difetto di interesse, le censure relative alle altre ragioni esplicitamente fatte oggetto di doglianza, in quanto queste ultime non potrebbero comunque condurre, stante l'intervenuta definitività delle altre, all'annullamento della decisione stessa. Il ricorso va dichiarato inammissibile (Cass. 29.03.2004, n. 6199).

Vanno sempre evitati gli “**obiter dicta**” in forza dei principi della concisione e dell'esposizione dei soli fatti rilevanti (art. 132 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c.), che si sostanziano in **valutazioni** esposte incidentalmente ed occasionalmente senza una specifica rilevanza nel caso deciso, e che restano estranei alla *ratio decidendi*.

Sono, quindi, privi di efficacia vincolante, trattandosi di principi e questioni eccedenti la necessità logico-giuridica della decisione, non aventi rilevanza specifica nel caso deciso (Cass. 21.6.1999, n. 6277, Cass. 8.10.1997, n. 9775, Cass. 27.5.1997, n. 4686).

L'autorità del giudicato, ai sensi dell'art. 2909 cod. civ., è oggettivamente circoscritta, in relazione alla funzione della pronunzia giudiziale diretta a dirimere la lite, dai limiti delle domande reciprocamente proposte dalle parti. Essa non si estende pertanto alle affermazioni che eccedono le necessità logico - giuridiche della decisione e che costituiscono pertanto espressione di un “obiter dictum”, come tale non vincolante.

Il giudicato si forma, infatti, sull'affermazione (o negazione) del bene della vita controverso, sugli accertamenti logicamente preliminari e indispensabili ai fini del “decisum”, quelli cioè che si presentano come la premessa indefettibile della pronuncia, mentre non comprende le enunciazioni puramente incidentali e in genere le considerazioni estranee alla controversia e prive di relazione causale col “decisum” (Cass. 27.04.2001, n. 6088; Cass. 8.10.1997, n. 9775).

La Commissione tributaria deve, comunque, pronunciarsi su tutte le domande proposte dalle parti, in forza del principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato ex art. 112 c.p.c., considerando che le conclusioni possono soltanto essere ridotte.

L'Amministrazione finanziaria ha il dovere di specificare “*ab origine*” la propria pretesa, mentre il giudice deve attenersi a quanto dichiarato dal contribuente e a quanto accertato dall'Amministrazione avendo, lo stesso, un potere alquanto limitato sull'accertamento. Non sussiste in ogni caso la possibilità di effettuare valutazioni equitative (Cass., sez. trib., n. 19079/2009).

L'indicazione delle **fonti probatorie** può avvenire in vari modi:

- a) tra parentesi, in modo incidentale (al termine o nel corso di un periodo);
- b) in un apposito paragrafo successivo ad ogni frammento espositivo del fatto;
- c) in un unico paragrafo di chiusura al termine di tutta la narrazione.

La scelta dell'estensore della sentenza prevista nell'articolo 276 ultimo comma del codice è fatta dal presidente tra i componenti il collegio che hanno espresso voto conforme alla decisione e generalmente è redatta dal relatore (art. 118, 5° comma, disp. att. c.p.c.).

L'estensore della sentenza tributaria deve redigerla considerando che i destinatari della stessa sono le parti e i loro difensori, qualificati “assistenti” nel giudizio tributario, tenendo anche conto che è comunque rivolta anche ai giudici superiori, che dovranno valutarla, e il cui orientamento va tenuto in considerazione, sia per adeguarsi ad esso sia per dissentire motivatamente.

La Commissione deve fornire una giustificazione adeguata, convincente ed esauriente del proprio convincimento, dimostrandone il fondamento in base ai criteri razionali della logica e dell'esperienza, potendo l'omessa motivazione riguardare una questione decisiva concernente un fatto determinante (o una prova o istanza istruttoria) che, se valutato, avrebbe potuto portare ad una diversa decisione; mentre il vizio non ricorre nel caso di valutazione delle risultanze probatorie in senso difforme da quello preteso dalla parte.

4. MOTIVAZIONE "PER RELATIONEM"

La motivazione di una sentenza può essere redatta, per relationem rispetto ad altra sentenza, purché la motivazione stessa non si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento: occorre che vengano riprodotti i contenuti mutuati, e che questi diventino oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa (anche se connessa) causa sub iudice, in maniera da consentire poi anche la verifica della compatibilità logico-giuridica dell'innesto (Cass., SS.LJU., 4.06.2008, n. 14814).

La motivazione per relationem è legittima quando: 1) faccia riferimento, recettizio o di semplice rinvio, a un legittimo atto del procedimento, la cui motivazione risulti congrua rispetto all'esigenza di giustificazione propria del provvedimento di destinazione; 2) fornisca la dimostrazione che il giudice ha preso cognizione del contenuto sostanziale delle ragioni del provvedimento di riferimento e le abbia meditate e ritenute coerenti con la sua decisione; 3) l'atto di riferimento, quando non venga allegato o trascritto nel provvedimento da motivare, sia conosciuto dall'interessato o almeno ostensibile, quanto meno al momento in cui si renda attuale l'esercizio della facoltà di valutazione, di critica ed, eventualmente, di gravame e, conseguentemente, di controllo dell'organo della valutazione o dell'impugnazione (Cass. pen. Sez. Un., 21.6.2000, n. 17 - dep. 21.09.2000).

Invece, in tema di accertamento del reddito dei soci di società di persone, la produzione in giudizio di sentenza passata in giudicato che non abbia efficacia vincolante nei confronti del contribuente ricorrente a causa dei limiti soggettivi del giudicato, in quanto riguardante un accertamento giudiziale svolto nei confronti esclusivi della società o di un altro socio, comporta che il contenuto della stessa deve formare oggetto di autonoma valutazione e di specifica motivazione, come accade per qualsiasi documento rilevante, con

conseguente esclusione della possibilità della mera motivazione “*per relationem*” (Cass. 18.05.2009, n. 11459, Cass. 22.09.2003, n. 13990).

Nella ipotesi in cui il giudizio relativo al reddito di partecipazione di un socio sia stato separatamente instaurato e trattato rispetto al giudizio attinente all'accertamento del reddito della società, l'indipendenza dei due processi rende necessario che la sentenza pronunciata nel giudizio concernente il reddito del socio, pur se legata da un nesso di consequenzialità a quella inerente al ricorso proposto dalla società, contenga tutti gli elementi essenziali in ordine allo svolgimento del processo ed ai motivi in fatto e in diritto della decisione, senza che il giudice possa limitarsi ad un mero rinvio alla motivazione della sentenza relativa alla società (Cass. 5.08.2002, n. 11677).

Va, quindi, dichiarata la nullità della sentenza resa dalla Commissione Tributaria Regionale che, decidendo sull'appello del socio avverso la pronuncia riguardante il reddito di partecipazione, si limiti a rinviare alle argomentazioni svolte nella sentenza emessa sull'appello proposto dalla società contro la decisione relativa all'accertamento del maggior reddito societario.

Può essere adoperata la motivazione “*per relationem*” anche con riferimento alla relazione del consulente tecnico d'ufficio.

Il giudice deve verificare l'iter logico seguito dal c.t.u. e la corretta rilevazione dell'oggetto dell'accertamento, valutando la consequenzialità tra le premesse dell'indagine, le valutazioni operate dal consulente e le conclusioni assunte, correggendo gli errori di impostazione logica e le incongruenze argomentative.

Le valutazioni espresse dal c.t.u. non hanno efficacia vincolante per il giudice, che può legittimamente disattenderle attraverso una valutazione critica che sia ancorata alle risultanze processuali e risulti congruente e logicamente motivata, dovendo indicare in particolare gli elementi di cui si è avvalso per ritenere erronei gli argomenti sui quali il consulente si è basato, ovvero gli elementi probatori, i criteri di valutazione e gli argomenti logico - giuridici per addivenire alla decisione contrastante con il parere del c.t.u. (v. Cass. 14.1.1999, n. 333).

Ove la Commissione disattenda le valutazioni espresse dal c.t.u., è

tenuta, quindi, ad una valutazione critica che sia ancorata alle risultanze processuali e risulti congruente e logicamente motivata (Cass. 10.10.2000, n. 13468).

Nel diverso caso, in cui, invece, la Commissione ritenga di accogliere le valutazioni del ctu, riportandosi alle motivazioni della relazione di consulenza, occorre individuare i limiti di tale riferimento.

La Commissione non è tenuta a giustificare diffusamente le ragioni della propria adesione alle conclusioni del consulente tecnico d'ufficio, ove manchino contrarie argomentazioni delle parti o esse non siano specifiche, potendo, in tal caso, limitarsi a riconoscere quelle conclusioni come giustificate dalle indagini svolte dall'esperto e dalle spiegazioni contenute nella relativa relazione; non può, invece, esimersi da una più puntuale motivazione, allorché le critiche mosse alla consulenza siano specifiche e tali, se fondate, da condurre ad una decisione diversa da quella adottata. (Cass. 27.02.2009, n. 4850; Cass. 9.01.2009, n. 282; Cass. 24.04.2008, n. 10688; Cass. 13.12.2006, n. 26694; Cass. 11.3.2002, n. 3492).

5. VIZI DELLA MOTIVAZIONE

L'omessa pronuncia riguarda il mancato esame di una domanda; occorre distinguere tale vizio dalla omessa motivazione “*tout court*” della sentenza che consiste nella assenza radicale di ogni argomentazione, che costituisce vizio della sentenza-atto, ai sensi dell'art. 360 n. 4) c.p.c. e dalla motivazione meramente apparente che si ravvisa quando vi sono delle argomentazioni del tutto inidonee a rivelare le ragioni della decisione che non consentono l'identificazione dell'iter logico seguito dalla Commissione per giungere alla conclusione fatta propria nel dispositivo o che si risolve in espressioni assolutamente generiche e prive di qualsiasi riferimento ai motivi del contendere, tali da non consentire di comprendere la ratio decidendi seguita dal giudice (Cass., 29.03.2003, n. 4842; Cass. 21.11.2002, n. 16396).

Occorre, anche distinguere la motivazione contraddittoria dalla motivazione insufficiente.

Nella prima la motivazione contiene affermazioni inconciliabili che si elidono reciprocamente, il vizio concerne il controllo di logicità, sulla

conformità ai canoni minimi che presidono alle categorie del ragionamento; presuppone un contrasto insanabile tra le argomentazioni addotte, tale da non consentire l'individuazione del procedimento logico-giuridico seguito.

Il vizio ricorre anche nel caso di contraddizione tra motivazione e dispositivo, che renda impossibile l'individuazione della decisione adottata.

Non è, invece, ravvisabile alcun vizio quando il giudice abbia attribuito agli elementi esaminati un valore ed un significato non conformi alle deduzioni delle parti; né quando ad argomentazioni sufficienti a sorreggere la decisione se ne aggiungano altre svolte ad abundantiam, in via subordinata.

6. ORDINE LOGICO DI ESAME DELLE DOMANDE

L'ordine logico di esame delle domande, ai sensi degli artt. 276, 2° comma, e 279 c.p.c., è il seguente:

- a) questioni concernenti la **capacità processuale** delle parti, la regolarità della loro **costituzione** e la valida **instaurazione del contraddittorio**;
- b) questioni di **giurisdizione** o di **competenza**;
- c) **questioni preliminari attinenti al processo** (es: partecipazione di altre parti al processo);
- d) **questioni preliminari di merito** (art. 187, 2° comma, c.p.c.: introdotte da un'eccezione o rilevabili d'ufficio, riguardano fatti estintivi-impeditivi del diritto azionato, la cui decisione può portare alla definizione della causa in via anticipata, senza l'esame dei fatti costitutivi della pretesa: es. c.d. carenza di legittimazione attiva o passiva; prescrizione e decadenza);
- e) il **merito** vero e proprio (che presuppone l'interpretazione e qualificazione della domanda, e l'individuazione dei fatti rilevanti, del *thema decidendum* e del *thema probandum*);
- f) riparto delle spese processuali.

Debbono essere esposte **concisamente** e in ordine le questioni discusse e decise dal collegio ed indicate le norme di legge e i principi di diritto applicati (art. 118, 2° comma, disp. art. c.p.c.); Inogni caso deve essere omessa ogni citazione di autori giuridici (art. 118, 3° comma, disp. att. c.p.c.), ma può farsi generico riferimento alla dottrina o ad autori giuridici in genere, impersonalmente.

Può **prescindersi dall'ordine logico** solo nel caso di domande

manifestamente fondate o infondate la sentenza è succintamente motivata e la motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo, ovvero, se del caso, a un precedente conforme di una giurisdizione superiore (art. 118, 4° comma, disp. att. c.p.c.).

7. LE SPESE DEL GIUDIZIO

Significative sono anche le ricadute della novella del 2009 sulla regolamentazione delle spese del giudizio tributario, accentuandosi lo sfavore per il diffuso fenomeno, soprattutto in ambito tributario, della compensazione delle spese.

L'art 15 del D.lgs. 546/92 prevede che *“La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile”*.

Il secondo comma dell'art. 92 c.p.c, a cui fa espresso riferimento l'art. 15 del D.lgs 546/92 è stato modificato dalla novella, prevedendo che *“Se vi è soccombenza reciproca o concorrono **altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione**, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti.”*

In precedenza, invece, ai fini della compensazione delle spese era sufficiente la ricorrenza di “giusti motivi” che sfuggivano a qualsiasi elencazione che non fosse meramente esemplificativa - rimessa alla valutazione discrezionale delle Commissioni tributarie.

Pertanto, anche nel giudizio tributario, oltre ai casi di soccombenza reciproca, sarà possibile disporre la compensazione totale o parziale delle spese nel solo caso di **gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione**, costituendo regola generale, ai fini della regolamentazione delle spese, il principio di soccombenza, non essendo facile individuare ragioni che, al contempo, siano gravi e eccezionali tali da giustificare la compensazione, anche parziale, delle spese e che, comunque, vanno motivate in sentenza, non bastando la mera enunciazione della ricorrenza di tali presupposti, né la tipologia di giudizio.

Resta da definire se il contrasto di giurisprudenza possa essere invocato quale motivo grave ed eccezionale o se le parti, a conoscenza di tale contrasto, non debbano sopportare il rischio della pronuncia sfavorevole.

Viene, comunque, limitato l'ambito, invero anche abbastanza ampio, di diversa regolamentazione delle spese processuali in caso di soccombenza, rendendolo eccezionale.

Il novellato art. 91, comma 1, c.p.c. prevede che il giudice, *“se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta, salvo quanto disposto dal secondo comma dell'articolo 92”*.

Occorre verificare l'applicabilità di tale norma al processo tributario.

Anche se la norma non specifica se per “proposta conciliativa” debba intendersi una proposta fatta solo dinanzi al giudice o anche una stragiudiziale, nel processo tributario.

Si ritiene che tale norma possa trovare applicazione con riferimento alla proposta transattiva avanzata con l'istanza prevista dall'art. 33, D.lgs. 546/92, ai fini della conciliazione giudiziale e sempre che la parte abbia specificato i termini della proposta conciliativa, rifiutata dalla controparte e che poi sia stata recepita dalla Commissione in sede di decisione.

La medesima applicazione trova anche nel caso di formulazione da parte della Commissione di una proposta conciliativa, rifiutata da una sola delle parti e recepita poi in sentenza.

In tali casi le spese del giudizio tributario maturate dopo tale prima udienza vanno poste a carico della parte che ha rifiutato senza giustificato motivo, la proposta transattiva di controparte o formulata dalla stessa Commissione.

Infine costituisce un argomento rilevante la possibilità di liquidare le spese processuali alle parti in mancanza di apposita notula.

Si ritiene, conformemente alla giurisprudenza della S.C., ma solo nel giudizio tributario, che la richiesta di condanna della controparte alle spese di lite deve essere accompagnata dalla “nota spesa di lite”, in cui le spese processuali devono essere riportate in modo dettagliato in apposita nota che, ai sensi dell'art. 11 disp. att. c.p.c., deve contenere, in modo distinto e specifico, gli onorari e tutti i costi sostenuti.

Questo convincimento trae argomenti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15, comma 2, che, in tema di “compensi agli incaricati di assistenza tecnica” prescrive la liquidazione “sulla base delle rispettive tariffe professionali”.

D'altronde, solo il deposito della nota spese consente al giudice una compiuta verifica degli onorari e delle spese di giudizio con specifico riferimento a vari aspetti della controversia decisa e con puntuale riferimento alle tariffe professionali (Cass. 18.01.2008, n. 1035, *contra*, ritiene liquidabili d'ufficio le spese processuali nel giudizio tributario, Cass. 11.08.2004, n. 15546).

Ai fini della liquidazione del compenso agli incaricati dell'assistenza tecnica, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il valore della lite va determinato non già in base al criterio dettato dall'art. 12, comma quinto, del D.Lgs. medesimo - che individua detto valore al diverso fine di stabilire la necessità o meno dell'assistenza tecnica -, ma sulla base di quanto previsto dalle tariffe professionali; ne consegue che, in caso di assistenza tecnica fornita da un ragioniere o perito commerciale, il valore della lite si determina, ai sensi dell'art. 47, comma terzo, lett. e, del d.P.R. 6 marzo 1997, n. 100, “in base all'importo delle imposte, tasse, contributi, pene pecuniarie, soprattasse, multe, penali, interessi che sarebbero dovuti sulla base dell'atto impugnato o in contestazione oppure dei quali è richiesto il rimborso” (Cass., 7.03.2002, n. 3355).

Le medesime considerazioni, anche per ragioni di equità e parità di trattamento, vanno affermate anche per l'agenzia delle Entrate o Ente locale, dovendosi, tuttavia chiarire se a favore di tali parti pubbliche vadano anche riconosciuti i diritti di procuratore e le spese generali.

Si ritiene di dare risposta positiva anche a tale quesito, in quanto l'art. 15, comma secondo bis, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 stabilisce che, nella liquidazione delle spese a favore dell'ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la ri-

duzione del venti per cento degli onorali di avvocato ivi previsti.

Lo specifico riferimento alle spese processuali ed alla riduzione percentuale dei soli onorali di avvocato chiarisce il diritto dell'ente alla rifusione sia dei costi affrontati, sia dei compensi spettanti per l'assistenza tecnica fornita in giudizio dai dipendenti, tra i quali la tariffa forense - approvata con D.M. 8 aprile 2004, n. 127 - comprende, oltre agli onorali, anche i diritti di procuratore (che rappresentano il compenso analitico per l'attività eminentemente formale che il professionista è legittimato a svolgere nel processo), e, ai sensi dell'art. 14 della tariffa medesima, un rimborso forfettario delle spese generali in ragione del 12,5 per cento sull'importo degli onorari e dei diritti (Cass. 14.03.2007, n. 5957; Cass.14.12.2001, n. 15858).

Il rimborso forfettario delle spese generali ai sensi dell'art. 14 delle disposizioni generali della tariffa professionale forense - costituente una componente delle spese giudiziali (Cass., lav., 7 luglio 2000, n. 91 19) -, (Cass., 2A, 23 maggio 2002 n. 7527), spetta automaticamente al professionista e, quindi, all'Amministrazione Finanziaria dello Stato resistente, anche in assenza di allegazione specifica e di espressa richiesta, dovendosi, quest'ultima, ritenere implicita nella domanda di condanna al pagamento degli onorari giudiziali (Cass. 1 1.08.2004, n. 15546).

Va anche chiarito che nel caso in cui di nota spese prodotta dal difensore, in esecuzione dell'obbligo imposto dall'art. 75, disp. att, c.p.c., di unire al fascicolo nota delle spese, indicando in modo distinto e specifico gli onorati e le spese, non è consentito al giudice disapplicare il principio dettato dall'art. 112 c.p.c. e travalicare i limiti della domanda con una loro maggiore determinazione d'ufficio sulla base degli atti di causa, ma unicamente il controllo su quali di esse non siano eventualmente dovute o non risultino congrue (Cass.14.12.2001, n. 15858).

Ulteriore questione è se sia applicabile al giudizio tributario l'art. 96 c.p.c., relativo alla responsabilità aggravata, nel caso in cui la parte abbia agito o resistito in giudizio per dolo o colpa grave.

In forza del richiamo contenuto nell'art. 1, comma secondo, D.lgs., 546/92, non si ritiene che tale norma sia incompatibile con il giudizio tributario, anche alla luce del contenimento dei ricorsi giurisdizionali.

Le condanne alle spese ed al risarcimento dei danni per responsabilità processuale aggravata, ai sensi, rispettivamente, degli artt.91 e 96 cod. proc. civ., integrando pronunce accessorie e consequenziali alla decisione della causa, presuppongono che nei confronti della parte soccombente siano state proposte ed accolte domande, eccezioni o difese, processuali o di merito.

Ai primi due commi dell'art. 96 c.p.c. (1 comma, *“Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche di ufficio, nella sentenza”*, 2 comma, *“Il giudice che accerta l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare, o trascritta domanda giudiziaria, o iscritta ipoteca giudiziale, oppure iniziata o compiuta l'esecuzione forzata, su istanza della parte danneggiata condanna al risarcimento dei danni l'attore o il creditore procedente, che ha agito senza la normale prudenza. La liquidazione dei danni è fatta a norma del comma precedente”*), la novella ha aggiunto il terzo comma (*“In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata, non inferiore a euro 1.000 e non superiore a euro 20.000”*).

Deve ritenersi che la condanna ai sensi dei primi due commi dell'art. 96 c.p.c., presupponga la prova del danno e la valutazione equitativa ove il pregiudizio non possa essere quantificato nel suo preciso ammontare, mentre l'ultimo comma, prescinde dalla prova del pregiudizio e dalla colpa grave (“in ogni caso”), presupponendo solo lo stato di soccombenza. Trattasi di un danno c.d. “punitivo” che è compatibile con il giudizio tributario.

Schema di motivazione
SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato in data __/__/__, Tizio impugnava davanti alla Commissione tributaria Provinciale di _____ l'avviso di accertamento esponendo che _____

Il ricorrente chiedeva pertanto che, accertato la illegittimità del provvedimento, l'annullamento dell'atto impugnato.

Si costituiva l'Agenzia delle entrate di ed eccepiva preliminarmente che _____

Nel merito contestava i motivi di ricorso deducendo che _____

La resistente chiedeva quindi il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Ammessa ed espletata ctu contabile, alla pubblica udienza del, senza svolgimento di ulteriore attività istruttoria, la causa passava in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e deve pertanto essere accolto.

Va preliminarmente esaminata l'eccezione di _____

L'eccezione va quindi rigettata, e si deve quindi procedere all'esame del merito della controversia.

La documentazione prodotta ha consentito di accertare la fondatezza dell'assunto del ricorrente.

Si trovano in primo luogo acquisite agli atti di causa le copie delle fatture_____

Il ricorrente ha inoltre prodotto_____

Vi è agli atti la deposizione scritta del sig., all'epoca dei fatti dipendente del ricorrente, con funzioni di contabile, il quale ha dichiarato che_____

Va osservato che l'Agenzia non ha contestato tale dichiarazione, ma ha fondato, essendo a suo carico fornire la prova della pretesa impositiva, l'avviso di accertamento su _____ non idonea a dimostrare il diritto dell'Ufficio.

Ulteriore elemento di giudizio in tal senso si può trarre da_____

Dall'esame complessivo dell'accertamento tecnico si rileva che il C.T.U. ha illustrato con chiarezza e precisione il risultato dell'indagine, esponendo le proprie valutazioni - fondate sul rilievo oggettivo dei dati raccolti - in modo congruo e corretto sia sotto il profilo logico che sotto quello tecnico-contabile, per cui_____

La domanda del contribuente va pertanto accolta, e il provvedimento annullato.

Le spese di lite, liquidate come da dispositivo, e gli oneri di C.T.U., separatamente liquidati, seguono la Soccombenza del convenuto.

P.Q.M.

1) Annulla il provvedimento impugnato

2) condanna l'Agenzia delle Entrate di... a rifondere al ricorrente le spese del giudizio, che si liquidano in complessivi euro..., di cui euro... per diritti ed euro... per onorari, oltre al rimborso spese generali, I.V.A. e C.P.A. come per legge

3) pone le spese di C.T.U., separatamente liquidate, a carico della resistente e la condanna a rifondere all'attore la somma anticipata di euro _____

Così deciso il _____

Relazione tenuta in occasione dei Corsi di Montecatini 22 ottobre 2009, Torino 8 aprile 2010, Milano 30 aprile 2010, Palermo 21 maggio 2010, Taormina 22 maggio 2010, Castelfidardo 12 giugno 2010, Sirmione 11 settembre 2010, Assisi 18 settembre 2010, Trieste 1° ottobre 2010, Venezia 2 ottobre 2010 e Caserta 29 - 30 ottobre 2010.

Dott. Enrico ALTIERI
Consigliere della Corte di Cassazione - Sez. Tributaria

***I mezzi di prova nel processo tributario con particolare riferimento
alle presunzioni***

1. LE PRESUNZIONI LEGALI IN MATERIA FISCALE

Si tratta di uno strumento generalmente ammesso: sulla sua utilizzabilità come incidente sul regime probatorio opportuno ricordare la giurisprudenza della Corte Costituzionale sull'art. 32, comma 1°, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Si può richiamare, fra le altre, la sentenza 15 giugno 2005, n. 225, nella quale la Corte ha ricordato che la presunzione ivi posta a carico del contribuente (cui spetta l'onere di provare che i movimenti dei conti correnti non afferiscono a ricavi) non opera sul piano sostanziale, e cioè della determinazione della base imponibile, non comporta violazione del principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.) in quanto in caso di accertamento induttivo si deve tener conto anche dei costi, che vanno comunque sottratti dall'ammontare dei prelievi.

**2. LE LIMITAZIONI ALL'UTILIZZO DELLE PRESUNZIONI
TRATTE DAI PRINCIPI DELL'ORDINAMENTO COMUNITARIO**

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, le autorità e i giudici nazionali hanno l'obbligo di applicare il diritto comunitario, assicurando ai soggetti dell'ordinamento le modalità di tutela affinché siano tutelati i diritti nascenti dall'ordinamento comunitario. Ove quest'ultimo non contenga una specifica disciplina in materia, tali modalità devono essere tratte dall'ordinamento nazionale, con l'osservanza dei principi di non discriminazione e di effettività. Specificamente, le modalità procedurali stabilite per l'esercizio di tali diritti non devono essere più restrittive di quelle previste per casi analoghi disciplinati dal diritto nazionale e non devono, comunque, rendere difficile o eccessivamente gravoso l'esercizio del diritto.

Si può ricordare, in proposito, la giurisprudenza della Corte in tema di rimborso della tassa di concessione governativa in materia di iscrizione di società, nella quale è stata ritenuta contraria ai detti principi la previsione di ter-

mini di decadenza più ristretti di quelli previsti nell'ordinaria disciplina dei rimborsi.

3. LA TRASLAZIONE DELL'ONERE DEL TRIBUTO COME FATTO IMPEDITIVO DEL DIRITTO AL RIMBORSO: REGIME PROBATORIO

Un caso che mi pare di particolare interesse è costituito dalla disciplina del rimborso di alcuni tributi (diritti doganali all'importazione, imposte di consumo, di fabbricazione e diritti erariali), riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili col diritto comunitario, rimborso che non poteva aver luogo quando l'amministrazione finanziaria avesse dimostrato che l'onere del tributo era stato trasferito su altro soggetto.

L'art. 29, comma 2°, della legge 29 dicembre 1990, n. 428, disponeva che i predetti tributi non potevano essere rimborsati se il relativo onere era stato trasferito su altri soggetti. La norma era stata dapprima oggetto di giudizio di costituzionalità, nella parte in cui rimetteva al soggetto che chiedeva il rimborso l'onere di provare che l'onere del tributo non era stato trasferito. La Corte Costituzionale aveva statuito che l'onere della prova incombesse, invece, all'amministrazione finanziaria.

Sull'interpretazione della norma si era, però, formato un indirizzo giurisprudenziale, culminato in alcune sentenze della Corte di Cassazione, secondo cui la prova dell'avvenuta traslazione poteva essere data anche mediante presunzioni, talvolta assai generiche, quale la constatazione che la traslazione sarebbe una regola generale nei rapporti commerciali. Tale prassi, sostenuta dalla giurisprudenza, aveva dato luogo ad una procedura d'infrazione, culminata nella sentenza della Corte di Giustizia ... secondo la quale la possibilità di provare la traslazione attraverso presunzioni costituiva un'eccessiva restrizione all'esercizio del diritto al rimborso. E' interessante notare che la Corte di Lussemburgo, nel considerare il comportamento dello Stato membro, si riferiva espressamente anche alle pronunce della Corte di Cassazione. Sulla base di tale pronuncia, la stessa Cassazione affermava la necessità di una prova non facilitata, rilevando, peraltro, che non poteva considerarsi inibita una prova per presunzioni, purchè le stesse possedessero i requisiti di cui all'art.

Il legislatore italiano, peraltro, intese risolvere il problema in modo *tranchant*, con l'art. 21 della legge 6 febbraio 2007, n. 13, il quale stabiliva che l'avvenuta traslazione non poteva «*essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni*».

4. REGIMI PRESUNTIVI E PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ

L'altra limitazione all'impiego di strumenti presuntivi deriva dal principio di proporzionalità. Secondo la giurisprudenza comunitaria lo stesso impone agli Stati membri l'obbligo di adottare le misure strettamente indispensabili per il conseguimento dei fini stabiliti dall'ordinamento comunitario, ove lo stesso non disciplini in modo preciso tali misure. Si tratta di una verifica che la Corte di Giustizia affida al giudice nazionale, verifica nella quale si pongono difficili problematiche.

Un esempio che mi pare interessante emerge dalla sentenza della Corte di Giustizia *Leur Bloem* del 17 luglio 1997 in causa C – 28/95, avente ad oggetto l'interpretazione della direttiva del Consiglio 90/434/CEE in materia di fusioni societarie. L'art. 11, n.1, lett. a), della direttiva stabilisce che possano essere disconosciute le agevolazioni fiscali per le operazioni di ristrutturazione da essa disciplinate quando le stesse abbiano come obiettivo principale la frode o l'evasione fiscale; l'effettuare un'operazione senza valide ragioni economiche « *può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali* ». Nella causa principale, instaurata dinanzi a un giudice olandese, si discuteva se uno scambio di azioni avvenuto esclusivamente al fine di attuare una compensazione orizzontale di perdite tra società all'interno di un'unione fiscale secondo la legge olandese sull'imposta sulle società costituisca una giustificazione oggettiva per lo scambio, in relazione all'art. 11 della direttiva. La Corte di Giustizia permetteva che nella specie spettava agli Stati membri predisporre le procedure interne al fine di individuare le caratteristiche di un'operazione non giustificata da valide ragioni economiche, nel rispetto del principio di proporzionalità. L'applicazione di tale principio comportava che non poteva considerarsi compatibile una norma nazionale di portata generale che escluda automaticamente talune categorie di operazioni dall'agevolazione fiscale. Pertanto, deve ritenersi necessario un esame globale della situazione, nel quale sia consentito all'interessato dare una dimostrazione delle ragioni economiche perseguite, e l'esistenza di una tale ragione non deve essere rimessa alla sola valutazione discrezionale dell'amministrazione finanziaria. Pertanto, essendo il fine della norma della direttiva quello di contrastare la frode o l'evasione, la previsione di un regime di presunzione rigido quale quello della legge fiscale olandese appariva come un mezzo sproporzionato per conseguire detto fine.

Tale principio è stato ripreso dalla giurisprudenza della Cassazione

nella ricostruzione della figura del c.d. *abuso del diritto*, nella quale incombe all'amministrazione l'onere di evidenziare la natura non adeguata al rapporto economico dell'operazione, spettando al contribuente la prova della valida ragione economica dell'operazione stessa.

Si tratta di una costruzione che si va diffondendo in tutti gli ordinamenti giuridici: così in Germania (§ 42 della legge fiscale generale, *Abgabeordnung*) e negli Stati Uniti, dove esiste una diffusa richiesta di codificazione del principio della c.d. *Economic Substance Doctrine*, secondo il quale l'amministrazione può disconoscere operazioni prive di reale sostanza economica e di ragionevole fine di profitto.

Non mi pare trascurabile il rilievo che il principio di proporzionalità, già enunciato dall'art. 5, u. c., del Trattato sulla Comunità Europea, è considerato operante anche nell'ordinamento italiano: si veda la sentenza del Consiglio di Stato 17 aprile 2007, n. 1736, in tema di sanzioni in materia di concorrenza.

5. VALENZA PROBATORIA DEGLI STUDI DI SETTORE

Un altro caso rilevante di regime presuntivo legale è costituito dalla valenza probatoria degli studi di settore e dai redditometri, e degli atti equiparati (quali i regolamenti adottati dai Comuni, ai sensi dell'art. 59, c.1°, lett. g), del d.l.vo n. 446 / 97, per determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fini della limitazione del potere di accertamento del comune ai fini dell'ICI) per i quali la giurisprudenza aveva più volte affermato trattarsi di presunzioni di natura legale.

In proposito le Sezioni Unite, con sentenza n. 26635 del 10 dicembre 2009, hanno affermato che i parametri standardizzati di accertamento hanno natura di presunzioni semplici, idonee a giustificare il ricorso a metodi di accertamento induttivi, ma non a giustificare un accertamento.

6. REGOLE GENERALI SULLA RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

In tema di prova, poi, mi pare opportuno ribadire una regola che spesso pare trascurata dalle commissioni tributarie, e cioè la rigorosa ripartizione del-

l'onere della prova, il quale grava sull'amministrazione circa l'esistenza dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria, mentre grava sul contribuente per quanto attiene ai fatti estintivi, modificativi o impeditivi dell'obbligazione, e in particolare sui fatti o situazione che danno luogo ad ipotesi di esenzione o di agevolazione. Tradotta sul versante processuale tale regola comporta che il contribuente ha l'onere di dedurre tali fatti o situazioni fin dal ricorso introduttivo.

7. LA PRESUNZIONE ASSOLUTA DI DISTRIBUZIONE AI SOCI DEGLI UTILI NON DICHIARATI DALLE SOCIETÀ DI PERSONE E APPLICAZIONE DELLA REGOLA ALLE SOCIETÀ DI CAPITALI

L'attribuzione del maggior reddito accertato nei confronti delle società di persone ai soci (art. 5, comma 1°, TUIR 917 / 86) e l'applicazione della stessa regola ai soci delle società di capitali aventi ristretta base sociale.

Spesso non si tiene presente che non si tratta di applicazione analogica o estensiva dell'art. 5, ma dell'utilizzazione della regola di esperienza che sta alla base della norma, e che cioè, ove non sia dimostrato che il maggior reddito non dichiarato ha avuto una diversa utilizzazione, deve presumersi che lo stesso sia stato distribuito ai soci. Mentre nel caso delle società di persone si tratta di un regime presuntivo legale, che non ammette prova contraria, nel caso di società di persone si tratta di una mera regola presuntiva *de facto*, la quale ammette, ovviamente, una prova contraria. Inoltre occorre ricordare, a proposito dei regimi di presunzione legale, che per gli stessi non vale il divieto del *praesumptum de praesumpto*.

8. LA PROVA DEI COSTI GENERALI RIADDEBITATI DALLA CASA MADRE ALLA STRUTTURA AVENTE SEDE IN ALTRO STATO

Nella sentenza 5926 / 09 la Cassazione ha riconosciuto il valore probatorio delle relazioni dei revisori indipendenti, considerate dalle C.T. come meri atti di parte, considerato che la certificazione dei revisori non ha ad oggetto soltanto la mera regolarità formale del bilancio e delle scritture, ma contiene un giudizio di sostanza, fra l'altro sull'efficienza e attendibilità dell'*auditing* interno. La sentenza ha, inoltre, considerato il severo regime di responsabilità civile e penale dell'attività dei revisori.

9. LE PRESUNZIONI LEGALI SUI MOVIMENTI BANCARI

Per concludere, vorrei richiamare l'attenzione sulle presunzioni stabilite dagli articoli 32 del DPR n. 600 / 73 e 51 DPR 633 / 72 in relazione ai movimenti bancari. Spesso le commissioni tributarie ignorano che si tratta di un regime di presunzione legale, sulla cui base può essere fondato un accertamento, nel quale i movimenti devono essere considerati come ricavi o corrispettivi imponibili, salva prova contraria, che incombe al contribuente. Trattandosi di presunzione legale, non opera per essa il divieto di *praesumptio de praesumpto*.

Prof. Santa MICALI
Prof. Diritto tributario Facoltà di Giurisprudenza Messina
Giudice C.T.R. Sicilia

***I mezzi di prova e l'attività istruttoria davanti alle commissioni
tributarie***

Sommario:

Premessa

- 1) L'ampia e non definita "attività istruttoria" degli Uffici in fase amministrativa.
- 2) I limiti del potere del Giudice "ai fini istruttori"
- 3) I mezzi di prova: documenti, relazioni, consulenze tecniche, confessione, giuramento, prova testimoniale, dichiarazioni di terzi, presunzioni.

Conclusioni.

PREMESSA

In seguito al novellato art. 111 Cost. sul giusto processo¹ i mezzi di prova nel processo tributario hanno assunto particolare rilievo in considerazione del ruolo del giudice terzo ed imparziale.

Considerato, però, che in quest'ultimo non tutti i diversi mezzi di prova sono ammessi e che il legislatore attribuisce una particolare efficacia probatoria alle prove acquisite dall'A.F. nella fase preprocessuale (documentali e presuntive cs. presunzioni legali poste a fondamento della decisione, salvo prova contraria del contribuente e presunzioni semplici rimesse anche se non interamente al prudente apprezzamento del giudice), le relative problematiche sorgono, prima nel procedimento e poi nel processo.

Il che significa che vi è uno stretto collegamento tra le prove previste

(1) L'art 111 Cost. intitolato "Norme sulla giurisdizione" che così recita "la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata ... Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati" riconosce principi già insiti nell'ordinamento.

nella fase procedimentale amministrativa, la cui acquisizione e valutazione è affidata a soggetti diversi dal Giudice e cioè agli Enti impositori che si avvalgono dell'ausilio della Guardia di Finanza o di soggetti terzi e le prove nel processo.

In questa sede il Giudice non può agevolmente discostarsi e/o disattendere le risultanze probatorie che l'A.F. ha posto a base dell'accertamento dal momento che la posizione non paritaria che l'A.F. ha nel procedimento, allo stato della legislazione, si traduce in una condizione di disparità delle parti nel processo, in violazione dell'art 111 Cost.

Inoltre, poiché la tematica è strettamente connessa all' "attività istruttoria", è da tenere presente che essa in fase procedimentale amministrativa, malgrado non vi siano riferimenti espressi all'istruttoria, ha un'ampia estensione caratterizzandosi in senso genericamente autoritativo.

Nel processo, invece, pur non essendo prevista una "fase istruttoria", all'art. 7 d.lgs n. 546/92 sono previsti espressamente poteri dei giudici "ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli Uffici tributari ed all'ente locale..."

Pertanto, nel tentativo di un inquadramento sistematico, tenuta presente la distinzione delle norme tributarie (sostanziali, di attuazione, di tutela), va sottolineato come negli ultimi anni la legislazione in materia di "Accertamento e controlli" e cioè la disciplina della fase procedimentale (non definita come tale) abbia abbandonato l'obiettivo della tassazione del reddito effettivo e si sia orientata a tassare il reddito tendenzialmente effettivo, sicché hanno assunto particolare rilievo i poteri ed i compiti degli Uffici disciplinati dagli art. 31, 32 e ss. del D.P.R. n.600/73 e gli artt. 51 e ss. D.P.R. n.633/72 (intitolato Accertamento e riscossione).

I suddetti poteri hanno subito un'evoluzione per cui alla situazione giuridica di dovere-potere si è sostituita una situazione di potere-dovere, con un superamento del carattere inquisitorio e l'affermazione di un carattere autoritativo in una nuova ottica paritaria di collaborazione tra Fisco e contribuente, come si evince dalla introduzione del contraddittorio con il contribuente che, però, non partecipa, per l'espressa esclusione di cui all'art. 13 della L.n.241/1990, al procedimento e quindi all'emanazione degli atti che rimangono sempre unilaterali.

In sede processuale, dove le prove sono prevalentemente fornite dalle parti (Ente impostore che ha fondato l'accertamento sulle prove dallo stesso valutate e contribuente che le contesta), i poteri del Giudice, pur essendo mo-

dellati su quelli degli Uffici, incontrano i limiti del processo a carattere dispositivo.

In proposito, pur non essendo oggetto specifico di queste mie osservazioni, ritengo che questo carattere sia stato confermato dal novellato art. 115 cpc² che disciplina i poteri del Giudice, per quanto applicabile nel processo tributario.

Infatti, già ad una prima lettura il rafforzamento del principio dispositivo emerge dall'obbligo per il Giudice di porre a fondamento della decisione, cioè di considerare, valutare le prove proposte dalle parti e dalla conseguente implicita ulteriore limitazione dei poteri istruttori del giudice tributario previsti dall'art. 7 d. lgv. 546/1992.

Inoltre, il giudice ha lo stesso obbligo per i fatti non contestati, obbligo però che va distinto dall'obbligo di ritenerli provati.

Parallelamente entrambe le parti, se costituite, hanno l'onere di specifica e quindi non generica, contestazione dei fatti allegati.

Da queste brevi osservazioni deriva che è opportuno fare preliminarmente riferimento all'attività istruttoria degli Uffici, successivamente approfondire i poteri istruttori del Giudice e quindi esaminare i singoli mezzi di prova in fase amministrativa ed in sede processuale per la cui disciplina il legislatore rinvia alla prima ed alle norme del C.C., in quanto applicabili, non senza sottolineare la diversa incidenza che ai fini della decisione possono avere l'utilizzabilità delle dichiarazioni dei terzi, la produzione anche di nuovi documenti in appello³ (art. 32 d.lgv. n. 546/1992) e di "nuove prove" ritenute necessarie (art. 58 d.lgv. n. 546/1992)⁴ e le problematiche sulla ripartizione dell'onere della prova che sorgono in fase amministrativa e si riflettono nel processo.

(2) A seguito dell'art. 115 cpc che così recita "Salvi i casi previsti dalla legge il giudice deve porre a fondamento della sua decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita. Il giudice può tuttavia, senza il bisogno di prova porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza" meritano approfondimento le tematiche dell'onere della prova, del contrasto della prova e dell'onere di contestazione.

(3) Per il collegamento che vi è tra procedimento e processo il contribuente non può, però, produrre i documenti "richiesti e non esibiti". Sul punto possono sorgere problemi di valutazione per il Giudice nei casi di errore scusabile o d'impossibilità.

(4) Le nuove prove, se non coincidenti con i documenti, sembrano potersi ricondurre non senza difficoltà alle informazioni, richieste di chiarimenti, relazioni di organi tecnici, dichiarazioni di terzi.

1. L'AMPIA E NON DEFINITA “ATTIVITÀ ISTRUTTORIA” DEGLI UFFICI NELLA NORMA DI ATTIVAZIONE (FASE AMMINISTRATIVA).

L'attività istruttoria, da distinguere sotto il profilo soggettivo ed oggettivo è concettualmente riferibile, come è noto, alla fase processuale e si ricollega all'attività conoscitiva ma, pur non essendo espressamente prevista dal legislatore, in materia tributaria ha un'ampia estensione nella fase procedimentale (anche questa non denominata) dove è molto articolata e complessa, come si evince dalle norme del D.P.R. n.600/73 e del D.P.R. n.633/72.

Con riguardo ai soggetti si rileva il coinvolgimento da parte degli Uffici (cui è affidato prioritariamente il relativo compito), di soggetti ausiliari (Guardia di Finanza), Amministrazioni dello Stato, Enti Pubblici non economici, Istituti di credito e soggetti terzi che instaurano rapporti con i contribuenti.

Con riguardo al profilo oggettivo va distinta l'acquisizione di elementi conoscitivi a carattere inquisitorio o con la collaborazione del contribuente, l'elaborazione della conoscenza, anche questa effettuata autonomamente o con la collaborazione del contribuente (contraddittorio) o di soggetti terzi (scambio d'informazioni di atti, di documenti) ed infine la valutazione delle conoscenze, affidata esclusivamente all'Ente Impositore che emette l'atto in cui, ai fini della legittimità, va osservato l'obbligo di motivazione che ne costituisce un requisito di validità.

Ne deriva che i poteri degli Uffici non si caratterizzano più soltanto in senso autoritativo, poiché si profila innovativamente “l'amministrare per consenso” con particolari effetti preclusivi, ai fini dell'inversione dell'onere della prova per il contribuente che, ad es. ha partecipato al contraddittorio, ha fornito o meno informazioni, dati (studi di settore) e risposte a questionari.

Ciò si è tradotto nel superamento della concezione garantista e formale che aveva caratterizzato la disciplina dell'accertamento delle imposte dirette ed indirette e nell'affermarsi di una concezione probatoria dell'accertamento con l'introduzione di diversi e non formalizzati schemi procedimentali, funzionalmente orientati all'emanazione dell'atto finale, conclusivo del procedimento, la cui centralità del ruolo è facilmente rilevabile dalla sua impugnabilità e su cui il Giudice è chiamato a pronunciarsi.

Da questo mutamento di prospettiva della fase di attuazione della norma tributaria ne è scaturito un ampliamento numerico di atti endoprocedimentali, non espressamente impugnabili, che possono in prima approssimazione distinguersi in “tipici” (comunicazioni, avvisi bonari, inviti a comparire, richie-

ste di vario contenuto) e per alcuni dei quali in via interpretativa la Giurisprudenza, in considerazione della loro funzione (es. avvisi bonari), ne va affermando l'impugnabilità e "non tipici".

Tutti questi atti, sono, ovviamente, collegati all'atto finale e pur conservando la loro autonomia in quanto in materia tributaria non è configurabile l'atto complesso, realizzano una singolare procedimentalizzazione dell'atto e processualizzazione del procedimento (contraddittorio) sicché il Giudice nel valutare la legittimità del primo deve prioritariamente verificare l'osservanza dell'iter seguito e questo è un profilo che spesso è trascurato.

2. I LIMITI AI POTERI ISTRUTTORI DEL GIUDICE IN SEDE PROCESSUALE.

Diversamente da quanto disposto per la fase amministrativa, nel processo tributario accogliendo anticipatamente le esigenze della ragionevole durata del processo (art. 111 Cost.) non è stata prevista una fase istruttoria, ma sono stati soltanto previsti espressamente dall'art.7 d.lgvo. al primo comma n.546/1992 poteri dei giudici che "ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli Uffici tributari ed all'ente locale ..."

Per quanto riguarda l'esercizio dei suddetti poteri (da tenere distinti dalla deduzione dei fatti ad opera delle parti) pur essendo stato oggetto di attenzione e di particolare approfondimento dottrinale non pare abbia trovato concreta attuazione.

Probabilmente ciò si spiega in quanto la loro disposizione, nella indiscussa distinzione rispetto al principio della libera valutazione (art. 1343 C.C.), potrebbe tradursi in una ulteriore condizione di disparità del contribuente nel processo (per "i limiti dei fatti dedotti dalle parti") se raffrontata alla posizione che gli Uffici hanno nel procedimento.

Infatti, con l'abrogazione (l. 2 dicembre 2005, n. 248) del terzo comma dell'art 7 del d. lgs. n.546/92 ed a seguito dell'indirizzo giurisprudenziale tracciato dalla Corte Costituzionale (S. n. 109 del 29 marzo 2007 di manifesta infondatezza della questione di costituzionalità di detta abrogazione), confermato dalla Corte di Cassazione (S. n. 22769 del 28 ottobre 2009) si rafforza il carattere dispositivo del processo con riferimento all'iniziativa delle parti⁵ (che

(5) V. La Corte Cost. con S. n. 109 del 29 marzo 2007 ha precisato che la richiesta delle parti anche per l'esibizione delle prove è coerente con il principio dispositivo, mentre il giudice terzo non può di propria iniziativa sostituirsi alle parti.

deducono solo i fatti), esplicitata con la domanda contenuta negli atti introduttivi del giudizio collegata, ovviamente, all'atto impugnato.

Con riferimento alla posizione del Giudice, invece, che non è condizionato nell'esercizio di questi "poteri", il processo, conserva un profilo genericamente autoritativo in ragione del metodo acquisitivo.

In questo quadro la Corte di Cassazione con la cit. S. n. 22769 del 28 ottobre 2009 con chiarezza si è pronunciata sui poteri del giudice meramente integrativi dell'onere probatorio gravante sulle parti: "Il giudice non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli" dall'art. 7 cit. "perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e vanno esercitati al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte" (Cass. 16 maggio 2005 n. 10267; Cass. 9 febbraio 2006, n. 2847).

In questo contesto va segnalato un apparente avanzamento della Corte di Cass. che con la S. n. 725 del 20 gennaio 2010 ha affermato che la facoltà del giudice di acquisire documenti per integrare l'istruttoria si configura come un obbligo "qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di un documento, l'esercizio di tale potere si configura come un dovere, il cui mancato compimento deve essere compiutamente motivato⁶.

In questo caso va però sottolineato come l'acquisizione d'ufficio di una prova documentale è collegata all'obbligo di motivazione della sentenza, mentre la verifica della carenza di prove è sempre rimessa alla valutazione del giudice.

Pertanto occorre prudenza, per evitare che si affermi un non adeguato orientamento estensivo, solo formalmente in linea con la suddetta pronuncia, diversamente potrebbero verificarsi contrasti con la ratio ispiratrice del cit. art. 7.

Infatti, la previsione per il Giudice di limiti all'acquisizione dei mezzi di prova, risponde all'esigenza di tenere distinta l'attività istruttoria del Giudice da quella degli Uffici, ai quali non deve sostituirsi malgrado l'identità nominale dei poteri .

(6) Si tenga presente però che la fattispecie riguarda un'ipotesi di fatture false in cui i Giudici di merito avevano accolto le ragioni del contribuente sulla base di generiche affermazioni di quest'ultimo sull'illegittimità dell'accertamento per eccessiva quantificazione della pretesa. Pertanto sono state tutelate le ragioni del Fisco.

3.I MEZZI DI PROVA: DOCUMENTI, RELAZIONI, CONSULENZE TECNICHE, CONFESSIONE, GIURAMENTO, PROVA TESTIMONIALE, DICHIARAZIONI DI TERZI, PRESUNZIONI. (*redditometro, studi di settore, presunzioni nelle indagini bancarie*).

Passando ad esaminare la specifica problematica relativa alle prove, termine che richiama la dimostrazione, va preliminarmente precisato come la legislazione tributaria non contenga una disciplina delle prove, a differenza del C.C, che intitola il Titolo II del libro VI “Delle prove” dettando disposizioni generali sull'onere della prova ed indicando le singole tipologie: prove documentali, prova testimoniale, presunzioni (legali e semplici), confessione (giudiziale, stragiudiziale), giuramento.

Pertanto, in assenza di una disciplina specifica delle prove, della non esaustività delle norme che vi fanno riferimento indiretto ed in mancanza di una norma espressa di rinvio, sembra possa ritenersi consentita l'applicazione delle disposizioni del codice civile, se compatibili.

I mezzi di prova, si inseriscono concettualmente nell'attività istruttoria e possono distinguersi nelle due grandi categorie delle prove documentali che in materia tributaria sono prevalenti e che si ritiene possano essere prodotte anche in copia (art. 22 d. lgs. n.546/92) salvo contestazioni sulla loro veridicità (art. 2712 C.c.) e non documentali che, collegandosi alla dimostrazione di un fatto sono più ampie (accesso, informazioni, chiarimenti).

Tra le prime possono indicarsi quelle precostituite dallo stesso contribuente es. dichiarazioni, fatture, estratti conto, ricevute, scritture contabili in genere, documenti trasmessi dal contribuente a seguito di inviti, risposte a questionari ed altro e quelle costituite nel corso delle indagini dai soggetti cui sono affidati i relativi compiti a seguito di accessi, ispezioni e verifiche effettuate nei confronti del contribuente e di soggetti terzi.

Tra le prove documentali rientra il p.v.c.. della Guardia di Finanza che fa fede fino a querela di falso e su cui si fondano principalmente gli accerta-

(7) L'accertamento induttivo è oggetto delle più numerose contestazioni in fase processuale e la sua legittimità deriva dall'inosservanza da parte del contribuente degli obblighi contabili, sicché il Giudice di merito, non deve trascurarne la considerazione, come frequentemente si riscontra, al fine della sua decisione. In proposito l'orientamento giurisprudenziale che si va consolidando è restrittivo, coerentemente alle esigenze di tutela dell'interesse pubblico fiscale ed alla natura rigida delle norme tributarie per cui la Corte di Cassazione con S. n. 28047 del 30 dicembre 2009 ha riconosciuto la legittimità dell'accertamento induttivo, nei confronti di un'azienda fondato soltanto sui costi sostenuto per l'incremento del personale.

menti soprattutto induttivi⁷.

In proposito è stato precisato⁸ che l'atto pubblico non prova la veridicità ed esattezza delle dichiarazioni rese dalle parti al pubblico ufficiale rogante per cui quelle dichiarazioni possono essere contrastate ed accertate con tutti i mezzi di prova consentiti dalla legge, senza che, “all'uopo occorra o possa proporsi quella di falso”.

Nell'ambito delle stesse prove documentali assume rilievo il luogo dove vengono reperite (es. dichiarazioni dei contribuenti contenute in verbali, scritture contabili rinvenute nei locali destinati all'esercizio di particolari attività, documentazione extracontabile, brogliacci, etc.) e le modalità di acquisizione con particolare riguardo alle autorizzazioni all'accesso o all'ispezione a seconda se trattasi dei locali dove viene esercitata un'attività o del “domicilio” della persona fisica derivandone in quest'ultimo caso la nullità dell'accertamento. (Corte Cass.sez. trib. S. n.3388 del 12 febbraio 2010).

Per la legittimità dell'accesso nel domicilio sono, infatti, richiesti gravi indizi di violazioni di norme fiscali (art. 52 c.2 D.P.R. n.633/72 cui rinvia l'art. 33 c.l. D.P.R., n.600/73), non informazioni anonime e l'autorizzazione concessa per un soggetto non può essere esercitata nei confronti di un soggetto diverso (società- socio)⁹.

Nel caso di un'ispezione in un'azienda invece, la documentazione “contabile in nero” (appunti personali, annotazioni), anche in assenza di irregolarità contabili configura una presunzione semplice dotata dei requisiti della gravità precisione e concordanza (art. 39 c.l. lett. d) D.P.R. n. 600/73) e non “può essere ritenuta di per sé priva di rilevanza probatoria dal giudice, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni dalla stessa promananti e la comparazione delle stesse con gli ulteriori dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale” (cit. Corte Cass. sez. trib. S. n.3388 del 12 febbraio 2010)

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, va precisato che in fase amministrativa i soggetti cui è affidato il “compito” di fornirle (previa acquisizione, utilizzazione e valutazione) sono gli Uffici delle Agenzie Fiscali, la Guardia di Finanza e i soggetti terzi (Istituti di credito) mentre i contribuenti ed i soggetti terzi con i quali i primi instaurano rapporti hanno “l'onere” di fornirle.

Nella successiva fase processuale sarà il giudice a dovere verificare la

(8) V. Corte Cass. S. n.1818 del 28 gennaio 2010

(9) Corte Cass. sez. trib. S. n.21974 del 16 ottobre 2009

legittimità dell'acquisizione, dell'elaborazione e della valutazione effettuata dagli Uffici, cioè l'osservanza delle disposizioni di carattere procedimentale e quindi dovrà esaminare non solo l'atto ed i suoi effetti ma anche i criteri di formazione e le modalità di emanazione, al fine di accertare l'esistenza o meno delle prove attestanti la legittimità dell'atto e la fondatezza della pretesa.

Al contribuente incombe, invece, l'onere di provare il fondamento delle proprie contestazioni, in un processo che sotto questo profilo rimane caratterizzato sempre dal principio dispositivo, sia con riguardo al potere delle parti di delimitarne l'oggetto, sia con riguardo all'acquisizione delle prove su indicazione delle stesse, avvicinandosi al modello del processo civile.

Per quanto riguarda le specifiche prove indicate nel cit. art. 7, la cui elencazione, non sembra consentire al giudice tributario di disporne altre, si osserva che il potere di disporre accessi e ispezioni non è facilmente esercitabile, mentre il potere di richiedere dati, informazioni e chiarimenti a soggetti indeterminati, con l'abrogazione del n.3, non risulta agevole, sia per i labili confini con il potere che ivi era previsto di ordinare alle parti il deposito di documenti, essendovi il rischio di uno sconfinamento nei poteri istruttori degli Uffici, con potenziale lesione del principio di parità delle parti.

Un'ulteriore disposizione in cui si fa espresso riferimento alle prove ed in particolare ai documenti è l'art. 22 n.4 d.lgvo n.546/92 che indica i termini per la loro produzione ed applicabile sia al giudizio davanti alla C.T.P. sia a quello davanti alla C.T.R.

Per quanto riguarda quest'ultimo giudizio va puntualizzato che il legislatore ha posto un divieto secondo cui il giudice “non può disporre nuove prove salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile.”

L'uso della diversa terminologia “documenti” nell'art. 22 e “nuove prove” nell'art. 58 solleva problemi interpretativi in relazione al dettato del cit.art. 7 e cioè ai “poteri” del giudice che in prima approssimazione possono risolversi, ritenendoli coincidenti, in quanto trattasi di un processo documentale con l'estensione derivante dal dettato del cit. art. 7¹⁰ che, al secondo comma, fa espresso riferimento alla richiesta di “apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza” ed alla “consulenza tecnica”, escludendo “il giuramento e la prova testimoniale” testualmente “non sono ammessi”.

(10) V. nota n.4

Pertanto tra le diverse prove espressamente e non espressamente indicate nel secondo comma del cit. art. 7: documenti, relazioni, consulenze tecniche, confessione, giuramento¹¹, prova testimoniale, dichiarazione di terzi e presunzioni, l'esame e la valutazione da parte del Giudice della legittimità di un atto e dell'iter procedimentale seguito, implica, logicamente, una preliminare verifica delle prove documentali attestanti la rituale e tempestiva proposizione e deposito del ricorso o dell'appello nonché delle notifiche dell'atto impugnato e degli atti del processo alla controparte.

Infatti, la mancanza di prova documentale attestante la data di notifica dell'atto impugnato comporta l'impossibilità di verificare la tempestività del ricorso e quindi l'ammissibilità.

L'eventuale inosservanza degli artt. 20 e 21 del d.lgvo n. 546/92, come è noto, è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Sul punto, anche ai sensi dell'art. 115 C.P.C., va tenuta presente la diversità tra l'obbligo che ha il Giudice di porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti ed i fatti non contestati, dall'obbligo di ritenere provati i fatti non contestati, nonché la differenza tra fatti e prova dei fatti.

Un ulteriore esempio è costituito dal caso in cui non vi è prova, in atti, della notifica alla controparte (diversa dal deposito dell'istanza nella Segreteria), nei termini di cui all'art. 32 comma 2 dell'istanza di trattazione in P.U. per cui, non risultando osservato il disposto del cit. art. 33 d.lgs. n.546/92, ai sensi dell'art. 111 Cost. sul "giusto processo" che significa osservanza delle regole, la controversia va trattata in Camera Consiglio, senza alcuna lesione del diritto alla difesa.

Infatti nel processo tributario il regime normale prevede la trattazione in Camera di Consiglio.

(11) V. Corte di Cassazione, 15 gennaio 2002 n. 703 "La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative essendo, viceversa, priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale. Con specifico riguardo al contenzioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7 comma 4, D. Lgs 546/1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario- eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo"; Corte di Cassazione 17 giugno 2008, n.16348 "Nel contezioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alle dichiarazioni sostitutive di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7 comma 4 del D. Lgs 546/1992 - eludendo il divieto di giuramento, oltre che di prova testimoniale, sancito dalla richiamata disposizione perché da considerare un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo"

Per quanto riguarda le relazioni ad organi tecnici non si possono non condividere alcune perplessità avanzate dalla dottrina sotto il profilo della imparzialità ed obiettività poiché i soggetti cui vengono richieste, talvolta hanno partecipato all'istruttoria amministrativa (Guardia di Finanza, UTE).

Pertanto, ad es. nel caso di un atto emesso ai sensi dell' art. 34 d.l.vo n.346 (T.U. dell'imposta sulle successioni e donazioni) e precisamente del comma 3 che disciplina le modalità ed i criteri per la determinazione del valore dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari, indicando diversi elementi di valutazione (trasferimenti...reddito netto capitalizzato...) poiché esso prevede anche il ricorso "ad ogni altro elemento", se i motivi di contestazione del contribuente sono riconducibili ad una presunta errata quantificazione del valore dei cespiti, la rettifica e la liquidazione dell'Ufficio fondata sulla sola stima UTE che, secondo l'orientamento giurisprudenziale che si va consolidando (v. Corte Cass, S. n.8890 del 9 marzo 2007, dep. il 13 aprile 2007), va considerata come una semplice perizia di parte può risultare illegittima.

Più chiaramente, se l'Ufficio non fornisce la prova della congruità dei valori rettificati e quindi del fondamento della relativa pretesa e le contestazioni del contribuente sono idonee a dimostrare che i valori non siano quelli rettificati dall'Ufficio, il Giudice non può, data la non esaustività della stima UTE e la conseguente non esattezza della rettifica, ritenere legittimo l'operato dell'Ufficio.

Per quanto riguarda la consulenza tecnica d'ufficio premesso che non è un mezzo di prova, si osserva che può essere disposta per fornire al giudice un ausilio per la valutazione, sotto il profilo tecnico dei fatti acquisiti, previa considerazione del costo della stessa in relazione al valore della controversia.

Interessante è la pronuncia della Corte di cassazione (Sez. Trib.S. n.2904 del 6 febbraio 2009) che ha affermato come, in assenza di qualsiasi divieto di legge il giudice tributario può utilizzare anche prove raccolte in un diverso giudizio tra le stesse parti o anche fra altre parti al fine di trarne non solo semplici indizi o elementi di convincimento, ma anche di attribuire loro valore di prova esclusiva, il che vale anche per una perizia d'ufficio svolta in sede penale o una consulenza tecnica svolta in altre sedi civili.

Tale arresto, pur non essendo integralmente condivisibile, non può, però, mettere in discussione l'obbligo della specifica motivazione, nel caso in cui il giudice non ritenga ammissibile tale prova.

Per quanto riguarda la confessione, la cui esclusione deriva logicamente dall'esclusione del giuramento e della prova testimoniale, si può osservare che consistendo nell'ammissione di fatti a se sfavorevoli, finisce con il

coincidere con la mancata impugnazione o con l'omessa indicazione di alcuni motivi del ricorso.

Per quanto riguarda il divieto della prova testimoniale, caratterizzata da una particolare ritualità e dalla presenza del giudice terzo, introdotto dal D.P.R. n. 739/1981 che ha modificato l'art. 35 del D.P.R. n.636/72 va ricordato che la Corte Costituzionale con S. n. 18 del 2000 ne ha riconosciuto la legittimità e che la Corte di Cassazione (S. n. 3569 del 13 febbraio 2009) lo ha confermato, in considerazione dell'assenza di una previsione nella carta costituzionale che dette regole di uniformità per i vari processi e della specificità del processo tributario configurato come documentale¹², mentre parte della dottrina è favorevole all'introduzione, in considerazione della identità sostanziale con altri istituti e dell'esigenza di uniformità dei diversi assetti processuali.

In vero, alla luce delle pronunce della giurisprudenza il mantenimento del divieto di prova testimoniale si ritiene condivisibile in considerazione del valore riconosciuto alle dichiarazioni dei terzi.

Infatti, poiché il suddetto divieto riguarda entrambe le parti, è consentito desumere elementi di prova (anche) dalle dichiarazioni confessorie rese da un terzo, richiamate nel rapporto della Guardia di Finanza prodotto in giudizio e, quindi, liberamente valutabili dal giudice secondo il suo prudente apprezzamento, non sindacabile in sede di legittimità ove adeguatamente e non illogicamente motivato (Corte di Cassazione, 19 giugno 2009, n. 1429/09: "Il divieto relativo alla acquisizione della prova testimoniale nel processo tributario, di cui all'art. 7- D.Lgs.546/1992, trova fondamento nell'esigenza di celerità e speditezza del rito. Tuttavia, le dichiarazioni rese da terzi e raccolte dalla polizia tributaria possono assumere valenza di indizi utilizzabili dal giudice non essendo annoverabili tra le prove testimoniali per difetto dei presupposti di sostanza e di forma").

La Corte di Cassazione Sez. Trib. con la cit S. n.10427 del 22 luglio 2003, aveva precisato che, attesa la natura pubblicistica e non privatistica della pretesa fiscale, le dichiarazioni dei rappresentanti degli Uffici rese in udienza non hanno efficacia ai fini della contestazione al contribuente, sicché non si può condividere la tesi secondo la quale vi sarebbe una disparità nel contraddittorio, ricollegabile ai poteri istruttori di tipo autoritativo che l'Ente impositore ha in fase amministrativa.

Sul punto, va sottolineato come il contraddittorio nel processo tribu-

(12) Corte Cost. S. n.141/1998

tario o finalizzato a fornire ed indicare elementi di prova, non a costituire o a contestare la prova, come avviene nel processo penale (art. 111 c. 4 Cost.) per cui una eventuale disparità tra le parti potrebbe tradursi in una potenziale violazione del diritto alla difesa, sia in fase amministrativa che processuale.

Infine, la Corte di Cassazione con la cit. S. n. 3569 del 13 febbraio 2009 ha affermato che "In tema di contenzioso tributario, ai sensi del D. lgs. 546/1992, art. 7, comma 4,... non può essere utilizzata prova testimoniale (per testimonianza intendendosi la narrazione di fatti della controversia compiuta da un terzo innanzi al giudice, nel contraddittorio delle parti).

*Dichiarazioni di terzi*¹³

In passato le dichiarazioni di terzi acquisite, in genere, nel corso di indagini della Guardia di Finanza e riportati in verbali di sommarie informazioni erano utilizzate soltanto dall'Ente Impositore ai fini dell'emanazione dell'atto, mentre le dichiarazioni di terzi fornite dai contribuenti non venivano prese in considerazione.

Con l'emanazione dello "Statuto dei diritti del contribuente", la Giurisprudenza ha mutato orientamento affermando: "...per dare concreta attuazione ai principi del giusto processo, per come riformulati dal nuovo art. 111 Cost., lo stesso potere di introdurre dichiarazioni da terzi in sede extraprocessuale deve essere necessariamente riconosciuto anche al contribuente per garantire la parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto alla difesa (Corte di Cassazione sez. Trib. S.n.4269 del 25 marzo 2002).

Proseguendo nello stesso orientamento, la Corte di Cassazione Sez. Trib. (S.15 aprile 2003 n.5957) ha sancito che le dichiarazioni di terzi sono da ritenere ammissibili nel processo tributario ed Giudice dovrà valutarle nel contesto probatorio emergente dagli atti sia a favore del contribuente che dell'ente

(13) Corte di Cassazione, 18 marzo 2009 n. 6548 "Le dichiarazioni rese da terzi nel corso della procedura di accertamento sono utilizzabili nel contenzioso tributario, pur caratterizzato dal divieto di prova testimoniale, quali indizi a supporto della pretesa dell'Ufficio".

Corte di Cassazione, 13 febbraio 2009, n. 3569 "In tema di contenzioso tributario, ai sensi del D.Lgs. 546/1992, art. 7, comma 4, non può essere utilizzata prova testimoniale (per testimonianza intendendosi la narrazione di fatti della controversia compiuta da un terzo innanzi al giudice, nel contraddittorio delle parti). È, invece, consentito ... desumere elementi di prova (anche) dalle dichiarazioni confessorie rese da un terzo, richiamate nel rapporto della Guardia di Finanza prodotto in giudizio e, quindi liberamente valutabili dal giudice secondo il suo prudente apprezzamento, non sindacabile in sede di legittimità ove adeguatamente e non illogicamente motivato."

impositore.

La connessa problematica è stata oggetto di attenzione anche da parte della Corte Costituzionale, che coerentemente al divieto della prova testimoniale nel processo tributario, con Ord. n.324 del 27 luglio 2001, ha escluso il potere di disporre l'accompagnamento coattivo dei terzi che hanno rilasciato dichiarazioni agli Uffici fiscali.

Ed ancora, le dichiarazioni rese nel processo penale dai vertici aziendali in affari con la società contribuente sono da considerare "indizi" insufficienti da soli a legittimare l'accertamento nei confronti di quest'ultima. (Cass. S. n.28004 del 30 dicembre 2009), mentre nel processo tributario, si ritiene che gli elementi probatori considerati dal giudice penale possono essere utilizzati solo se formano oggetto di una valutazione autonoma da parte del giudice (Cass. 10 luglio 2009 n. 16238; Cass. 25 maggio 2009 n. 12022).

Presunzioni.

Le presunzioni, come è noto, sono disciplinate dal C.C. all'art. 2727 che così recita "Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato distinte dall'art. 2729 intitolato "Presunzioni semplici", in semplici e legali "Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni".

In proposito, le opinioni dottrinali¹⁴ sono state superate dalla giurisprudenza che ha considerato le presunzioni estranee al divieto della prova testimoniale contenuto nella norma eccezionale (art. 7 c. 4 d. Igvo. N.546/1992) e quindi ha ritenuto ammissibile in materia tributaria la prova per presunzioni (C.Cass. S. n.19163 del 15 dicembre 2003) in quanto finalizzata a dare certezza e semplicità al rapporto tributario, ad agevolare la percezione dei tributi ed a contrastare l'evasione (C. Cost. S. 12 luglio 1967 n. 103; 14 luglio 1976 n.167; 18 luglio 1976 n.200).

Sinteticamente, si possono individuare alcuni caratteri ed alcune differenze tra presunzioni legali e presunzioni semplici.

Le presunzioni legali la cui valutazione è predeterminata dalla normativa si distinguono a loro volta in assolute e relative a seconda se ammettono

(14) L.De Mita, Sulla costituzionalità delle presunzioni fiscali, in "Interesse fiscale e tutela del contribuente". Milano 1987

o no la prova contraria.

Le prime in materia tributaria confliggono in via di principio con il principio costituzionale della capacità contributiva (art. 53 Cost.), intesa nella configurazione che si era consolidata prima della introduzione dell'IRAP, cioè personale, attuale, reale ed effettiva e potrebbero tradursi in sue potenziali alterazioni in quanto incidenti sul presupposto di fatto del tributo.

Sul punto si può osservare come, malgrado il legislatore non adoperi di solito espressamente il termine presunzione ma faccia ricorso ad una terminologia diversa (es. l'imposta si applica inoltre..., sono altresì -soggetti passivi, si considerano redditi...) vada distinta l'esistenza del debito dalla sua determinazione.

Pertanto, in materia tributaria si riscontra questa peculiarità e cioè la previsione di numerose presunzioni legali relative (non assolute), cioè di rappresentazioni di fatti tassabili nelle norme sostanziali ed in particolare nella disciplina delle imposte dirette e dell'IVA con riguardo al reddito d'impresa ed ai soggetti obbligati o anche non obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

La loro ammissibilità è stata sancita dalla Corte Costituzionale (S.26 marzo 1980 n. 42) che ha ritenuto infondate le eccezioni di incostituzionalità sollevate, allorquando le presunzioni si fondano su indici concretamente rivelatori di ricchezza, su fatti reali.

Il che significa che sono state ritenute ammissibili sul piano sostanziale in quanto indici di capacità contributiva, giustificabili per la verosimiglianza con riferimento ai criteri della normalità (qualificazione del fatto) e della medietà (quantificazione dell'imposta).

In materia tributaria, però, vi è una ulteriore e più ampia previsione delle presunzioni legali relative in fase procedimentale amministrativa dove, attingono all'attività conoscitiva traducendosi in inversione dell'onere della prova (art. 32 c.1 n.2 d.p.r. n.600/73)¹⁵ come si verifica nella fase processuale.

Ad es. nel caso di una cessione d'azienda a titolo oneroso (Corte Cass. S. 12899 del giugno 2007) l'accertamento induttivo del reddito da plusvalenza ai fini IRPEF risulta legittimo sulla base dell'accertamento di valore effettuato in via definitiva ai fini dell'imposta di registro, spettando al contribuente l'onere di provare la gratuità della cessione e quindi l'assenza di plusvalenza.

In materia di accertamento induttivo del reddito d'impresa si è riconosciuto legittimo l'operato dell'Ufficio in base a presunzioni nel caso di divario del saldo negativo di cassa, in quanto si è ritenuto espressione di anomalia con-

(15) Corte Cass. sez. trib. S.n. 23852/09 del 11/11/2009

tabile e coincidente con i ricavi non contabilizzati. (Corte di Cassazione con la S. n. 24509 del 20 novembre 2009).

Ed ancora, si è affermato che il rinvenimento di bolle di accompagnamento alterate, legittimi l'accertamento induttivo in materia di IVA (Corte di Cassazione S. n. 26340 del 16 dicembre 2009) e che in materia di verifiche fiscali le informazioni e i dati raccolti nel corso della verifica possono essere utilizzabili anche quando l'attività è andata oltre l'ambito oggettivo della verifica delineato dall'incarico di accesso (Corte Cass. S. n.26321 del 16 dicembre 2009).

La stessa Corte di Cassazione (S. n.27556 del 29 dicembre 2009) ha dato rilievo all'osservanza delle regole procedurali in materia di esibizione di scritture contabili, riconoscendo legittimo l'operato dell'Ufficio allorché non sia stato accettato "con qualunque mezzo di prova ed anche attraverso" presunzioni, che quanto affermato dal contribuente non risponde al vero.

Malgrado i chiarimenti e l'inquadramento delle presunzioni operato dalla Corte Costituzionale non può non tenersi conto che esse attengono prevalentemente alla tematica della prova e quindi essendo la loro rilevanza di natura processuale, potenzialmente potrebbero porsi in contrasto con l'art. 24 Cost-(diritto alla difesa), ogni qualvolta i mezzi per contrastarle presentino particolari difficoltà.

Per quanto riguarda le presunzioni semplici in particolare (che non richiedono l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente), il Giudice deve verificare se presentano i requisiti della gravità, precisione e concordanza se sono logiche e coerenti e la relativa valutazione se pur libera è rimessa al suo "prudente apprezzamento" deve scaturire da un ragionamento, così come per gli Uffici.

Il Giudice ad es. in fase processuale, ai fini della inutilizzabilità in giudizio delle scritture contabili, deve verificare la sussistenza dei presupposti che possano giustificare o meno il rifiuto di esibizione in fase amministrativa (art. 52 D.P.R. n.633/72)¹⁶.

Da quanto esposto emerge come la previsione delle presunzioni nelle norme tributarie, sostanziali e procedurali trovi la sua giustificazione in esigenze di gettito, di efficienza e semplicità nell'attività degli Uffici, mentre nelle norme processuali assume rilievo il profilo probatorio con inversione dell'onere per le presunzioni legali relative mentre per le presunzioni semplici (una volta che l'Amministrazione ha fornito la prova del fatto noto indicandola nella mo-

(16) V. nota 15

tivazione dell'atto quindi a conclusione del procedimento) assume rilievo la valutazione (prudente apprezzamento) del giudice sulla loro gravità, precisione e concordanza come si può osservare in materia di studi di settore.

In quest'ultimo ambito i poteri di integrazione del Giudice di cui al cit. art. 7 potrebbero trovare la sede più idonea per il loro esercizio.

Infatti, la valutazione delle presunzioni semplici art. 39 c.1 lett. d) D.P.R. n.600/73 e di quelle espressamente prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza (presunzioni semplicissime art. 39 c.2 D.P.R. n.600/73) che in prima approssimazione rinviano agli indizi gravi di derivazione penalistica, entrambe previste in fase amministrativa, suscita le più complesse problematiche¹⁷.

Per quanto riguarda le presunzioni legali relative, la cui sostenibilità in ambito processuale è ovviamente più agevole per l'Amministrazione, a causa dell'inversione dell'onere della prova (libertà o/e tipicità della prova contraria) così come il compito di valutazione del Giudice che è vincolato, un esempio ci è dato dallo strumento del "redditometro" (art 38 D.P.R.n.600/73).

Redditometro

L'art. 38 D.P.R. n.600/73 disciplina la rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche ed al 4 comma dispone "L'Ufficio può in base ad elementi e circostanze di fatto certi determinare sinteticamente il reddito complessivo netto.... in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta di almeno un quarto da quello dichiarato" ed ancora "...qualora l'Ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume, salvo prova contraria con redditi conseguiti... il contribuente ha facoltà di dimostrare anche prima della notifica dell'accertamento..." con "... idonea documentazione".

Si tratta di accertamento sintetico basato sulla spesa, cioè su elementi diversi dalle fonti di reddito, quali fatti indici non predeterminati (tenore di

(17) V. cit. Corte Cass. sez. trib. S. n. 3388 del 12 febbraio 2010 che per la contabilità in nero "anche in assenza di irregolarità contabili configura una presunzione semplice dotata dei requisiti della gravità precisione e concordanza l'art.39 c.1 lett. d) D.P.R. n.600/73 ha affermato che "non può essere ritenuta di per sé priva di rilevanza probatoria dal giudice, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni dalla stessa promananti e la comparazione delle stesse con gli ulteriori dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale"

vita, investimenti, indici di spesa espressivi di capacità contributiva) che può essere eseguito al verificarsi del presupposto costituito dallo scostamento o a seguito di inerzia del contribuente agli inviti degli Uffici (art. 32ss D.P.R. n.600/1973).

Quindi l'accertamento sintetico a differenza dell'accertamento induttivo, diretto a ricostruire la specifica categoria di reddito con le regole proprie a ciascuna, presuppone l'insufficienza dell'accertamento analitico.

Si tratta di un procedimento di secondo grado (non più eccezionale e straordinario) il cui presupposto è l'inattendibilità dell'accertamento analitico e costituisce uno strumento idoneo a controllare il reddito effettivo sulla base di elementi conoscitivi che, prescindere dalla fonte del reddito, consentono in base a presunzioni legali relative¹⁸ fondate sulla spesa di quantificare il reddito del soggetto.

Si stabilisce cioè un legame tra spesa e reddito che per le potenzialità che offre, risulta particolarmente adatto a colpire anche tutti quei redditi di in-

(18) V. Corte Cass. sez. trib. S. n. 23852/09 del 11/11/2009 Specificatamente si riferisce che la CTR aveva ritenuto sussistente uno spostamento dell'onere probatorio a carico del contribuente tenuto a dimostrare che la disponibilità monetaria ivi affluita non dipende da redditi prodotti nell'anno o dipende dai redditi non tassabili o già tassati ma non aveva ritenuto raggiunta la relativa prova. La ricorrente, deduceva violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 n.660 del 1973 e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81 in quanto riteneva l'art 38 predetto prevede una ipotesi di presunzione semplice che pertanto deve avere le caratteristiche di cui all'art. 2729 cod. civ. e cioè, le presunzioni devono essere gravi, precise e concordanti.

Pertanto sosteneva che le movimentazioni bancarie in contestazione costituivano importi versati dal marito che col fratello aveva costituito una azienda artigianale nel settore edile (poi fallita) e poi restituiti, per fare apparire, come da prassi in questi campi, una floridezza in realtà inesistente: Deduceva inoltre che era "impensabile" che la stessa avesse svolto attività lavorativa autonoma dal momento che svolgeva lavoro di dattilografia alle dipendenze della società predetta. Secondo la Corte di Cassazione la soluzione della controversia comporta la individuazione dell'ambito applicativi della disposizione del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 art.32 che seppure non invocato espressamente dalla CTR, costituisce la ratio decidendi della sentenza in quanto il giudice premesso il richiamo dell'art. 38, stesso D.P.R. quale norma giustificativa dell'accertamento, ritiene che le movimentazioni bancarie sul conto corrente del contribuente siano fatti-indice di maggior reddito e in tal caso sarebbe posto a carico del contribuente la prova contraria che la maggiore disponibilità non dipende da redditi prodotti nell'anno o dipende da redditi non tassabili o già tassati. Questa Corte ha ripetutamente ritenuto (Cass. nn. 7766/2008, 7329/2003, 7267/2002) che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione legale relativa posta dal D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, art. 32, comma 1 (l'art. 38 stesso D.P.R., indica quale norma violata e la norma generale che legittima il potere di rettifica) vincola l'Ufficio tributario ad assumere per certo che i movimenti bancari effettuati sui conti correnti intestati al contribuente siano a lui imputabili, senza che risulti necessario procedere all'analisi delle singole operazioni, la quale è posta a carico del contribuente, in virtù dell'inversione dell'onere

certa provenienza nei confronti dei quali la legislazione penale non riesce ad intervenire.

Studi di settore

Le risultanze degli studi di settore hanno assunto una particolare importanza nel processo tributario come risulta dal notevole incremento delle liti fiscali che si è registrato (pare del 60%).

Essi hanno precedenti nelle "Tabelle" del Vanoni che venivano elaborate a seguito di verifiche raccogliendo rilevamenti relativi a singole imprese e la cui efficacia era interna, nei coefficienti presuntivi di ricavi che non prevedevano alcuna attività istruttoria così come nei parametri che ne hanno costituito una parziale anticipazione in quanto preordinati a segnalare la scarsa credibilità dei ricavi dichiarati ma la cui applicazione non era obbligatoria per

della prova. In particolare, si è osservato (Cass. n. 13819/2007) che, in tema di accertamento delle imposte dirette, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 2, introduce una presunzione legale relativa a carico del contribuente che sia titolare di conti correnti bancari. Ciò significa che la stessa legge ritiene certo fino a prova contraria, che dev'essere fornita dal contribuente, che tutti i movimenti di un conto corrente intestato al contribuente sono al medesimo imputabili (si vedano tra le più recenti le seguenti sentenze della Corte di Cassazione: 5 ottobre 2007, n. 20858; 27 luglio 2007, n.16720; 13 giugno 2007, n.13819; 21 marzo 2007, n. 6743; 8 settembre 2006, n. 14675). La disposizione in esame non è però norma di per sé legittima l'accertamento a carico di qualunque soggetto che abbia intestato un conto corrente, ma è norma che, nell'ambito di un accertamento che abbia giustificazione; in diverse norme (artt. 38 e 39 dello stesso D.P.R.), consente di accertare il reddito (o i ricavi) del contribuente, con agevolazione probatoria (inversione dell'onere della prova) in favore del Fisco. Il legislatore, in altre parole, da rilievo normativo, connotandola quale persuasione juris tantum, alla massima di esperienza che le rimesse in un conto corrente di un contribuente sono normalmente derivati dalla sua attività, bandendo ogni velleità interpretativa che potesse considerare le movimentazioni bancarie attinenti a situazioni equiparabili a patrimoni separati o simili fattispecie. Ricondotta la movimentazione bancaria alla attività del contribuente soggetto ad accertamento (connotazione normativa della fattispecie reale) la legge pone a carico del contribuente l'onere probatorio che la situazione reale è diversa dalla ricostruzione normativa (per es. perché si tratta di acquisti ereditari, di operazioni "bilanciate", di redditi per cui già sono state pagate le imposte, ecc.). La presunzione opera pertanto sul quantum debeatur e non già sull'accertamento dell'art. che deve trovare la sua giustificazione, come sopra visto, in altre norme. La CTR cade per tanto in errore normativo nel momento in cui confonde i due piani delle condizioni che giustificano l'accertamento e la determinazione del quantum (il reddito e i ricavi). Infatti il soggetto accertato è indiscussamente una lavoratrice dipendente e in base alla sola disponibilità dei conti correnti le si attribuisce la qualità di lavoratrice autonoma, senza dimostrare se aliunde fosse legittimo l'accertamento a suo carico.

il contribuente.

Gli studi di settore sono stati introdotti dall'art. 62 bis del D.L. 30 agosto 1993 n. 331, "hanno validità ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo d'imposta 1998" e possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta .

L'espressione "studi di settore" può significare sia una procedura di calcolo ,sia una procedura di ausilio per l'accertamento e sono il frutto di un accordo di reciproca collaborazione tra Ministero e categorie rappresentative e costituiscono uno strumento utilizzabile per valutare la capacità di produrre ricavi delle singole attività economiche, realizzati tramite la raccolta di dati.

Non sono, quindi, solo un metodo informatizzato di calcolo dei ricavi presunti ma costituiscono anche una procedura facilitata di accertamento per l'amministrazione qualora i ricavi non risultino congrui e coerenti (scarsa credibilità).

Inoltre, mentre nell'originaria previsione, muovendo dalla scarsa credibilità della contabilità per soggetti in contabilità semplificata o ordinaria per opzione, miravano al controllo dell'attività dei soggetti destinatari, attualmente si prefiggono anche generiche finalità antievasive ed il loro ambito di applicazione si va estendendo alla generalità dei contribuenti titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, a prescindere dal loro regime di contabilità.(Art. 37 c.2 lett. a) d.l.n. 223/2006 che ha abrogato i commi 2 e 3 dell'art. 101 n. 146/1998; Circ. A/ E 4 agosto 2006 n.28).

In ogni caso richiedono una preventiva attività istruttoria per la loro elaborazione ed una successiva istruttoria per l'utilizzazione nei diversi schemi procedurali, in base agli elementi acquisiti nel corso del contraddittorio con il contribuente.

Quest'ultimo, se a seguito di invito, non partecipa al contraddittorio , al fine di contrastare la motivazione dell'atto (qualora sia fondata esclusivamente sulle risultanze degli studi di settore)¹⁹, in sede processuale potrà invocare soltanto la mancata contestazione (da parte dell'Ufficio) nell'atto impugnato delle note aggiuntive.

Ne deriva che risultano sempre più orientati a rafforzare la posizione del Fisco mentre il contribuente pur partecipando alla loro elaborazione nel contraddittorio endoprocedimentale, incontra notevoli difficoltà a contrastare

(19) V. Corte Cass. Sez. I S. n.26635 del 18 dicembre 2009

le risultanze degli studi di settore in sede processuale.

Sulla loro natura giuridica l'orientamento della Corte di Cassazione che dapprima li ha ritenuti presunzioni legali relative è mutato, convergendo con le opinioni dottrinali e della giurisprudenza di merito che le ritiene presunzioni semplici (v. Corte Cass. S. n. 17229//2006; Corte Cass. Sez. Un. S. n.26635 e S n. 26279 del 18 dicembre 2009).

Infatti, da soli non possono legittimare l'accertamento ma soltanto consentire la rettifica dei ricavi dichiarati nel caso in cui vi siano ulteriori elementi gravi, precisi e concordanti ed altre prove, acquisite anche nel corso del contraddittorio con il contribuente.

In questo senso si è orientata anche l'A.F. con la Circ. n.5/E del 23 gennaio 2008 che ha ritenuto che gli studi di settore non hanno un valore probatorio assoluto ma vanno inseriti in un'ottica valutativa più ampia che tenga conto delle caratteristiche del singolo contribuente e delle singole attività.

Tale orientamento, in vero, è in linea con le disposizioni di legge (cit. art. 62 bis c.3) che hanno previsto la loro utilizzazione ai fini degli accertamenti analitico-induttivi di cui all'art. 39 c.l lett. d) D.P.R. n.600/73 sulla base di gravi incongruenze tra i ricavi/compensi dichiarati e quanto risulta dall'applicazione degli studi di settore²⁰.

A seguito di questa evoluzione, comprensibile per il carattere della verosimiglianza dei ricavi e la necessità del riferimento alla normalità economica ai fini della attendibilità degli studi di settore, si sta suggerendo il ricorso congiunto anche a presunzioni dei fatti indicatori di capacità contributiva rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico mediante redditometro cioè a presunzioni legali relative.

Questa scelta si presta però a critiche e suscita perplessità per le notevoli differenze tra i due strumenti.

Infatti, i soggetti destinatari degli studi di settore sono imprenditori e lavoratori autonomi, mentre il redditometro è previsto per tutti i soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, l'oggetto degli studi di settore sono i ricavi, mentre oggetto del redditometro è il reddito, il contraddittorio preventivo è obbligatorio per gli studi di settore mentre è facoltativo per il redditometro, per quanto riguarda i tributi, infine, gli studi di settore sono utilizzabili ai fini IVA, IRPEF/IRES,IRAP, il redditometro soltanto IRPEF.

(20) Non sembra pertanto che vi sia alcuna necessità da parte del Giudice di ricorrere alla disapplicazione (art. 7.5 d.lvo n. 546/92) dei decreti ministeriali di approvazione degli studi di settore.

Presunzioni delle indagini bancarie

Nella fase procedimentale ed in particolare nell'ambito dell'attività istruttoria le modifiche apportate (D.L. 30 settembre 2005 n.203 conv.dalla l. 2 dicembre 2005 n.248) agli artt 32 ss, del D.P.R. n.600/73 e 51 D.P.R. n.633/72 hanno accentuato i poteri degli Uffici in materia di indagini bancarie che non risultano più finalizzati soltanto all'accertamento ma anche orientati a prevenire l'evasione.

L'art 32 D.P.R. n.600/73, ad esempio contiene una presunzione legale di corrispondenza delle partite attive, risultanti dai rapporti intrattenuti dal contribuente (sottoposto a verifica) con gli istituti di credito, con i ricavi dell'Impresa o professionale.

La suddetta presunzione opera anche in assenza della dimostrazione che le stesse non hanno rilevanza ai fini della determinazione del reddito, mentre non opera in sede penale (v. Cass. S. n. 5490 del 06/02/2009).

Questo nuovo orientamento emerge dalla previsione, sia per i contribuenti che per le banche di specifici obblighi di comunicazione, di trasmissione di atti, documenti che, se non osservati comportano proprio mediante presunzioni, effetti sfavorevoli per i contribuenti ed anche per soggetti terzi (clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo), quasi fossero potenziali evasori.

In vero, si tratta di disposizioni che fanno riferimento diretto ed indiretto alle banche, realizzando un'estensione oggettiva non solo per il tipo di atto (dati, notizie e documenti) e per la diversità dei rapporti, non più "inerenti e connessi" (cioè funzionalmente collegati ai conti) ma anche "per qualsiasi rapporto intrattenuto o operazione effettuata".

In particolare, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito degli stessi rapporti ed operazioni sono stati posti a base delle rettifiche come "ricavi e compensi", con estensione sotto il profilo soggettivo ai professionisti "se il contribuente non dimostra" in fase amministrativa quanto contestato dagli Uffici.

Ulteriori avanzate disposizioni che rafforzano la posizione di questi ultimi si riscontrano nel caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

Infatti, in questa ipotesi si ritiene possibile richiedere agli Istituti di credito, dati e notizie, senza instaurare alcun preventivo contraddittorio, sancendo così che, in materia di indagini bancarie, trattasi di una facoltà e non di un obbligo con un rafforzamento però dell'obbligo di motivazione. (Corte Cass.

sez. trib. 22 febbraio 2008 n.4624).

Un altro esempio di presunzioni introdotte in fase amministrativa è costituito dalla equiparazione, in assenza di contestazioni, degli estratti conto acquisiti in sede di accesso con quelli detenuti presso le Banche (Corte Cass, sez-trib. S. 10 marzo 2008 n.6351; S. 12 maggio 2008, n. 11750; 21 marzo 2008 n. 7766).

Ed ancora, significative sono le presunzioni che consentono l'utilizzo dei conti e di tutti gli altri documenti intestati o cointestati a soggetti diversi dal contribuente ai fini dell'accertamento nei confronti di quest'ultimo (Corte Cass. sez. trib. S. 17 giugno 2002 n.8683 per il coniuge e S.7 febbraio 2008 n. 2843 per i figli).

In definitiva, si va consolidando l'orientamento secondo il quale i dati relativi ai versamenti ed i prelevamenti bancari sia acquisiti con procedura ordinaria ai sensi dell'art. 32c.1 n.2 D.P.R. n.600/1973 (Corte Cass. sez.fisc. n.25142 del 30 novembre 2009), sia acquisiti dalla Guardia di Finanza senza autorizzazione del Comandante, (prova valida ai fini fiscali non penali- provv. disciplinare v. Cass. s. n. 4001 e n. 4003 del 19/02/09), sia acquisiti nel corso di indagini di polizia giudiziaria, quindi a prescindere dalle modalità seguite ed anche se irritualmente, sono utilizzabili ai fini fiscali e costituiscono presunzioni legali relative, con conseguente inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (Corte Cass. S. n. 857 del 20 gennaio 2010)²¹.

CONCLUSIONI

L'attività istruttoria da ricollegare alla situazione giuridica di poterdovere degli Uffici pur non essendo espressamente prevista è ampia in fase procedimentale.

Nel processo invece vi sono espressi ma limitati poteri istruttori del

(21) “ per il procedimento tributario non sussiste la previsione di inutilizzabilità degli elementi acquisiti in sede di verifica, in assenza di autorizzazione dell'autorità giudiziaria in quanto in tema di IVA, l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, per l'utilizzazione ai fini tributari e per la trasmissione agli uffici finanziari di dati documenti e notizie bancarie, acquisite nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria è riferita ad indagini penali in corso, non necessariamente a carico del contribuente sottoposto ad accertamento, ma anche di terzi indagati. Tale autorizzazione non è diretta a permettere l'accesso della Guardia di Finanza ai dati bancari ai fini fiscali, ma soltanto a consentire la trasmissione anche agli uffici finanziari di materiale acquisito per fini esclusivamente penali, essendo stata introdotta la detta autorizzazione per realizzare una maggiore tutela degli interessi protetti dal segreto istruttorio, piuttosto che per filtrare ulteriormente l'acquisizione di elementi significativi a fini fiscali”.

giudice.

La tipologia dei mezzi di prova utilizzabili è invece sostanzialmente coincidente.

Per quanto riguarda l'attività del Giudice si riscontra che le maggiori difficoltà per la risoluzione delle controversie che si traducono in carenze ed errori nelle sentenze, sono dovute alla mancata considerazione dei presupposti in base ai quali è stato emesso l'atto impugnato e conseguentemente all'esatta valutazione della legittimità del procedimento seguito nelle diverse situazioni e per i diversi contribuenti (obbligati o non obbligati alla tenuta delle scritture contabili) nonché delle prove, soprattutto se trattasi di presunzioni (legali ex art. 38, semplici ex art. 39 c. 1 semplicissime ex art. 39 c.2).

Infatti, il Giudice tributario nell'esame degli atti processuali (atto impugnato, ricorso, atto di costituzione) oltre a verificare l'osservanza delle norme processuali, è tenuto a verificare l'osservanza di quelle procedurali che, malgrado la loro peculiare caratterizzazione processualistica non possono precludere la possibilità in fase processuale di dimostrare situazioni diverse da quelle accertate in fase amministrativa.

La verifica della legittimità della complessiva attività istruttoria, è quindi necessaria e logicamente prioritaria e non deve essere trascurata dal giudice di merito che ha il delicato compito, nell'ottica dell'art 24 Cost. di verificare se le disposizioni sui diversi procedimenti di accertamento dei molteplici atti impugnabili siano state osservate (art. 32 ss.36 bis.,37 ss, 38, 39 ss. D.P.R. n. 600/73, art. 51,52,53 ss, D.P.R. n.633/72).

In proposito, è significativo e particolarmente chiarificatore quanto è stato affermato da due pronunce della Corte di Cass. sez. fisc. (Corte di Cassazione, 29 dicembre 2009 n. 27546²² e Corte di Cassazione 30 dicembre 2009, n. 28057²³) per cui si è ritenuto sussistere contraddittorietà ed auspicato un intervento delle Sezioni Unite.

(22) Un giudizio di inattendibilità complessiva di fatture, ovvero la fatturazione fittizia, ingenera comunque una presunzione di corrispondente indebito vantaggio economico che è onere del contribuente superare. Questa Corte ha, invero, già avuto modo di chiarire che, a parte la previsione del D.P.R. n.633 del 1972, art. 21 comma 7 (che esplicitamente prevede in materia di iva, l'assoggetramento ad imposta degli importi indicati da fatture emesse per operazioni inesistenti), la fatturazione fittizia ingenera comunque, almeno nella prospettiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 comma 1 lett. d. una presunzione di corrispondente indebito vantaggio economico che è onere del contribuente superare e che -qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi, anche meramente presuntivi purché specifici, atti ad osservare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti - è onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni (cfr. Cass. 21953/07, 1727/079)

In vero, ritengo che la rilevata contraddittorietà non sussista in quanto la Corte è stata chiamata ad occuparsi di due fattispecie diverse, l'una riguardante l'impugnazione di un avviso di accertamento IRPEG/ILOR per violazione delle disposizioni; sul procedimento dettate dall'art. 39 c.1 lett. D.P.R. n. 600/73, l'altra riguardante un avviso rettifica per violazione degli artt. 19,21,54 c.2 D.P.R. n. 633/72.

Pertanto, la suprema Corte ha valutato correttamente il diverso operato dell' A.F.: diversificando tra il primo caso, in cui la rettifica si è fondata sull'inattendibilità complessiva della contabilità (v. Cass.S.n. 22451 del 25 giugno 2008 dep. 05/09/08; n. 25101 del 19 giugno 2008 dep. il 13/10/08; n.28953 del 6 novembre 2008 dep. il 10/12/08) ed il secondo in cui si è fondata su attendibili riscontri indiziari della inesistenza delle operazioni fatturate.

Conseguentemente, in entrambe le fattispecie, si è giunti ad affermare l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Il che significa che gli Uffici, in fase amministrativa, per disattendere le scritture contabili del contribuente, non possono limitarsi a considerazioni generiche ma, in osservanza alla specifica normativa applicabile alla singola fattispecie, devono indicare singoli elementi che la inficiano o anche allegare elementi indiziari comunque acquisiti, il contribuente, invece, ha l'onere di provare l'esistenza di una situazione diversa da quella contestata.

Sul punto, si ricorda ad es., come i diversi mezzi di pagamento per presunti acquisti non sono prova sufficiente per smentire le fatture false (Cass. s. n. 1134 del 19 gennaio 2009) e quindi il contribuente ha l'onere di fornire ulteriori elementi.

In giudizio, il Giudice, invece, dovrà pronunciarsi sulla legittimità delle rettifiche con riguardo all'attività istruttoria eseguita dagli Uffici nei molteplici casi previsti dal legislatore ed il contribuente ha l'onere di produrre la documentazione idonea a contrastare il fondamento delle contestazioni indicate nell'atto impugnato.

(23) È onere dell'Amministrazione finanziaria, anche per il tramite di elementi ed indizi che possono assumere rango di presentazioni con carattere di gravità, precisione e concordanza, dimostrare che le operazioni imponibili, di cui alle fatture delle quali è contestata la falsità non siano state effettivamente poste in essere. Tale onere si inverte nel caso in cui l'Amministrazione fornisca attendibili riscontri indiziari sull'inesistenza delle operazioni fatturate. In conclusione, va ribadito il principio che quando l'Amministrazione Finanziaria fornisce attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni fatturate, incombe sempre al contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo, altrimenti indebiti e recuperabili a tassazione, come appunto avvenuto nel caso di specie.

Infatti, va sottolineato come , nel processo tributario, a differenza di quanto avveniva nel precedente contenzioso, la cognizione del giudice non è delimitata all'an ed al quantum del tributo, ma si è estesa a verificare la legittimità dell'attività impositiva e le controversie non sono tanto di quantificazione dell'oggetto imponibile e del tributo ma di interpretazione ed applicazione delle norme.

In questo nuovo quadro, in assenza di qualsiasi riferimento all'equità (il giudizio di equità è disciplinato dall'art. 114 c.p.c. e dall'art. 339 c.p.c. e per casi specifici nei quali deve tenere conto di criteri predeterminati) il Giudice non può effettuare alcuna valutazione equitativa del quantum della pretesa fiscale (Corte Cass. S. 1° settembre 2009, n. 19079) ma deve operare con molto equilibrio ai fini della valutazione dei vizi formali dell'atto (ovviamente diversi da quelli impeditivi della considerazione della legittimità dell'atto e del fondamento della pretesa²⁴) e dei suoi contenuti.

Diversamente operando, vi è il rischio di una sostituzione del giudice all'Ufficio, cui esclusivamente è stato attribuito l'esercizio dell'attività impositiva.

Più specificatamente, non possono confondersi o sovrapporsi i compiti di controllo ed accertamento degli Uffici con la funzione giurisdizionale del Giudice, poiché l'attività istruttoria (autoritativa) dei primi è distinta dai poteri istruttori del giudice (a carattere integrativo) che deve valutare la legittimità della prima, dell'atto e la fondatezza della pretesa.

La valutazione e l'utilizzazione delle prove nel processo è, infatti, collegata alla fase amministrativa ma in ragione della funzione propria del giudice assume una dimensione più ampia (giudice terzo ed imparziale) dal momento che la tutela dell'interesse pubblico fiscale non può prevalere in particolare sul diritto alla difesa sancito dall'art. 24 Cost.

Pertanto, andrebbero introdotte disposizioni che, in un'ottica di omogeneità tra i diversi assetti processuali e alla luce dell'art. 111 Cost, eliminino le situazioni di disparità tra le parti, sia in fase amministrativa che processuale.

Relazione tenuta in occasione del Corso di Reggio Calabria – 19 febbraio 2010

(24) Es. nel caso di un avviso di mora, non preceduta dalla notifica della cartella se non vi è prova della notifica di quest'ultima, si configura un vizio procedurale che inficia la validità dell'intero procedimento e quindi l'avviso risulta illegittimo (Corte di Cassazione SSUU S. n.16412 del 25/07/07)

Dott. Ennio Attilio Sepe
Presidente della CTR Puglia
Presidente Nazionale A.M.T.

Il principio di legittimità nell'allegazione delle prove nel giudizio tributario: conseguenze della violazione delle norme in materia.

1. RAPPORTI TRA PROCESSO TRIBUTARIO ED ISTRUTTORIA AMMINISTRATIVA

Il rito tributario è un sistema processuale tendenzialmente chiuso, anche se in relazione al modello di riferimento, è prevista la possibilità di una integrazione delle relative norme, ove se ne presenti la necessità, con le norme del codice di procedura civile richiamate dal secondo comma dell'art.1 del D.Lgs. n. 546 del 1992, *“per quanto da esse non disposto e con esse compatibili”*.

Anche le regole in materia di prove del processo tributario non sono per molti aspetti riconducibili a quelle del processo civile, né possono essere ricondotte a quelle del processo penale e del processo amministrativo.

Nell'affrontare il tema in esame, occorre innanzi tutto rilevare, come premessa di fondo, che il processo tributario è preceduto da un procedimento di accertamento o di riscossione o da una istanza di rimborso.

Da tale premessa scaturisce una serie di conseguenze sia sull'ambito del controllo del giudice tributario sia sul regime probatorio del processo.

Gli effetti del rapporto fra processo tributario ed istruttoria amministrativa sono particolarmente avvertiti in occasione della impugnazione di atti impositivi, per statistica ed importanza dei problemi i più rilevanti, e discendono dal principio in base al quale l'amministrazione finanziaria non può - o non potrebbe - emanarli senza prima aver raccolto le prove dei fatti sui quali si fondano, anche se non è tenuta ad includere, negli avvisi di accertamento, la indicazione delle stesse né a riportarne sinteticamente il contenuto, essendo invece tenuta, solo a seguito dell'impugnazione giudiziaria da parte del contribuente, a passare dalla allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato (Cass. 1996/5506; 1996/10812; 2000/10052; 2000/11314).

Sicché un primo motivo di ricorso è costituito dalla violazione delle regole procedurali che individuano gli elementi probatori idonei a giustificare

l'atto impugnato (art. 38 e segg. del D.P.R. n.600 del 1973; artt. 54, 55 del D.P.R. n. 633 del 1972), per cui il problema è quello di verificare se le prove siano state acquisite legittimamente e, qualora non lo siano state, se siano utilizzabili ai fini dell'attività accertativa e quali conseguenze ne discendano sul provvedimento finale.

Se non sono state sollevate questioni sul rispetto delle regole dell'istruttoria amministrativa (o sono state risolte a favore dell'amministrazione finanziaria) e sia contestata la sussistenza dei fatti posti a fondamento della pretesa fiscale, il giudice tributario accerta i fatti stessi, utilizzando per lo più le prove raccolte nell'istruttoria amministrativa, cui eventualmente si aggiungeranno i documenti prodotti dal contribuente e le ulteriori prove acquisite d'ufficio nell'esercizio dei poteri di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992. In questo senso si parla di una istruttoria "*primaria*" svolta dagli uffici finanziari, cui può seguire una istruttoria "*secondaria*" affidata alle commissioni tributarie in sede giudiziale.

Il legislatore ha in effetti considerato l'istruzione probatoria processuale come un'attività tendenzialmente superflua, tant'è che, nell'articolazione del processo, manca, prima della trattazione, una fase destinata alla formazione della prova, al di là della produzione dei documenti ad opera delle parti.

Il controllo sulla legittimità e la fondatezza nel merito dell'atto attiene a due ordini di valutazione distinte, in quanto il primo è diretto a garantire il contribuente da accertamenti arbitrari, mentre il secondo riscontra la sussistenza dei fatti posti a base della pretesa fiscale.

Il problema che può sorgere è se ed a quali condizioni la fondatezza sostanziale della pretesa prevale sulla verifica del rispetto delle regole del procedimento.

Un terzo effetto del rapporto tra procedimento e processo è che l'atto finale del procedimento circoscrive la materia del contendere, per quanto concerne l'amministrazione finanziaria, nel senso che questa non può allegare nel corso del giudizio circostanze diverse da quelle indicate nella motivazione dell'atto impugnato: un accertamento analitico dei redditi d'impresa basato sulla non competenza di certi costi non può essere confermato per la non inerenza di essi. Dal canto suo, il contribuente non può decampare dai fatti dedotti in ricorso per contrastare la pretesa dell'amministrazione.

Anche la commissione tributaria, con riferimento all'art. 7, deve limitarsi alla cognizione sui "*fatti dedotti in causa dalle parti*" nell'esercizio dei poteri istruttori d'ufficio.

Un quarto effetto è che il previo svolgimento del procedimento amministrativo consente la disponibilità di un materiale probatorio, costituito da

tutti i documenti raccolti nella indagine amministrativa e dai verbali dai quali risultano gli esiti di tale attività, che di regola viene - o dovrebbe venire - trasferita nella sede contenziosa e, unitamente all'ulteriore documentazione prodotta dal contribuente, conferisce quel carattere "*documentale*", richiamato come connotato del processo tributario.

Un'ultima conseguenza del rapporto tra procedimento e processo è la rilevanza della disciplina dell'attività extraprocessuale sulle valutazioni del giudice in sede decisionale. Dovendo gli uffici finanziari osservare le regole dettate in materia di accertamento per verificare la sussistenza di elementi idonei a giustificare l'atto impositivo, la commissione tributaria, benché sia pienamente autonoma e non legata al controllo del rispetto di quelle regole, pur tuttavia tende ad ispirarsi agli schemi normativamente previsti per la ricostruzione delle fattispecie imponibili da parte dell'amministrazione finanziaria.

In pratica, ove non si proceda ad ulteriori acquisizioni istruttorie in giudizio, la commissione, sulla base del materiale di cognizione raccolto, si limita a controllare l'adeguatezza delle valutazioni espresse dall'ufficio, alla stregua di quanto previsto dalle norme per una legittima imposizione; ove nell'istruttoria processuale, siano state raccolte nuove prove, ciò è pur sempre avvenuto in una funzione di controllo o, tutt'al più, di integrazione di quelle già acquisite, al fine di verificare la fondatezza dell'atto impositivo, alla stregua sempre della disciplina dell'accertamento.

Di qui l'importanza delle regole che presidono lo svolgimento dell'azione amministrativa, anche sotto il profilo dei riflessi sulla valutazione degli elementi di convincimento del giudice in sede processuale.

2. IL PRINCIPIO DI LEGITTIMITÀ DELL'ASSUNZIONE DELLE PROVE

Con riferimento al procedimento di accertamento, comunemente si riconosce all'amministrazione il potere di porre a fondamento della propria attività accertativa ogni dato in suo possesso: l'art. 32, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 dispone che "*...l'ufficio delle imposte determina il reddito d'imposta sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti venuti a sua conoscenza...*"; l'art. 55, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, in materia di IVA, contiene una disposizione analoga. Tale affermazione non può certo significare che laddove siano previste disposizioni normative che disciplinano l'acquisizione di elementi istruttori, esse debbano essere considerate sprovviste di sanzione, qualora non espressamente prevista.

In un sistema generalmente ispirato al principio di legalità, se può ammettersi l'utilizzo di ogni emergenza istruttoria, una volta raccolta, ciò non significa che essa possa essere utilizzata anche se illegittimamente acquisita. Né la mancanza, in materia, di una norma come quella contenuta nell'art. 191 C.p.c. (*“Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate”*), che non pare possa essere considerata una categoria generale, bensì propria ed esclusiva del diritto penale, consente senz'altro l'ammissione di prove irritalmente acquisite, potendo ritrovarsi nella disciplina del procedimento amministrativo la regola che esclude l'utilizzabilità delle prove illegittimamente assunte, come sembra ritenere la giurisprudenza più recente della S.C., mentre parte della dottrina favorevole alla tesi più garantista sostiene che la soluzione del problema in esame debba far leva sugli interessi sottostanti alle singole norme.

Con riferimento alla questione in esame si sono manifestati orientamenti giurisprudenziali di segno diverso nel tempo.

Negli anni '90 è prevalsa l'opinione favorevole alla non utilizzabilità delle prove illegittimamente assunte che ha trovato significativa espressione nella sentenza delle S.U. 1990/8062 la quale, nell'esaminare la legittimità di un provvedimento autorizzativo di una perquisizione domiciliare emesso ai sensi dell'art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 sull'IVA, qualificato come atto amministrativo, anche se proveniente da autorità giudiziaria, inserito in un procedimento di accertamento dell'imposta, ne sottolineava l'effetto condizionante la legittimità del provvedimento impositivo finale.

Successivamente, a partire dal 2001, si è manifestata una tendenza giurisprudenziale contraria con Cass. 2001/8344, seguita da una serie di sentenze conformi (Cass. 2001/13005; 2002/1343; 2002/1383; 2003/1543; 2003/10442), secondo cui *“l'acquisizione irritale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso. Pertanto gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica dell'attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico”*.

Al tempo stesso è stato ribadito l'orientamento iniziale da altra sentenza delle S.U. 2002/16424 che, nell'escludere la necessità di un'espressa disposizione sanzionatoria, ha richiamato la regola generale secondo cui *“l'assenza di un presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola”*, precisandosi che *“il compito del giudice di va-*

gliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione” e che “l’acquisizione di un documento con violazione di legge non può influire a vantaggio del detentore, che sia l’autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente o indirettamente responsabile”.

Tale orientamento è stato confermato dalle sentenze più recenti: Cass. 2004/19689 e Cass. 2007/9568.

Nelle tre decisioni da ultimo riportate si trattava di casi in cui l’accesso domiciliare era stato effettuato: nel primo caso, con un’autorizzazione del procuratore della Repubblica a seguito di denuncia anonima (non avente nemmeno dignità d’indizio); nel secondo caso, senza l’esistenza dei gravi indizi richiesti; nel terzo, addirittura senza la preventiva autorizzazione del procuratore della Repubblica. Sicché dalla illegittimità del provvedimento autorizzativo discendeva l’inutilizzabilità, a sostegno dell’accertamento tributario (in materia di IVA nei primi due casi e di imposte dirette nel terzo), delle prove reperite nel corso della perquisizione illegale, con conseguente illegittimità dell’accertamento medesimo.

Applicando, pertanto, la suddetta regola generale, anche la mancanza dell’autorizzazione dell’ispettore compartimentale delle tasse ed imposte indirette sugli affari e, per la Guardia di finanza, del comandante di zona (oggi: del direttore centrale dell’accertamento o del direttore regionale dell’Agenzia delle entrate e, per la Guardia di finanza, del comandante regionale), prevista dall’art. 51, comma 2, n. 7, del D.P.R. n. 633 del 1972 - ai fini della richiesta di acquisizione, dagli istituti di credito, di copia dei conti bancari intrattenuti con il contribuente -, è suscettibile di incidere negativamente sul provvedimento impositivo, contrariamente a quanto ritenuto da Cass. 2003/4987 in base ai rilievi che l’autorizzazione di cui trattasi costituisce un atto relativo a rapporti interni e che in materia tributaria non vige il principio della inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita.

Quanto al primo rilievo, esso non sembra pertinente dal momento che per la validità dell’atto finale occorre proprio esaminare la legittimità degli atti endoprocedimentali presupposti. Circa il secondo valgono le osservazioni precedenti, nel senso cioè che la sanzione è prevista dalle regole che disciplinano il procedimento amministrativo.

3. L’ART. 21-OCTIES DELLA L. 7 AGOSTO 1990, N. 241

In materia di procedimento amministrativo, con la L. 11 febbraio 2005, n. 15 sono state introdotte alcune modifiche ed integrazioni alla L. n. 241 del 1990 ed, in particolare, è stato inserito il capo IV-bis che, all'art. 21-octies, comma 2, dispone: *“Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o nella forma degli atti, qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”*.

Occorre allora esaminare quale sia il rapporto fra tale norma e l'illegittimità derivata dell'esercizio del potere impositivo dell'amministrazione finanziaria.

Non v'è dubbio che la disciplina generale dettata dalla L. n. 241 del 1990 per l'azione amministrativa trovi applicazione anche nel procedimento tributario, come confermato dalla disposizione dell'art. 13 di essa, che espressamente esclude per tale procedimento le norme sulla partecipazione al procedimento amministrativo previste dal capo III. Dal che deve desumersi, *a contrario*, che le altre norme, non escluse, siano comunemente applicabili.

È, altresì, certo che l'atto impositivo emanato dall'amministrazione finanziaria a conclusione dell'istruttoria svolta sia di natura vincolata, per cui non è nella discrezionalità della stessa disattendere i risultati raggiunti una volta acquisita la prova sufficiente delle violazioni del contribuente.

Tuttavia, la risposta al quesito se l'inosservanza di norme sul procedimento o nella forma degli atti sia suscettibile o meno di condizionare, nel procedimento tributario, il provvedimento finale non sembra possa essere univoca, nel senso che debbono valutarsi gli interessi sottostanti alle singole previsioni normative: può ammettersi la recessività dei valori tutelati dalle regole procedurali rispetto all'interesse fiscale, ma non generalizzarsi questa conclusione.

Pertanto se il disposto del 2° comma dell'art. 21-octies non trova ostacolo nel caso di accesso in locali destinati ad esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, effettuato da impiegati dell'amministrazione finanziaria senza essere muniti di apposita autorizzazione, che ne indichi lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972) nell'interesse di un ordinato svolgimento del servizio di controllo, non altrettanto può ritenersi nel caso di accesso domiciliare eseguito senza la previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, sulla base di gravi indizi di violazione delle norme tributarie (art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972). In tal caso la esigenza di ricerca della prova, ancorché correlata a finalità di tipo pubblicistico (quali quelle coinvolte dall'accertamento di debiti d'imposta) deve essere temperata e conciliata con un bene di rilevanza co-

stituzionale. A tutela dell'inviolabilità del domicilio, solennemente proclamata dall'art. 13 della Costituzione, l'at. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che l'autorità amministrativa, per procedere alla perquisizione nell'abitazione del contribuente, debba munirsi dell'autorizzazione dell'a.g.o., la quale è preposta al controllo circa la effettiva sussistenza in concreto dei gravi indizi richiesti.

4. PROVE ACQUISITE IN PROCEDIMENTI DIVERSI DA QUELLO TRIBUTARIO

La inutilizzabilità delle prove irregolarmente acquisite, con la conseguente illegittimità derivata del provvedimento finale, riguarda gli elementi istruttori che rientrano nella sequenza procedimentale regolata dalle norme che disciplinano il procedimento di accertamento in vista dell'atto impositivo finale, facendosi applicazione della regola vigente per il procedimento amministrativo, secondo cui l'inesistenza o l'irregolarità dell'atto presupposto inficia la legittimità dell'atto conclusivo.

Diverso è il caso di una prova formatasi in un procedimento diverso, cui non si applicano le regole del procedimento tributario e per la quale si pone il problema della sua utilizzabilità in tale procedimento, nel caso in cui non siano state osservate le norme che presiedono la sua formazione nel procedimento extratributario.

Il caso più frequente concerne l'utilizzabilità nel processo tributario delle prove acquisite nel processo penale.

In relazione a quest'ultimo processo vige il principio di autonomia delle regole dell'accertamento tributario rispetto alle regole che disciplinano le indagini penali, costantemente ribadito dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui i documenti e gli altri elementi di informazione acquisiti dalla polizia tributaria nell'esercizio dell'attività di polizia giudiziaria ben possono - se non ne derivi pregiudizio alle esigenze interne al processo penale o, altrimenti, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria che di quegli elementi abbia la disponibilità funzionale - essere impiegati ai fini dell'accertamento tributario, senza che a ciò sia di ostacolo il profilo dell'eventuale mancata coincidenza fra persona indagata ed il soggetto contribuente nei cui confronti essi vengono utilizzati, e quello relativo all'eventuale natura non tributaria dell'illecito perseguito in sede di procedimento penale (Cass. 1999/14585; 2000/5430; 2000/6215; 2001/11512).

Pertanto le garanzie intrinseche alle regole dell'attività di polizia giu-

diziaria e del processo penale non determinano alcuna limitazione al possibile impiego, ai fini impositivi, degli elementi di conoscenza raccolti in quelle sedi, ritenendosi che “*non c’è ragione di negare ad una qualificata fonte di conoscenza la idoneità a fondare l’accertamento tributario*”.

Così, ad esempio, non può trarsi argomento dal mancato rispetto delle norme di procedura penale riguardanti l’intervento del difensore nel corso della perquisizione domiciliare per sostenere la nullità dell’accertamento tributario: l’autonomia dei due procedimenti consente l’esistenza di una situazione per cui una nullità afferente un atto del procedimento penale non ha rilievo nel procedimento tributario.

Ugualmente al versante penale appartiene il caso della trasmissione agli uffici finanziari, da parte della Guardia di finanza, di documenti, dati e notizie acquisiti nell’ambito di un procedimento penale senza la previa autorizzazione dell’autorità giudiziaria, richiesta dall’art. 33, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973. Anche qui il difetto di detta autorizzazione non incide sull’efficacia probatoria degli elementi trasmessi, nel senso di implicare l’invalidità dell’atto impositivo adottato sulla scorta degli stessi, potendo invece avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore (Cass. 2001/3852; 2001/7791; 2001/15914; 2002/16788).

Regole analoghe valgono naturalmente per i dati di conoscenza raccolti irregolarmente nel corso di un procedimento civile: si pensi, ad esempio, ad una dichiarazione testimoniale resa senza che all’altra parte fosse stata comunicata la data dell’assunzione della prova.

Questione diversa è quella della valenza probatoria da riconoscere agli elementi istruttori acquisiti in altri processi.

Avendo il processo tributario carattere documentale, la prova diretta in esso utilizzabile è costituita prevalentemente da documenti, per cui nessun ostacolo si pone per l’acquisizione del materiale di cognizione di tale natura raccolto in altri processi e trasferito in quello tributario.

Più delicata è, invece, la questione dell’utilizzabilità degli elementi raccolti con mezzi di prova costituenda, rispetto ai quali non sembra condivisibile una valutazione di assoluta inutilizzabilità, potendo tali elementi essere acquisiti come “*elementi documentali formati all’esterno del giudizio tributario*” (Cass. 1988/3630), con l’efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi rese in sede extraprocessuale (Cass. 2002/3526; 2002/4269; 2005/16032; 2007/9402), alle quali, tanto se acquisite dall’organo di controllo nell’ambito di un’indagine amministrativa che prodotte dal contribuente, la giurisprudenza consolidata della S.C. - fermo il divieto di ammissione della “*prova testimo-*

niale” posto dall’art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 - attribuisce il valore probatorio “*proprio degli elementi indiziari i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione*” (C. cost. 2000/18) e, se rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza voluti dall’art. 2729 e.e., il valore di presunzioni semplici (che possono essere fondate anche su un solo indizio, avente detti caratteri: Cass 2003/4472; 2007/9402).

La prova testimoniale vietata si riferisce alla prova testimoniale quale prova da assumere nel processo - a seguito della formulazione di specifici capitoli e previo giuramento dei testi - con le garanzie del contraddittorio (Cass. 2000/14774; 2002/903).

La giustificazione che viene per lo più data alla natura meramente indiziaria delle dichiarazioni rese da terzi al di fuori del processo tributario è che si tratta di elementi che sono acquisiti in assenza di un contraddittorio tra le parti, che, quindi, non hanno potuto esercitare alcun controllo e, se del caso, contestarli.

Pertanto c’è da chiedersi se, in generale, possa riconoscersi dignità di prova piena a tutti quegli elementi istruttori che siano stati assunti, in sede extratributaria, in contraddittorio con il contribuente (imputato o parte di un giudizio civile).

Alcuni escludono tale possibilità richiamandosi alla salvaguardia del diritto di difesa da commisurarsi non in astratto, ma in concreto, con riferimento all’oggetto del singolo processo.

È discutibile tale impostazione, in quanto, trattandosi di circostanze di fatto, ove siano state raggiunte da riscontri attendibili, nel contraddittorio fra le parti, non si pone più una questione di garanzie difensive, bensì di valorizzazione di un elemento istruttorio probante.

Valore di prova diretta, e non già indiziaria, è stato riconosciuto alle dichiarazioni rese dal contribuente in sede di verifica, integrando esse una confessione stragiudiziale, ai sensi dell’art. 2735 c.c. (Cass.2005/28316).

Uguale valore è stato attribuito alla confessione resa in sede penale ed, ove a renderla sia stato il legale rappresentante di una società, si è pur sempre in presenza di una confessione, e non di una prova testimoniale, atteso che il rapporto di immedesimazione organica, che lega il rappresentante legale con la società rappresentata, esclude che il primo possa essere qualificato come testimone, con riferimento ad attività poste in essere dalla società (Cass. 1999/7964).

Tra le prove dirette di natura documentale utilizzabili in sede conten-

ziosa tributaria sono state considerate le risultanze di perizia disposta in sede penale, nella quale, a seguito di esame della documentazione non ufficiale acquisita nel corso di accesso domiciliare, si teneva conto dei costi effettivamente sostenuti dall'impresa, anche se non registrati nelle scritture contabili (Cass. 2001/5866), ed anche le risultanze di perizia di parte (nella specie, una relazione di stima dell'UTE), ritenuta elevabile a dignità di prova fondante la decisione a condizione che il giudice spieghi le ragioni per le quali la reputi corretta e convincente (Cass.2007/8890).

5. L'EFFICACIA DEL GIUDICATO PENALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Connesso con il tema della utilizzabilità delle prove raccolte in altri processi (in particolare, nel processo penale) è il problema del giudicato penale nel processo tributario, rientrando in quello più ampio dei rapporti fra i due processi.

In una prospettiva di supremazia del magistero penale, non può non attribuirsi agli altri ambiti giurisdizionali una condizione di subordinazione. Diversamente si atteggiavano i rapporti fra i diversi processi ove si riconosca a ciascuno di essi, ed anche al processo tributario, una particolare specificità e, quindi, una propria sfera di autonomia, che richiede una diversa disciplina dei fenomeni di interferenza reciproca, con riguardo soprattutto alle questioni pregiudiziali ed agli effetti del giudicato penale.

Peraltro il tema in esame sconta anche la diversa ottica di valutazione della sentenza penale nella quale in passato si è posta la dottrina tributaristica rispetto alla dottrina processual-penalistica, la prima orientata a intravedere nel giudicato penale una prova legale, a differenza della seconda volta a valorizzare l'effetto vincolante prodotto dal giudicato. E proprio il collegamento tra la sentenza penale come prova raccolta in altro processo e la sua efficacia nel processo tributario spiega l'inserimento della questione nell'ambito della presente trattazione.

Nella L. n. 4 del 1929, all'art. 22, comma 1, era previsto che qualora l'esistenza del reato dipendeva dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, spettava al giudice penale decidere anche di tale controversia *“osservate le forme stabilite dal codice di procedura penale e con la stessa sentenza con la quale definita il giudizio penale”*. Al giudice penale veniva, quindi, attribuito il potere di conoscere anche le questioni di natura tributaria, la cui risoluzione rappresentasse il presupposto per la decisione da pronunciare

nel processo penale

La norma che trova, appunto, la sua giustificazione storica nella speciale fiducia attribuita all'accertamento penale in ragione della supremazia riconosciuta al magistero penale, anche per l'ampiezza del potere ad esso accordato nella raccolta e valutazione del materiale probatorio, è stata interpretata, in tempi più vicini con una diversa concezione della giurisdizione penale e dei rapporti tra la stessa e la giurisdizione tributaria, come diretta soltanto ad evitare la sospensione del processo penale e la devoluzione della questione al giudice extrapenale, attribuendo l'obbligo al giudice penale di decidere la questione nella propria sede per evitare il prolungarsi del processo, ma non postulando in alcun modo la formazione di un giudicato sulla questione pregiudiziale (Cass. 1973/1104).

Derogava alla regola dell'assorbimento, introdotta dall'art. 22 il precedente art. 21 che, in materia di tributi diretti, prevedeva che l'azione penale avesse corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta fosse divenuto definitivo in via amministrativa. La ragione di tale eccezione andava ricercata nella volontà del legislatore diretta a sottrarre alla cognizione del giudice ordinario le questioni attinenti alla determinazione quantitativa del reddito, che ha rappresentato una costante del nostro ordinamento tributario.

L'eccezione è stata, poi, ribadita dall'art. 56 del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, ed estesa dall'art. 58 del D.P.R. n. 633 del 1972, istitutivo dell'I VA, alla nuova imposta.

Tali erano i casi di pregiudiziale tributaria che incidavano sul corso dell'azione penale.

Altre questioni pregiudiziali suscettibili di condizionare lo svolgimento del processo penale erano quelle previste dall'art. 20 del vecchio c.p.p., secondo cui qualora la decisione sull'esistenza di un reato dipendeva dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa, il giudice penale poteva rimettere tale soluzione al giudice competente, solo se non appariva facile e se la legge non poneva limitazione alla prova del diritto controverso. In questo caso la sospensione del processo penale era meramente facoltativa.

Sul versante del processo tributario, la pregiudiziale penale operava secondo la norma fissata dall'art. 3 del vecchio c.p.p., che prevedeva la sospensione del processo extrapenale allorché la cognizione del reato influiva sulla cognizione della controversia civile o amministrativa (od anche disciplinare) fino alla pronuncia di una sentenza istruttoria o dibattimentale irrevocabile. Trattavasi di ipotesi di sospensione obbligatoria del procedimento

tributario.

L'art 28 del vecchio c.p.p. disciplinava gli effetti del giudicato penale sul procedimento extrapenale, nel senso di vincolare la pronuncia in sede civile o amministrativa quando in esse si controverteva intorno ad un diritto il cui riconoscimento dipendeva dall'accertamento dei fatti materiali che erano stati oggetto del giudizio penale, salvo limitazioni della legge civile (extrapenale) alla prova del diritto controverso. Pertanto il vincolo cui era soggetto il giudice civile o amministrativo riguardava i fatti materiali accertati, non anche le questioni giuridiche trattate, da intendersi risolte ai soli fini dell'accertamento del reato. La norma venne poi integrata dalla "lettura" data dalla Corte costituzionale, con la sentenza n. 55 del 1971, che la dichiarò illegittima nella parte in cui consentiva di ritenere vincolante il giudicato penale anche nei confronti di coloro che erano rimasti estranei al giudizio penale perché non posti in condizione di parteciparvi.

In detto quadro normativo sopraggiungeva il D.L. n. 429 del 1982, convertito con modificazioni nella L. n. 516 del 1982, che, all'art 12, nella prima parte del 1° comma, rivedeva i rapporti tra processo penale e processo tributario, nel senso di escludere la sospensione obbligatoria di quest'ultimo in presenza di un fatto configurabile come reato, eliminando la cosiddetta pregiudiziale penale (fermo restando l'effetto vincolante sul processo tributario del giudicato penale relativo ai reati in materia di imposte sui redditi e di IVA riguardo ai fatti materiali oggetto del giudizio penale); all'art. 13, abrogava le disposizioni che prevedevano la pregiudiziale tributaria.

Con l'avvento del nuovo codice di procedura penale non si riconosce più all'accertamento penale quel carattere di preminenza che ne faceva la sede privilegiata di formazione della verità processuale, affermandosi il principio dell'autonomia delle giurisdizioni.

In tale mutata concezione assume un significato diverso la regola posta dal nuovo c.p.p. che attribuisce normalmente al giudice penale il potere di conoscere tutte le questioni anche di natura non penale, la cui risoluzione rappresenta il presupposto per la decisione da emettere nel processo penale: si tratta di una cognizione in "via incidentale" limitata ai fini della decisione penale e, quindi, non vincolante in nessun altro processo.

Il legislatore del 1988 ha ristretto le ipotesi suscettibili di dare vita a questioni pregiudiziali alle controversie riguardanti lo stato di famiglia e quello di cittadinanza, disponendo all'art. 3, 1° comma, che quando la decisione penale dipende dalla risoluzione di una di tali controversie, il giudice può sospendere il processo sino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce

la questione.

La riduzione così rigorosa della rilevanza del fenomeno delle questioni pregiudiziali, limitata soltanto a due tra le ipotesi astrattamente prevedibili, risponde a quella esigenza di celerità del processo penale che impronta tutto il sistema.

Un'altra ipotesi, assimilabile sostanzialmente ad una pregiudiziale al giudizio penale, pur se formalmente non classificata come tale, è quella delineata dall'art. 479 c.p.p., che dispone: *“fermo quanto previsto dall'art. 3, qualora la decisione sulla esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia già in corso un procedimento presso il giudice competente, il giudice penale, se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, può disporre la sospensione del dibattimento sino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato”*.

Si è di fronte ad una situazione che riprende quella descritta dall'art. 20 del vecchio c.p.p., destinata tuttavia ad operare solo in fase dibattimentale ed ancorata a io precisi requisiti: sussistenza di un rapporto di assoluta precedenza logico-giuridica di un processo rispetto all'altro, particolare complessità della controversia, pendenza della stessa ed inesistenza di limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa nella sede civile o amministrativa.

Nel nuovo sistema processuale penale è scomparsa la figura della sospensione obbligatoria del processo civile o amministrativo riguardante il medesimo fatto sottoposto ad accertamento penale.

Quanto agli effetti del giudicato penale in altri giudizi, il nuovo codice di rito penale, all'art. 654, ha sostanzialmente riprodotto la norma dell'art. 28 del vecchio c.p.p., con l'integrazione prodotta dalla citata sentenza della Corte costituzionale n. 55 del 1971: a) nel giudizio civile o amministrativo la controversia deve riguardare un diritto o un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale, b) tali fatti debbono essere ritenuti rilevanti ai fini della decisione; e) la legge civile non deve porre limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa; d) l'amministrazione finanziaria deve essere stata messa in grado di partecipare al giudizio penale.

Si è posto, dunque, il problema del rapporto tra l'art. 654 del nuovo c.p.c. e l'art. 12 della L. n. 516 del 1982, continuandosi a sostenere da una parte della dottrina il valore di prova legale del giudicato penale, in quanto l'art. 12, integrando una norma speciale, non poteva ritenersi derogata dal

nuovo codice di rito. Ma, ancor prima dell'espressa abrogazione di tale norma da parte dell'art. 25, lett. d), del D.Lgs. n. 74 del 2000, era già prevalso l'opposto orientamento, seguito dalla giurisprudenza di legittimità, a favore della sostituzione della norma precedente ad opera dell'art. 654, che, ai sensi dell'art. 207 disp. att, trova applicazione, in difetto di espressa deroga, anche per i reati previsti da leggi speciali (Cass. 1995/7403; 1998/5730- 1999/341).

La S.C. ha, peraltro, avuto modo di precisare che nel processo tributario vigendo i limiti in materia di prova fissati dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 e trovando ingresso, con rilievo probatorio, anche presunzioni semplici (art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 12973) prive dei requisiti prescritti ai fini di formazione di siffatta prova tanto nel processo civile (art. 2729, 1° comma, c.c.), che nel processo penale (art. 192, 2° comma, c.p.c.), nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa per reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente; con la conseguenza che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare (Cass. 2002/9109; 2003/8102).

Ne discende come non possa attribuirsi al giudicato penale il valore di una prova legale, che, oltre a non essere sorretto da alcun dato normativo, mal si concilia con l'essere la sentenza la risultanza di un giudizio espresso dal giudice penale e non di presupposti di fatto legalmente valutati.

Tuttavia è *ius receptum* che il giudice tributario può legittimamente fondare il proprio convincimento sulle prove acquisite nel giudizio penale, definito con una pronuncia non avente efficacia di giudicato, per cui non può negare in linea di principio che l'accertamento contenuto in una sentenza di proscioglimento pronunciata ai sensi dell'art. 425 c.p.p. possa costituire fonte di prova presuntiva, omettendo di compiere una sua autonoma valutazione degli elementi acquisiti in sede penale (Cass. 2002/17037; 2007/4054).

Natura di elemento di prova indiscutibile è stata, invece, riconosciuta alla sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (cosiddetto patteggiamento), sicché il giudice di merito, ove intenda disconoscere tale ef-

ficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. La conseguenza è che detto riconoscimento, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento (Cass.2003/19505; 2005/19251; 2006/6380; 2007/27022).

Avv. Angelo Antonio GENISE
Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Gli accertamenti bancari: aspetti teorici ed applicativi

Gli accertamenti bancari e finanziari, oggi costituiscono uno dei mezzi attraverso i quali l'Amministrazione Finanziaria può procedere all'accertamento dei redditi dei contribuenti. L'attuale configurazione dell'istituto in esame è stata preceduta da una serie di fasi che ne hanno a poco a poco delineato la struttura.

Prima fase (dal 1 gennaio 1974 al 23 luglio 1982)

Fino al 1971, in Italia, si riteneva che il segreto bancario non potesse subire deroghe ai fini delle indagini fiscali. Tale segreto, infatti, seppure non previsto, in via generale, espressamente da alcuna norma, si riteneva discendesse da quelle, di provenienza costituzionale, relative alla tutela del risparmio e alla libertà di investimento – art 47 della Costituzione, *La Repubblica incoraggia e tutela il risparmio in tutte le sue forme*.-

La legge delega 9 ottobre 1971 n. 825, però, seppur molto timidamente, consentì la previsione di deroghe al segreto bancario. L'art. 10, n.12 di detta legge, infatti dispose *l'introduzione, limitata a ipotesi di particolare gravità, di deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti*. Questa delega portò all'emanazione dell'art. 32, comma 1 n. 7 e dell'art. 35 del DPR 600/73. L'art. 32, comma 1, n. 7 prevedeva che gli uffici delle imposte per l'adempimento dei loro compiti potevano *richiedere ad aziende e istituti di credito e all'amministrazione postale i documenti indicati nell'art 35*. Quest'ultimo – rubricato *deroghe al segreto bancario*- disponeva che l'ufficio delle imposte dirette, su conforme parere dell'ispettorato compartimentale delle imposte dirette, e previa *autorizzazione del presidente della commissione tributaria di primo grado territorialmente competente*, potesse chiedere *ad aziende ed istituti di credito e all'amministrazione postale di trasmettere, entro un termine non inferiore a sessanta giorni, la copia dei conti intrattenuti con il contribuente, con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti comprese le garanzie prestate da terzi*. Tale richiesta di copia dei conti poteva,

però, essere avanzata solo:

a) *quando il contribuente non avesse presentato la dichiarazione dei redditi e l'ufficio fosse in possesso di elementi certi dai quali risultasse che nel periodo di imposta lo stesso contribuente avesse conseguito ricavi o altre entrate per ammontare superiore a cento milioni di lire ovvero, se persona fisica, avesse acquistato beni considerati di lusso per ammontare superiore a venticinque milioni di lire;*

b) *quando da elementi certi in possesso dell'ufficio risultasse che il contribuente avesse conseguito nel periodo di imposta ricavi o altre entrate, rilevanti per la determinazione dell'imponibile, per ammontare superiore al quadruplo di quelli dichiarati, a meno che la differenza fosse inferiore a cento milioni di lire;*

c) *quando il contribuente non avesse tenuto per tre periodi di imposta consecutivi le scritture contabili prescritte dagli artt. 14, 18, 19 e 20.*

Come si vede la deroga al segreto bancario era molto limitata e riguardava solo l'accertamento delle imposte sui redditi e non anche quello ai fini IVA (l'art 51 del DPR 633/72, nel testo vigente all'epoca, infatti, prevedeva che gli uffici IVA, per l'adempimento dei loro compiti, potessero ...5) *richiedere la comunicazione di dati e notizie alla Guardia di Finanza, agli uffici doganali e ad ogni altra pubblica amministrazione o ente pubblico, fatta eccezione per gli istituti e d'aziende di credito per quanto attiene ai loro rapporti con i clienti, per l'amministrazione postale per quanto attiene ai dati relativi ai depositi, conti correnti e buoni postali...*

Anche se v'è da aggiungere che, superati tutti questi ostacoli, l'accertamento bancario poteva riguardare *anche i conti successivi al periodo o ai periodi di imposta* cui si riferivano i fatti legittimanti l'accertamento e poteva essere estesa ai *conti cointestati al coniuge non legalmente ed effettivamente separato ed ai figli minori conviventi* (art 32, penultimo comma, DPR 600/73).

Seconda Fase (23 luglio 1982 – 31 dicembre 1991)

Con il DPR 15 luglio 1982 n. 463:

- rimaneva invariato il regime autorizzatorio alle indagini bancarie;
- veniva prevista, la possibilità di richiedere, sempre solo alle aziende e istituti di credito e all'amministrazione postale, oltre alla copia dei conti, *ulteriori dati e notizie di carattere specifico relativi agli stessi conti*; cioè, però, solo dopo la ricezione della copia dei conti;
- le indagini bancarie venivano estese, ma solo nel caso di false

fatturazioni, ai conti intestati ai soci delle società di fatto nonché agli amministratori delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in carica nel periodo o nei periodi di imposta in cui le fatture sono state emesse o utilizzate;

- la deroga al segreto bancario veniva allargato **all'accertamento ai fini IVA**, con l'introduzione del n. 7 al secondo comma dell'art. 51 del DPR 633/72 e dell'art 51 bis dello stesso DPR;

- veniva introdotta **una presunzione legale relativa di imponibilità** dei dati bancari, sia per le imposte dirette che per l'IVA;

- veniva, infine, prevista la possibilità di un accesso diretto da parte dei funzionari dell'amministrazione finanziaria presso le banche e l'amministrazione postale, ma nel solo caso in cui queste ultime non avessero ottemperato alla richiesta di informazioni

Terza fase 1 gennaio 1992 – 28 dicembre 1995

Con la legge 413/1991 le indagini bancarie subivano una svolta e da strumento di accertamento straordinario diventavano uno dei mezzi attraverso il quale il fisco procedeva alla determinazione della propria pretesa.

Con l'art. 18 di detta legge, infatti, venivano abrogati gli art. 35 del Dpr 600/73 - art. 18, comma 1, lett.h) - e 51 bis del Dpr 633 /72 – art.18, comma 2, lett.e)-, veniva riscritto il n.7, del primo comma dell'art. 32 del DPR 600/73- il quale, dunque, a seguito di ciò prevedeva che gli uffici potessero richiedere, previa autorizzazione dell'ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero, per la Guardia di Finanza, del comandante di zona, alle aziende e istituti di credito per quanto riguarda i rapporti con i clienti e all'Amministrazione postale per quanto attiene ai dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito ed ai buoni fruttiferi postali, copia dei conti intrattenuti con il contribuente con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi; ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi agli stessi conti possono essere richiesti con l'invio alle aziende e istituti di credito e all'amministrazione postale di questionari redatti su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'Ufficio procedente. –veniva, di conseguenza, modificato anche il n. 7 del secondo comma dell'art.51 del dpr 633/72.

Ne derivava che:

- venivano eliminati, con l'abrogazione degli art 35 del DPR 600/73 e 51 bis del DPR 633/72, i ristretti presupposti in presenza dei quali era possibile derogare al segreto bancario per gli accertamenti fiscali

- veniva abolito il sistema del cosiddetto doppio filtro autorizzatorio: non più, dunque, parere conforme dell'ispettore compartimentale e autorizzazione del presidente della commissione tributaria di primo grado ma solo autorizzazione dell'ispettore compartimentale e per la Guardia di finanza, del comandante di zona;

- veniva prevista l'istituzione , con decreto del Ministro del Tesoro, di concerto con quello delle Finanze, di un'anagrafe dei conti e dei depositi che avrebbe dovuto raccogliere tutti i dati identificativi, compreso il codice fiscale, trasmessi, non solo dalle aziende ed istituti di credito, ma anche *dalle società fiduciarie e da ogni altro intermediario finanziario relativi ad ogni soggetto che intrattenga con loro rapporti di conto o deposito o che comunque possa disporre del medesimo* – art. 20, IV comma legge 413/1991;

- veniva esteso il raggio di azione della presunzione legale di imponibilità dei dati bancari, con l'inclusione anche di quelli acquisiti in sede penale (art. 18, comma 1, lett.a) e comma 2, lett.a) , legge 413/91;

- veniva introdotto un obbligo di comunicazione da parte delle aziende ed istituti di credito e dell'amministrazione postale al soggetto nei cui confronti erano svolte le indagini bancarie.

Le deroghe al segreto bancario come previste dalla legge 413/91 venivano ritenute conformi ai principi costituzionali dalla sentenza n.51/92 della Corte Costituzionale.

Quarta fase dall'1 gennaio 1996 al 30 dicembre 2004

La mancata istituzione dell'anagrafe dei conti e dei depositi rendeva estremamente difficile lo svolgimento delle indagini bancarie, essendo gli uffici costretti a rivolgere le loro richieste a tutte le banche presenti sul territorio nazionale.

Con la legge 28 dicembre 1995 n. 549, art. 3, commi 177 e 178, fu introdotto un n.6 bis rispettivamente all'art. 52, secondo comma del Dpr 633/72 e all'art. 32, primo comma del DPR 600/73. Tale disposizione prevedeva che gli uffici, previa *autorizzazione del direttore regionale delle entrate*, e la Guardia di Finanza, previa autorizzazione del comandante di zona, *potessero richiedere ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio*

di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende ed istituti di credito, con l'amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario nazionale o straniero, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta.

Con tale norma, dunque, veniva previsto il potere degli uffici e della Guardia di Finanza di richiedere direttamente ai contribuenti i dati necessari per l'indagine bancaria; solo che, potendo detto potere essere esercitato solo a seguito di accertamento, verifica o ispezione nei confronti dello stesso contribuente, non poteva essere utilizzato per iniziare l'attività di accertamento, ma solo ai fini della determinazione del *quantum* della pretesa fiscale.

Successivamente, con DI n.269/2000, viene disciplinata l'anagrafe dei conti e dei depositi; anagrafe che, però, non è mai entrata in funzione.

Quinta fase dall'1 gennaio 2005 al 4 luglio 2006

Con la legge 30 dicembre 2004 n. 311 vengono estese le garanzie autorizzatorie fin a quel momento previste per il segreto bancario anche all'acquisizione delle notizie di natura finanziaria – che prima potevano essere assunte sulla base della più snella procedura di cui al n. 5 degli artt. 32 del DPR 600/73 e 51 del DPR 633/72-.

Inoltre:

- le informazioni finanziarie potevano esser chieste non più solo alle banche e alla società Poste italiane ma anche *agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie;*

- si potevano chiedere non più solo copia dei conti e dei depositi, con la specificazione dei rapporti inerenti o connessi e delle eventuali garanzie prestate da terzi, ma anche *dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché le garanzie prestate da terzi*

- veniva riscritto il sesto comma dell'art. 7 del DPR 605/73 il quale, dunque, disponeva che *le banche, la società poste italiane spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario... sono tenuti a rilevare e a tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui qualsiasi operazione di natura finanziaria.*

Sesta fase dal 4 luglio 2006 ad oggi

Con il DL 4 luglio 2006 n. 223, convertito con la legge 4 agosto 2006 n. 248 veniva di nuovo modificato il sesto comma del DPR 605/73, il testo del quale risultava, perciò, essere il seguente:*Le banche, la società Poste italiane spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio, nonché di ogni altro operatore finanziario... sono tenuti a rilevare e a tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui, per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, qualsiasi operazione di natura finanziaria ad esclusione di quelle effettuate tramite bollettino di conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500 euro; l'esistenza dei rapporti e l'esistenza di qualsiasi operazione di cui al precedente periodo, compiuta al di fuori di un rapporto continuativo, nonché la natura degli stessi sono comunicate all'anagrafe tributaria, ed archiviate in apposita sezione, con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari e dei soggetti che intrattengono con gli operatori finanziari qualsiasi rapporto o effettuano operazioni al di fuori di un rapporto continuativo per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, compreso il codice fiscale.*

Sempre la legge 248/2006 apportava ulteriori modifiche agli art. 32, primo comma n.7 dpr 600/73 e all'art 51, secondo comma n.7 del dpr 633/72 estendendo l'utilizzo delle indagini finanziarie anche ai fini dell'accertamento **dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali** (art. 35, comma 24 che ha introdotto l'art.51 bis al dpr 131 1986)

DISCIPLINA ATTUALE DELLE INDAGINI BANCARIE

Il testo attuale dell'art. 32, primo comma n. 7 del DPR 600/73 prevede che gli uffici delle entrate e la Guardia di finanza, per l'adempimento dei loro compiti, possono *richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate e del direttore regionale della stessa, ovvero, per il corpo della Guardia di Finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto o operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro*

clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939 n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'art.20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al DLGS 24 febbraio 1998 n.58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata, ovvero al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio procedente.

Al riguardo l'art. 2, comma 14 ter del DL 30 settembre 2005, convertito dalla legge 2 dicembre 2005 n. 248 dispone che *per i periodi di imposta antecedenti al 1° gennaio 2006 e relativamente alle richieste di cui agli artt. 32, primo comma, numero 7) DPR 600/73 e 51, secondo comma, n.7, del DPR 633/72... i soggetti destinatari ivi indicati utilizzano, ai fini delle risposte relative ai dati, notizie e documenti riguardanti operazioni non transitate in un conto, le rilevazioni effettuate ai sensi dell'art. 2 del DL 3 maggio 1991 n.143, convertito con modificazioni, dalla legge 5 luglio 1991 n. 197, e dei relativi provvedimenti di attuazione (e cioè della normativa relativa all'antiriciclaggio).*

Dalla lettura delle norme in esame, coordinata con quella dei nn. 6bis di cui agli artt. 32, comma 1 della Dpr 600/73 e 51, secondo comma del DPR 633/72 e del sesto comma dell'art.7 del Dpr 605 /73, si ricava che attualmente:

1) le banche, la società Poste italiane spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario devono comunicare tutte le informazioni di cui al su citato sesto comma dell'art.7 del DPR 605/73 all'anagrafe tributaria, dove vengono archiviate in apposita sezione; detta comunicazione avviene telematicamente attraverso l'utilizzo della posta elettronica certificata, della quale si doveva dotare ogni operatore finanziario fin dal 2006 e si dovrà dotare ogni nuovo intermediario finanziari; dal confronto del testo attuale della norma con quello introdotto dalla legge 413/91 si nota la scomparsa delle società fiduciarie dall'elenco dei soggetti obbligati a rilevare, tenere in evidenza e trasmettere all'anagrafe tributaria le informazioni finanziarie: società fiduciarie che, invece, rimangono destinatarie, a norma degli art, 32 dpr 620/73 e 51 633/72 delle richieste delle informazioni finanziarie da parte degli uffici e della Guardia di finanza. A detta

omissione ha posto parziale rimedio il DL 223/2006, convertito nella legge 248/2006, il quale ha previsto che gli altri operatori finanziari obbligati alle comunicazioni all'anagrafe tributaria provvedano alla identificazione delle società fiduciarie che pongano in essere operazioni finanziarie. Tale rimedio, però, non garantisce l'effettiva individuazione dei soggetti che utilizzano una società fiduciaria per compiere operazioni finanziarie, atteso che il sistema può rilevare solo la fiduciaria che pone in essere il singolo rapporto e non anche il soggetto che utilizza detta società.

2) ancora, l'obbligo di comunicazione sembrerebbe rilevare solo per i rapporti posti in essere a partire dal 1° gennaio 2005, ancorchè cessati, rimanendo esclusi tutti i rapporti accessi anteriormente, anche se ancora in essere al 1° gennaio 2005. Sul punto l'Agenzia delle entrate ha, però affermato, circolari 28 e 32 del 2006 che detto obbligo di comunicazione *riguarda tutti i rapporti ancora in essere al 1° gennaio 2005, non rilevando la circostanza che successivamente a tale data essi siano cessati, per converso l'obbligo non è configurabile in relazione ai soggetti con i quali il rapporto sia cessato prima del 1° gennaio 2005*

3) l'ufficio delle entrate o la Guardia di Finanza che vogliono accedere alla sezione dell'anagrafe tributaria relativa alle informazioni finanziarie o procedere ad accertamenti finanziari devono previamente munirsi di apposita autorizzazione che per gli uffici delle entrate può essere rilasciata dal direttore centrale del contenzioso o dal direttore regionale, mentre per la Guardia di finanza, deve esser rilasciata dal comandante regionale. Nella richiesta di autorizzazione deve essere esattamente individuato il soggetto nei confronti del quale si ritiene di svolgere le indagini. Al riguardo, il DI 269/ 2000, confermando quanto già detto dalla circ. Min Fin 116/E del 10 maggio 1996 conferma l'impossibilità di indagini di carattere esplorativo, prescrivendo la indicazione nominativa del soggetto da sottoporre ad accertamento bancario. La stesso circolare 116/E 1996 ritiene ancora che *gli uffici, qualora siano venuti a conoscenza di un numero di conto corrente bancario, sulla base di assegni o altri documenti reperiti nel corso di accessi e ispezioni, non abbiano il potere di richiedere alla banca trattaria le generalità del proprio cliente, in quanto quest'ultima è tenuta a fornire soltanto la copia dei conti e relative specificazioni riferite a contribuenti nominativamente indicati*. Ritornando all'autorizzazione alle indagini bancarie, sia la dottrina (Mazzagrecò, *questioni attuali in tema di motivazione degli atti*, in Riv.Dir.Trib., I, 2008; Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano 2002; Tomassini-Tortora, *Rafforzati i poteri degli uffici negli accertamenti bancari*, in Corr.

Trib, 2005; Ferrajoli, La tutela del contribuente nelle procedure di accertamento bancario: linee evolutive, in Fisco, 2004, 3817) che l'amministrazione finanziaria (circ. Min Fin. 116/E del 10 maggio 1996) ritengono che la stessa abbia natura di atto discrezionale, comportando per gli organi competenti al suo rilascio la *necessità di valutare i requisiti di legittimità e di merito, anche con riferimento alla prevedibile proficuità della richiesta indagine* (così circ. 116/E/1996; dello stesso tenore circ. Comando Generale Guardia di finanza n. 1/3600000 del 20 ottobre 1998: *l'autorizzazione non è un atto dovuto, ma costituisce, al contrario, un provvedimento discrezionale che presuppone l'apprezzamento delle condizioni legittimatrici e delle ragioni operative, rappresentate nella richiesta che ne sollecita l'emanazione*).

Ne consegue che, essendo detta autorizzazione un provvedimento, se autonomo o endoprocedimentale vedremo, discrezionale, lo stesso necessita di autonoma e adeguata motivazione, e ciò anche in ossequio a quanto disposto dall'art. 7 della legge 212/2000 (*gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art.3 della legge 7 agosto 1990 n. 241 concernente la motivazione degli atti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*). Al riguardo, non rileva che l'autorizzazione de qua possa avere natura di atto endoprocedimentale, attesa la onnicomprensività dell'espressione adottata dal legge 212/2000, la quale, dunque, non può non riferirsi a tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria, siano o meno impugnabili autonomamente.

Ebbene, il chiaro disposto della legge, la quale prevede per le indagini bancarie la previa autorizzazione, non può non comportare la illegittimità del provvedimento di accertamento che si basi su indagini bancarie non autorizzate. Alla stessa conclusione dovrebbe giungersi nel caso di mancata motivazione dell'autorizzazione (in tal senso, Comm. Trib. Prov. di Milano, sez.X, 19 marzo 2008 n.95). Ci troviamo, infatti, in entrambi i casi di fronte ad un violazione di legge che non può non comportare la illegittimità dell'atto di accertamento.

Si è, al riguardo, posto l'ulteriore problema dell'applicabilità a tale fattispecie della norma di cui all'art. 21 octies, secondo comma, primo periodo, della legge 241/90 (*Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*). La questione dell'applicabilità o meno alla materia de qua della sanatoria appena citata

presuppone la qualificazione dell'autorizzazione come atto endoprocedimentale, perché la norma di cui al secondo comma, primo periodo, dell'art. 21 octies si riferisce chiaramente solo agli atti della sequenza procedimentale (...*provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento*) e non anche al provvedimento adottato in assenza di altro prodromico autonomo atto legittimante. Ciò posto, occorre, dunque, vedere se la sanatoria di cui alla legge 241/90 sia applicabile all'atto di accertamento basato su indagini bancarie in assenza della prevista autorizzazione- nella specie considerata, come ritiene la giurisprudenza prevalente, come atto endoprocedimentale-. Ritengo che a tale quesito debba essere data risposta negativa; *in primis*, la sanatoria *de qua* si riferisce ad atti vincolati: è pur vero che, nel caso in esame, l'atto finale, e cioè l'atto di accertamento ha natura vincolata, ma nella sequenza procedimentale volta alla sua emanazione si inserisce un atto discrezionale che ne condiziona, in modo determinante, la validità. La norma di cui al secondo comma, primo periodo, dell'art. 21 octies non può, invece, che riferirsi ai provvedimenti vincolati, emanati all'esito di procedimenti vincolati: solo in questo caso può ritenersi ammissibile, o meglio, sanabile, la violazione delle norme procedurali. Il legislatore della 241/90, infatti, ha ritenuto di "salvare" quei provvedimenti amministrativi derivati da una sequenza procedimentale vincolata che altrimenti sarebbero stati annullati solo perché non rispettosi di detta sequenza: provvedimenti di identico contenuto di quelli che sarebbero stati emanati nel rispetto delle norme sul procedimento. Nel caso dell'autorizzazione alle indagini bancarie, invece, il legislatore ha affidato ad un soggetto ben individuato la valutazione, discrezionale, della necessità e/o opportunità di procedere all'esame dei conti e delle operazioni finanziarie di un contribuente.

Ne consegue che risulta impossibile riuscire a raggiungere le conclusioni sostanziali alle quali il legislatore ricollega l'operatività della sanatoria di cui alla legge 241/90.

Ciò detto, occorre dar conto dell'orientamento prevalente della Cassazione secondo il quale (da ultimo Cass, V, 4001/2009) *la mancanza della autorizzazione dell'ispettore compartimentale (o, per la Guardia di Finanza, del comandante di zona) prevista ai fini della richiesta di acquisizione, dagli istituti di credito, di copia dei conti bancari intrattenuti con il contribuente, non preclude l'utilizzabilità dei dati acquisiti, atteso che la detta autorizzazione attiene ai rapporti interni e che in materia tributaria non vige il principio (presente nel codice di procedura penale) della inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita, salvi i limiti derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico.*

Tale posizione, che supera addirittura la posizione dell'AF (ved, circ.32/2006) non appare condivisibile, atteso che non può ritenersi l'autorizzazione alle indagini bancarie pertinente a rapporti interni, se è vero come è vero che essa è presupposto indefettibile per la deroga del segreto bancario, posto a tutela, come si diceva, di diritti costituzionalmente garantiti. Se, dunque, la predetta autorizzazione va ad incidere su posizione soggettive, addirittura di diretta derivazione costituzionale, la stessa non può riguardare solo l'ordinamento interno degli organi accertatori e la sua violazione essere sanzionata solo sul piano dell'attività e del comportamento del funzionario (responsabilità disciplinare), ma deve necessariamente ripercuotersi nella più vasta area dell'ordinamento generale, con inevitabili conseguenza sull'atto (annullabilità dell'atto emanato in assenza di autorizzazione o in presenza di autorizzazione priva di motivazione).

Infine, si è sostenuto che, atteso il potere degli Uffici *di ricostruire la posizione reddituale del contribuente sulla base di tutti gli elementi che, a qualsiasi titolo e a prescindere dalla fonte di provenienza, siano entrati nella sfera di conoscenza dell'Amministrazione medesima* (art 36, 37, comma1, 38, comma 3, 39, commi 1 e 2, 41, commi 1 e 2, 41-bis del DPR 600/73) (G. Antico su Fisco.oggi.it), la mancata autorizzazione alle indagini bancarie non potrebbe avere alcun effetto invalidante sul susseguente accertamento. Anche tale posizione, ritengo non sia condivisibile: l'attività istruttoria basata sulle indagini bancarie- il procedimento relativo alle indagini bancarie- ha delle conseguenze tipiche che non possono essere confuse con altri tipi di procedimenti tributari. E prova di ciò la troviamo nell'art. 32, primo comma, n.2, secondo periodo del dpr 600/73 (e nell'omologo art.51 del DPR 633/72), il quale afferma che *I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti a norma del n.7)... sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38,39,40 e 41 se il contribuente non **dimostra** che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza a tal fine...*

Tale norma indica chiaramente la peculiarità dell'accertamento basato sulle indagini bancarie rispetto agli altri: mentre per quest'ultimi, salvo casi legislativamente previsti, l'onere della prova si atteggia secondo il suo andamento normale (*onus probandi incumbit ei qui dicit*), nel caso di accertamento basato su indagini bancarie opera una presunzione legale relativa (*... i dati bancari e finanziari sono posti a base dell'accertamento se il contribuente non **dimostra** ...*). Ne deriva che, nel caso di mancata osservanza delle norme procedurali previste per le indagini bancarie, l'accertamento basato esclusiva-

mente su di esse, o la parte di accertamento basato esclusivamente su di esse, deve reputarsi illegittimo.

Ma anche a voler ritenere che non sussista nell'ordinamento tributario l'istituto dell'inutilizzabilità delle prove irritalmente acquisite, la conclusione cui giunge la Suprema Corte non appare comunque condivisibile: al riguardo, infatti, pur volendo considerare operanti le norme che prevedono l'utilizzabilità dei dati reddituali dei contribuenti comunque acquisiti dall'AF, si deve ritenere che i dati bancari irritalmente acquisiti possano sì costituire elementi dell'accertamento, ma solo come meri indizi e non possano da soli sorreggere la pretesa dell'ufficio. In altri termini, l'accertamento bancario ritualmente svolto, può essere motivo sufficiente dell'accertamento tributario, con conseguente operatività della presunzione legale relativa a favore dell'AF; mentre l'accertamento bancario irritalmente operato, può solo costituire un elemento (un indizio) della motivazione dell'accertamento stesso, con conseguente inoperatività della presunzione legale relativa a favore dell'Ufficio.

La lettura della norma di cui all'art. 32, primo comma, n.2, secondo periodo del Dpr 600/73- e dell'omologo testo dell'art. 52 del DPR 633/72, induce ad una ulteriore considerazione: la norma afferma che *i dati bancari ... sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti...se il contribuente non dimostra....* Il tenore letterale della norma non sembra lasciare dubbi: il contribuente deve poter fornire la prova contraria già nella fase amministrativa dell'accertamento; in altre parole, la legge pone un altro presupposto di legittimità dell'accertamento basato sulle indagini bancarie: l'ufficio può legittimamente emanare l'atto impositivo solo se ha dato la possibilità al contribuente di controdedurre in ordine alle risultanze dell'istruttoria bancaria: la scansione temporale degli atti e delle attività è chiara: l'ufficio procede alle indagini bancarie, l'esito di queste – naturalmente nel caso di dubbio della presenza di somme sottratte a tassazione- deve essere comunicato al contribuente il quale deve avere la possibilità di replicare: soltanto se quest'ultimo non dimostra di aver tenuto conto delle somme rilevate nella fase di indagini bancarie nelle proprie dichiarazioni dei redditi ed IVA, oppure che dette somme non rilevano a detti fini, può essere legittimamente emanato l'avviso di accertamento. Naturalmente la valutazione sulla valenza probatoria delle controdeduzioni del contribuente è rimessa alla valutazione dell'Ufficio e può essere oggetto di valutazione da parte del Giudice Tributario, se denunciata in sede di ricorso (nel senso appena esposto, CTP Monza, IV, 1392/96, CTP Grosseto,II, 157/97 , contra Cass. 5365/2006)

4) Vediamo ora quali sono i soggetti ai quali l'ufficio delle entrate e

la Guardia di Finanza possono rivolgere la richiesta dei dati bancari. L'art. 32, primo comma, n.7 del Dpr 600/73 e l'art.51, secondo comma, n.7 del dpr 633/72, individuano i soggetti ai quali rivolgere la richiesta dei dati bancari:

- a) nelle banche;
- b) nella società Poste Italiane spa (naturalmente a tale società possono essere richieste, nell'ambito della procedura in esame, solo i dati riguardanti le *attività finanziarie e creditizie* da questa svolte)
- c) negli intermediari finanziari;
- d) nelle imprese di investimento;
- e) negli organismi di investimento collettivo del risparmio;
- f) nelle società di gestione del risparmio;
- g) nelle società fiduciarie.

Nessuna difficoltà si pone in ordine alla individuazione della banche *–imprese la cui attività consiste nel ricevere depositi o altri fondi rimborsabili dal pubblico e nel concedere crediti per proprio conto e, in particolare, riconoscendo allo stesso organismo la possibilità di svolgere tutte le attività elencate nell'allegato alla direttiva n. 89/646/CEE - e della società Poste Italiane spa- società che esercita il servizio universale postale e dei pagamenti su tutto il territorio nazionale ed è ripartita in cinque divisioni tra cui, quella autonoma di bancoposta che interessa in particolare le indagini de quibus -*. Per quanto riguarda gli **intermediari finanziari** la relativa categoria è definita dall'art. 106 del T.U.B (Dlgs 385/93), il quale afferma che l'attività di intermediazione finanziaria consiste nell'esercizio, nei confronti del pubblico, delle attività di assunzione di partecipazioni, di erogazione di finanziamenti sotto qualsiasi forma, di prestazione di servizi di pagamento e di intermediazione in cambi. Tali attività sono esercitate, appunto, dagli intermediari finanziari, i quali devono essere iscritti in un apposito elenco tenuto dall'Ufficio Italiano Cambi. Le **Imprese di Investimento** trovano la loro definizione e disciplina nel DLGS 58/98, il quale le individua nelle **S.I.M.** (società di intermediazione mobiliare), nelle imprese di investimento comunitarie e nelle imprese di investimento extracomunitarie. Gli **Organismi di Investimento Collettivo del Risparmio** comprende i fondi comuni di investimento e le S.I.C.A.V. (società di investimento a capitale variabile). Le **Società di Gestione del Risparmio**, costituite in forma di SPA, sono abilitate alla promozione, istituzione e organizzazione di fondi comuni di investimento e alla gestione di patrimoni di O.I.C.R di propria o altrui istituzione. In relazione alla individuazione dei soggetti di cui si discute è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate, la quale, con l'allegato 3 al provvedimento 22 dicembre 2005 del Direttore della stessa

Agenzia, ha fornito un elenco di tali soggetti, comprendente, oltre a quelli fin qui indicati:

- 1) Le Holding di partecipazione o “casseforti “ di famiglia;
- 2) I consorzi e le cooperative di garanzia collettiva di fidi;
- 3) I cambiavalute;
- 4) Le casse peota (soggetti che esercitano la raccolta in ambito locale di modesti importi, nonché l’erogazione di prestiti senza fini di lucro , ved. Circ. Ag En 32/2006)
- 5) Gli agenti in attività finanziaria (custodia/trasporto valori, commercio in oro, gestione case da gioco, case d’asta, recupero crediti)
- 6) Istituti di moneta elettronica (IMEL).

Per concludere sul punto, occorre dar conto del problema della estensibilità delle indagini bancarie alle filiali estere di banche italiane. Al riguardo, mentre nessun dubbio sussiste sulla possibilità di chiedere notizie alle filiali italiane di banche estere, qualche perplessità solleva la possibilità di tale richiesta nei confronti delle filiali estere di banche italiane. Il SECIT, sul presupposto che i bilanci di dette filiali confluiscono in quello della banca madre e che, comunque, dette filiali sono sede di attività sprovviste di personalità giuridica, ha ritenuto assoggettabili alla richiesta di dati bancari anche tali filiali. Da parte di qualcuno si è però sostenuto che così ragionando si sottoporrebbero dette filiali ad una sorta di extraterritorialità, in quanto non sarebbero più assoggettate al diritto (specialmente se questo non prevede deroghe al segreto bancario) dello Stato nel quale svolgono la propria attività, bensì a quello della casa madre e che se si dovesse condividere l’assunto del SECIT si dovrebbero escludere dalla richiesta le filiali italiane delle banche estere.

5) Passiamo ora ad esaminare l’oggetto delle indagini bancarie e quello delle comunicazioni all’anagrafe tributaria: partendo da quest’ultimo, il testo attuale, dell’art. 7, comma 6 del DPR 605/73, come risulta integrato dall’art.63, comma 1, lett. b) del DLGS 21 novembre 2007n. 231 prevede la comunicazione dei rapporti intrattenuti e di *qualsiasi operazione di natura finanziaria*, effettuata dal contribuente per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi. Tale norma risulta, dunque coordinata con quelle di cui agli artt. 32, primo comma, n7 del Dpr 600/73 e 51, secondo comma, n.7 del dpr 633/72, le quali si occupano delle richieste avanzabile dall’Ufficio e dalla GDF. Ciò chiarito, bisogna, ora, individuare la differenza tra rapporto ed operazione. Con il primo si intende un rapporto dotato di una certa continuità tra il contribuente e l’organismo finanziario. Vi rientrano, perciò, i “conti” di cui alla normativa anteriore; in primis i conti correnti e i rapporti ad essi funzionalmente

collegati (affidamenti, aperture di credito, mandati all'incasso, cessioni di credito, ecc.). a vi rientrano anche tutti quelli che hanno un certa continuità: conto deposito titoli e/o obbligazioni, conto deposito a risparmio libero/vincolato, rapporto fiduciario ex legge 1966/1939, gestione collettiva del risparmio, gestione patrimoniale, certificati di deposito, buoni fruttiferi, portafoglio, conto terzi individuale/globale, dopo incasso, cessione indisponibile, cassette di sicurezza, depositi chiusi, contratti derivati su crediti, carte di credito/debito, crediti di firma, crediti, finanziamenti, fondi pensione, ecc.

Operazioni sono tutte quelle attività, anche risolvendosi in un solo atto, che rilevino contabilmente. E, quindi, anche tutte quelle operazioni extraconto, o allo sportello, quali acquisti di titoli o di certificati di deposito per contanti allo sportello, emissione o incasso di assegni circolari per contanti, bonifici per cassa ecc.

In conclusione, si può dire che il legislatore ha dato piena attuazione a quella affermazione della Corte Costituzionale (sent.51/92) secondo cui *in via di principio nessun documento o nessun dato, relativo agli utenti dei servizi bancari e detenuto confidenzialmente dalle banche, può essere sottratto ai poteri di accertamento degli uffici tributari.*

7) Riguardo al soggetto nei confronti del quale possono essere svolte le indagini finanziarie, oltre a quanto già detto in ordine alla necessità che tale soggetto sia previamente individuato, con conseguente divieto di indagini bancarie di tipo esplorativo, v'è da aggiungere che per gli accertamenti relativi alle varie imposte, occorre che il soggetto sottoposto ad indagine rivesta la qualità di contribuente delle imposte in accertamento. Ciò non significa, specialmente nel campo dell'IVA, che non sia possibile svolgere indagini bancarie nei confronti di soggetti, per rimanere nell'ambito dell'IVA, privi di partita IVA o che l'abbiano cessata: significa solo che l'organo procedente dovrà, in sede di richiesta di autorizzazione, specificamente motivare in ordine alle ragioni che lo inducono a ritenere che il soggetto sottoposto all'indagine sia soggetto passivo di detta imposta.

Questione delicata è quella attinente l'estensibilità delle indagini bancarie. Mentre non sembra ci siano contrasti sul fatto che vadano comunicati agli organi accertatori sia i conti cointestati che quelli sui quali il contribuente opera per delega, suscita qualche dubbio la possibilità di svolgere indagini su conti formalmente, ma fittiziamente, intestati a terzi (cd interposizione fittizia). L'opinione prevalente ritiene che in tal caso vada avviata un'autonoma indagine bancaria nei confronti del titolare formale del rapporto e che, poi, in sede di accertamento, a norma del III comma dell'art. 37 del Dpr 600, l'ufficio

possa imputare al contribuente *i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando si dimostri, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona*. Altra questione riguarda l'estensibilità delle indagini bancarie svolte nei confronti dei conti della società a i conti intestati ai soci: sul punto la Suprema Corte, recentemente ha affermato la piena legittimità di tale estensione anche nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, sempreché vi siano elementi tali da far ritenere che una parte del reddito della società sia confluito sui conti degli amministratori o dei soci.

8) Altra interessante questione riguarda le indagini (e gli accertamenti su di esse basati) bancarie nei confronti dei lavoratori autonomi. La possibilità di considerare reddito tassabile i **prelevamenti dai conti** operati da detti lavoratori -se non fosse stato indicato il beneficiario di tali prelevamenti e sempreché questi non risultassero dalle scritture contabili- era stata messa in dubbio fino al 2005; il testo dell'art. 32, primo comma 1, n.2, in vigore fino a tale anno, infatti, affermava che si dovevano considerare ricavi i prelevamenti non giustificati. Si sosteneva, però, da parte di taluno che, percependo i lavoratori autonomi **compensi e non ricavi** (tipici dell'attività di impresa), la norma sui prelevamenti non fosse applicabile a detta categoria di contribuenti. La legge finanziaria del 2005 ha eliminato tale dubbio, introducendo, nel testo dell'art. 32 accanto alla parola ricavi quella di **compensi**. Al riguardo bisogna ancora aggiungere che, anche a seguito della sentenza della Corte Cost. 225/2008 non l'intero ammontare del prelievo può essere considerato reddito (di impresa o da lavoro autonomo), dovendosi tener conto nella determinazione di questo dell'incidenza percentuale dei costi.

9) Passiamo ora all'esame delle conseguenze dell'inadempimento alle richieste formulate in sede di indagini bancarie da parte degli organi accertatori. Esse nei confronti delle banche e della società Poste Italiane sono di duplice natura. Infatti, nel caso di mancata ottemperanza da parte di queste ultime alla richiesta di copia dei conti, *gli uffici delle imposte hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le aziende ed istituti di credito e l'amministrazione postale (oggi Poste spa) allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie relative ai conti la cui copia sia stata richiesta a norma del n.7 e non trasmessa entro il termine previsto nell'ultimo comma di tale articolo* (trenta giorni dalla richiesta, con proroga, su richiesta, di altri 20 giorni) – art. 33, II comma, dpr 600/73. Tale accesso, in verità, è previsto anche allorché l'ufficio abbia fondati sospetti sulla completezza ed esattezza dei dati e delle notizie contenute nelle copie dei

conti trasmesse ed è finalizzato, in questo caso, all'accertamento diretto della completezza ed esattezza di tali dati e notizie. A tale conseguenza si aggiunge quella di cui all'art. 10 del DLGS 471/97 il quale prevede una sanzione amministrativa da euro 2065,82 ad euro 20658,27 a carico dei soggetti di cui all'art. 32, n.7 dpr 600/73 e 51,n.7 del dpr 633/72 che omettano di trasmettere i dati, le notizie e i documenti richiesti dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri di indagine bancaria e finanziaria. Tale sanzione è applicata dall'ufficio delle entrate nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente al quale si riferiscono le indagini.

Infine, per il contribuente che non ottemperi alla richiesta di dati e notizie bancarie e finanziarie rivoltegli dagli organi accertatori è prevista dall'art. 12 , sempre del DLGS 471/97,la sanzione amministrativa pecuniaria da £.400.000 a £. 4.000.000.

10) Si è posto il problema, specialmente con riguardo al primo scudo fiscale – DI 25 settembre 2001 n.350, conv dalla legge 23 novembre 2001 n.409-, se anche i cd “rapporti scudati” rientrassero tra quelli per i quali l'art.7 del Dpr 605/73 prevede l'obbligo della comunicazione all'anagrafe tributaria. L'agenzia delle entrate, ponendo l'accento proprio sul rilievo che l'attività svolta dagli intermediari finanziari e dalle banche nell'ambito delle procedure di emersione instauri un “rapporto” con i soggetti interessati a detta procedura, ha ritenuto che anche i rapporti scudati vadano comunicati all'anagrafe (circ.18/E 2007). Altra questione è, naturalmente, quella della possibilità, da parte dell'amministrazione finanziaria, di richiedere informazioni circa il contenuto di tali rapporti: possibilità che la stessa AF ritiene non sussistente.

11) Infine, gli agenti della riscossione, ai soli fini della riscossione mediante ruolo e previa autorizzazione rilasciata dal direttore generale degli agenti della riscossione, possono utilizzare i dati di cui l'Agenzia delle Entrate dispone ai sensi dell'art.7, comma 6 del DPR 29 settembre 1973 n.605 (e cioè dei dati di cui alla sezione dati bancari e finanziari dell'anagrafe tributaria)

Dott. Ennio Attilio SEPE
Presidente della CTR Puglia
Presidente Nazionale A.M.T.

Norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario, alla luce della novella n. 69/2009
Le implicazioni della legge n. 69 nel processo tributario

1. PREMESSA

In data 19 giugno 2009 è stata pubblicata sulla G.U. la legge 18 giugno 2009 recante disposizioni in diverse materie dell'ordinamento ed anche in materia di processo civile. Le norme che più direttamente riguardano la giustizia civile sono contenute nel capo IV dall'art. 45 all'art. 61. Si tratta dell'ultima novella di una serie di precedenti, tutte dettate dal lodevole intento di razionalizzare il processo in vista di tempi di definizione più celeri, non potendo certo considerarsi "giusta" una giustizia che risolve la controversia quando la lesione degli interessi che ha cagionato il conflitto giudiziale ha già trovato di fatto una sua composizione.

Così si continua a far credere che i problemi della giustizia civile risiedono soprattutto in un mutamento di norme quando è acquisito al dibattito sulla efficienza dei servizi che le pubbliche istituzioni devono assicurare ai cittadini innanzi tutto l'adeguatezza delle strutture materiali e personali, prima ancora della funzionalità delle procedure.

Comunque, restiamo in attesa di verificare quali risultati sortirà questa ennesima riforma, non senza un qualche scetticismo.

Deve tuttavia rilevarsi che, a differenza della giustizia civile, amministrativa e contabile (alle quali espressamente l'art. 59 l. n. 69 del 2009 affianca la giurisdizione tributaria, distinguendola dalle altre giurisdizioni speciali genericamente indicate, quale riconoscimento anche formale dell'acquisita rilevanza) la giustizia tributaria rappresenta un'oasi felice nel nostro sistema giudiziario, essendo l'unica che rispetta, nei due gradi di merito avanti le Commissioni Tributarie, il parametro costituzionale della ragionevole durata del processo, sancito dall'art.111 della Costituzione. Diversa è la situazione nel giudizio di legittimità avanti la Corte di cassazione, ove il processo tributario presenta una durata media di 61 mesi rispetto ad una durata media degli altri processi di 33 mesi. La percentuale di annullamento (con rinvio o senza) delle

sentenze delle commissioni tributarie regionali, pari al 33%, è invece addirittura inferiore, sia pure di poco, rispetto all'analoga percentuale relativa alle sentenze d'appello del giudice civile, pari al 33,5%.

Le nuove disposizioni sono entrate in vigore il 4 luglio 2009 e si applicano ai giudizi instaurati dopo la data della sua entrata in vigore, mentre le norme riguardanti il ricorso per cassazione si applicano alle controversie nelle quali il provvedimento da impugnare è stato pubblicato ovvero, nei casi in cui non sia prevista la pubblicazione, depositato successivamente alla data di entrata in vigore della legge. Gli altri termini previsti dall'art. 58 non riguardano i giudizi davanti le commissioni tributarie.

Il giudizio può ritenersi instaurato con la notificazione dell'atto introduttivo a controparte. Si tenga tuttavia presente che la modifica introdotta dall'art. 45 al terzo comma dell'art. 39 c.p.c. equipara il deposito del ricorso alla notificazione della citazione, sia pure al fine di determinare la prevenzione della causa in ipotesi di litispendenza o continenza.

Nell'esaminare le modifiche introdotte dalla novella del 2009 alle norme del c.p.c., con riferimento in particolare a quelle che hanno incidenza sul processo tributario o segnano un distacco dalla disciplina di tale rito, si procederà ad illustrarle brevemente negli aspetti salienti, raggruppandole in base a quelli che sembrano essere stati i principi ispiratori della riforma in funzione di una più efficace tutela giurisdizionale.

Un primo principio è costituito dalla visione unitaria della giurisdizione; un secondo dal potenziamento del diritto di difesa; un terzo dall'abbreviazione dei tempi processuali; un quarto dalla riduzione dei riti; un quinto dalla revisione delle precedenti riforme.

2. VISIONE UNITARIA DELLA GIURISDIZIONE

È stata affermata una concezione unitaria della giurisdizione in ragione della sua funzione di tutela effettiva del cittadino.

Translatio iudicii - Si tratta indubbiamente della innovazione più importante introdotta dalla novella, con una portata di carattere generale sottolineata dal mancato inserimento della relativa disciplina nel codice di rito civile, che ha evitato la necessità di norme di rinvio negli altri riti.

Costituisce un'assoluta novità nel nostro ordinamento la elencazione espressa nell'art. 59 della giurisdizione tributaria (non più richiamata con la generica espressione di giurisdizione speciale) accanto a quella civile, amministrativa e contabile, quale quarta giurisdizione generale in materia tributaria

che integra e completa il sistema giudiziario vigente.

Il quadro costituzionale (artt. 103, 113, VI disposizione transitoria) presenta una pluralità di giurisdizioni. La funzione giurisdizionale, pur essendo unica nella sua essenza, è tuttavia organizzata, rispetto agli interessi tutelati, in forme diverse determinate dalla peculiarità delle materie ad esse rispettivamente affidate. Ebbene tale pluralità non può certo tradursi in una minore effettività o, addirittura, nella vanificazione della tutela. Pertanto si è avvertita con sempre maggior disagio l'inadeguatezza di una situazione che rendeva incomunicabili le giurisdizioni, con il rischio, per la parte che erroneamente adiva un giudice non avente giurisdizione, di incorrere nella decadenza dalla proposizione dell'azione avanti al giudice dotato di giurisdizione.

All'apertura operata da Cassazione S.U. 2007/4109, che ha ritenuto il principio della *translatio iudicii*, già applicato nel caso del ricorso ordinario ex art. 360, c. 1°, c.p.c. e nel caso di regolamento preventivo di giurisdizione, estensibile anche alle pronunce declinatorie della giurisdizione emesse dai giudici di merito, in virtù di una interpretazione adeguatrice del sistema processuale ai parametri costituzionali, è poi seguita la sentenza della Corte costituzionale n. 77 del 2007, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 30 l. 6 dicembre 1971, n. 1034, nella parte in cui non prevedeva che gli effetti, sostanziali e processuali, prodotti da domanda proposta a giudice privo di giurisdizione si conservassero, a seguito di declinatoria di giurisdizione, nel processo proseguito davanti al giudice munito di giurisdizione. Il Giudice delle leggi, non condividendo l'assunto fatto proprio dalla Corte di cassazione, secondo cui non sarebbe esistito nel nostro ordinamento un divieto espresso di *translatio iudicii* nei rapporti fra giudice ordinario e giudice speciale, ha evidenziato come il principio della incomunicabilità dei giudici appartenenti ad ordini diversi, se comprensibile in altri momenti storici, è certamente divenuto incompatibile, oggi, con fondamentali valori costituzionali, volti ad assicurare l'effettività della giurisdizione, richiedente l'attuazione, da parte del legislatore, del principio della conservazione degli effetti, sostanziali e processuali, prodotti dalla domanda proposta a giudice privo di giurisdizione nel giudizio ritualmente riattivato davanti al giudice che ne è munito.

L'art. 59 finalmente dà attuazione a detto principio, disciplinando l'efficacia della pronuncia, il termine per riattivare il processo, la forma della riattivazione e l'efficacia delle prove raccolte davanti al giudice privo di giurisdizione. Se la pronuncia sia resa dalle sezioni unite della Corte di cassazione (o da una sezione semplice nel caso previsto dall'art. 374, c. 1°, c.p.c.), essa è vincolante per ogni giudice, purché la domanda sia riproposta entro il ter-

mine perentorio di tre mesi dal passaggio in giudicato della pronuncia. L'inservanza del termine comporta l'estinzione del processo. Le prove raccolte nel processo davanti al giudice privo di giurisdizione possono essere valutate dal giudice *ad quem* come argomenti di prova.

Delega per il riassetto del processo amministrativo - Una visione unitaria della giurisdizione e la possibilità della trasmigrazione del processo da una giurisdizione all'altra comporta l'esigenza di una omogeneità dei riti, tant'è che il legislatore del 2009, all'art. 44, nel delegare il Governo ad adottare entro un anno uno o più decreti legislativi per il riassetto del processo avanti ai tribunali amministrativi regionali e al Consiglio di Stato, stabilisce anche il criterio del coordinamento con le norme del codice di procedure civile in quanto espressione di principi generali.

3. POTENZIAMENTO DEL DIRITTO DI DIFESA

Anche l'esercizio del diritto di difesa riceve un potenziamento, assicurando un più ampio svolgimento al contraddittorio fra le parti.

Questione rilevata d'ufficio - L'art. 45 aggiunge all'art. 101 del c.p.c. un secondo comma del seguente tenore: "Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione"

Tale espressa previsione ha risolto normativamente il problema dibattuto in dottrina ed in giurisprudenza sull'esistenza o no nel nostro ordinamento di un obbligo di sottoporre al contraddittorio delle parti le questioni rilevabili d'ufficio e sugli effetti della mancata sottoposizione.

Il punto di partenza è stata la interpretazione della norma contenuta nell'art. 183, oggi al comma 4° (*ante* riforma 2005, al comma 3°, ed *ante* riforma 1990, al comma 2°) che, nella prima udienza di trattazione, autorizza il giudice, sulla base dei fatti allegati, ad indicare alle parti le questioni rilevabili d'ufficio delle quali ritiene opportuna la trattazione.

In passato la S.C. aveva ritenuto che detta previsione attribuiva al giudice una mera facoltà il cui mancato esercizio non soltanto non era sanzionabile ma non poteva nemmeno formare motivo di ricorso per cassazione. Ancora Cass. 2005/15705 escludeva che la mancata sottoposizione al contraddittorio della questione rilevata d'ufficio avesse come conseguenza la nullità della sentenza, in quanto non espressamente comminata dalla legge.

Successivamente la dottrina poneva in luce la natura dell'art. 183 di norma non meramente direttiva ma precettiva, ravvisandone il fondamento in principi di carattere generale del nostro processo civile, quali il principio di collaborazione fra le parti ed il giudice e, secondo i più, il principio del contraddittorio.

L'esistenza di un vero e proprio obbligo per il giudice di sottoporre al contraddittorio delle parti la questione rilevata d'ufficio ha trovato conferma nella costituzionalizzazione del c.d. giusto processo ad opera del nuovo art. 111 Cost. e nella riscrittura, da parte del d.lgs. n. 40 del 2006, dell'art. 384 c.p.c., il cui terzo comma è stato integralmente riprodotto nel secondo comma dell'art 101 c.p.c. dal legislatore del 2009.

Anche la S.C. si è adeguata alla nuova interpretazione dell'art. 183, affermando con Cass. 2001/14637, per la prima volta, la nullità della sentenza fondata su questione rilevata d'ufficio dal giudice e non sottoposta al preventivo contraddittorio delle parti. Sono seguite pronunce conformi con Cass. 2005/21108 e 2008/15194.

La riforma del 2009 ha conferito il suggello legislativo alle soluzioni già offerte dalla interpretazione giurisprudenziale.

Circa il rapporto tra il nuovo art. 101 e gli artt. 183 e 384 appare evidente che l'inserimento del principio nel libro I ne sottolinea la portata generale e la sua valenza nell'arco dell'intero processo

Data la sua natura, appunto, di principio generale, trova senz'altro applicazione nel processo tributario.

Principio di non contestazione - L'art 45, nel sostituire l'art. 115 c.p.c., così riscrive il primo comma: "Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita".

Anche sul modo di atteggiarsi dell'onere della prova dei fatti allegati da una parte in relazione al comportamento osservato dalla controparte si sono registrate posizioni divergenti nell'interpretazione giurisprudenziale.

A fronte di un orientamento che per considerare "pacifici"- e quindi suscettibili di essere posti a fondamento della decisione - richiedeva l'esplicita ammissione della controparte od anche, pur in difetto di un'espressa contestazione, l'assunzione di una posizione difensiva assolutamente incompatibile con la loro negazione (Cass. 2004/13830; 2006/5488), si è contrapposto il diverso orientamento fondato sul principio di non contestazione, con il conseguente dovere del giudice di ritenere non abbisognevole di prova i fatti non espressamente contestati. Tale seconda impostazione è stata richiamata recen-

temente proprio nel processo tributario da Cass. 2007/10208. In essa è affermato che il principio di non contestazione è divenuto un principio generale del sistema processuale civile che trae fondamento non più soltanto dagli artt. 416 e 167 c.p.c., ma dal carattere dispositivo del processo - comportante una struttura dialettica scandita da preclusioni successive -, dal dovere di lealtà e probità posto a carico delle parti dall'art. 88 c.p.c. - con l'obbligo per entrambe di collaborare fin dalle prime battute processuali a delimitare la materia del contendere senza atteggiamenti defatiganti ed ostruzionistici -, e soprattutto dal generale principio di economia che deve informare il processo, ancor più alla luce dell'art. 111 Cost.

La espressa previsione del nuovo art. 115 da fondamento normativo al principio che devono ritenersi ammessi i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita (non potendosi attribuire alcun valore alla contumacia della parte).

Rimessione in termini - Alla esigenza di assicurare l'esercizio del diritto di difesa alla parte che sia incorsa in una decadenza per causa incolpevole risponde l'aggiunta, operata dall'art. 45, all'art. 153 del seguente comma: "La parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'articolo 294, secondo e terzo comma".

La introduzione di tale comma nell'art. 153, compreso nel libro I, con la correlativa soppressione dell'art 184bis, incluso nel libro II, sottolinea la natura di principio generale di tale istituto nel sistema processuale civile.

In dottrina non ha riscosso consenso unanime l'applicazione dell'art. 184bis nel processo tributario, anche se Cass. 2008/9769 ha ritenuto esperibile la rimessione in termini da parte di un appellante incolpevolmente privo dell'avviso di ricevimento dell'atto di appello spedito a mezzo posta.

3. ABBREVIAZIONE DEI TEMPI PROCESSUALI

Con la modifica dell'art. 111 Cost. (l. cost. 23 novembre 1999, n. 2), la ragionevole durata del processo è diventata requisito imprescindibile del giusto processo. D'altronde la tutela giudiziaria può dirsi effettiva solo se tempestiva. La tempestività e l'effettività sono due facce della stessa medaglia: l'una è coesenziale all'altra. Una giustizia che arriva tardi equivale ad una denegata giustizia.

Tempestività, tuttavia, non significa immediatezza né può rappresentare una condizione assoluta, tale da prescindere dal temperamento con altri

principi che pure devono trovare attuazione nel processo quali, ad es. il rispetto del contraddittorio, del diritto di difesa, della parità delle armi.

La riduzione della durata dei tempi processuali rappresenta l'obiettivo di fondo che il legislatore del 2009 ha inteso perseguire, operando su vari aspetti del processo.

Contenuto della sentenza - L'art. 45 ha modificato l'art. 132 c.p.c., nel senso di uno snellimento della sentenza, che, a seguito della riscrittura del numero 4), deve contenere "la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto", espressione, questa, equivalente a quella prevista dal numero 4) dell'art. 36 d.lgs. 546/1992 ("la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto") per la sentenza pronunciata dalle commissioni tributarie.

L'art. 52 ha modificato anche l'art. 118 disp. att. c.p.c., prevedendo per la motivazione anche il riferimento a precedenti conformi.

Decisione delle questioni di competenza con ordinanza - L'art. 46 ha modificato l'art. 279 c.p.c., che, nella nuova versione, contempla l'ordinanza quale forma per la decisione delle questioni di competenza. Rimane, invece, la forma della sentenza, espressamente prevista dall'art. 5 d.lgs. 546/1992, per la pronuncia d'incompetenza delle commissioni tributarie.

È opportuno evidenziare che, a seguito dell'introduzione del nuovo art. 38 c.p.c. ad opera dell'art. 45, l'eccezione d'incompetenza può essere sollevata dalla parte soltanto nella comparsa di risposta tempestivamente depositata, mentre può essere rilevata d'ufficio entro l'udienza di trattazione. Nel processo tributario, invece, l'incompetenza può essere eccepita o rilevata nell'intero corso del grado di giudizio al quale il vizio si riferisce.

Abbreviazione dei termini processuali - La modifica più vistosa in materia di abbreviazione dei termini è stata quella introdotta dall'art. 46, che ha ridotto da un anno a sei mesi dalla pubblicazione della sentenza il termine lungo d'impugnazione stabilito dall'art. 327 c.p.c. Poiché tale articolo è richiamato espressamente dall'art. 38 d.lgs. 546/1992, la riduzione opera anche per le sentenze delle commissioni tributarie.

In altri casi di termini specificamente fissati dal d.lgs. 546, la riduzione operata dal legislatore del 2009 ha determinato una asimmetria dei termini del processo tributario rispetto a quelli del processo civile.

Così il termine di riassunzione della causa davanti al giudice dichiarato competente di cui all'art. 50 c.p.c. è stato ridotto a tre mesi (art. 45), mentre quello di riassunzione della causa davanti la commissione tributaria competente è rimasto di sei mesi, ai sensi dell'art. 5, comma 5°, d.lgs. 546/1992.

Anche il termine per riattivare la causa sospesa o interrotta di cui agli

artt. 297 e 305 c.p.c., è stato ridotto da sei mesi a tre mesi (art. 46), mentre è rimasto di sei mesi l'analogo termine stabilito dall'art. 43 d.lgs. 546/1992.

Ove, nel rito civile, sia affidato al giudice il compito di fissare alla parte un termine perentorio per il compimento di una certa attività (ad es., il conferimento di un incarico difensivo o l'integrazione del contraddittorio), tale termine non può essere inferiore ad un mese né superiore a tre mesi, così ridotto il precedente limite massimo di sei mesi (art. 46), ai sensi dell'art. 307, comma 3°, c.p.c. Tale termine è applicabile anche nel rito tributario in mancanza di espressa previsione di un diverso termine.

Nel caso di rimessione della causa al primo giudice da parte del giudice d'appello, l'art. 353 c.p.c. assegna alle parti un termine di tre mesi, così ridotto il precedente termine di sei mesi (art. 46), per la riassunzione. Diverso è il meccanismo previsto nell'analoga ipotesi dal d.lgs. 546/1992, il cui art. 59, comma 3°, affida alla segreteria della commissione tributaria regionale il compito di trasmettere d'ufficio il fascicolo del processo entro trenta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza di rimessione della causa al primo grado.

Nel caso di annullamento della sentenza pronunciato dalla Corte di cassazione, l'art. 392 c.p.c. stabilisce un termine di non oltre tre mesi, così ridotto il precedente termine di un anno, dalla pubblicazione della sentenza. È rimasto invece di un anno l'analogo termine stabilito dall'art. 63, comma 1°, d.lgs. 546/1992.

Ricusazione - Con riferimento a tale istituto, il legislatore del 2009 è intervenuto nel senso di un inasprimento della pena pecuniaria portata da euro 10 ad euro 250 ove il procedimento di ricusazione si concluda con un'ordinanza d'inammissibilità o di rigetto della relativa istanza. Lo scopo della sanzione più severa è quello di scoraggiare iniziative dilatorie o defatigatorie che intralcino la conclusione della lite.

Le norme in tema di ricusazione (come quelle in tema di astensione) dettate dal codice di procedura civile sono espressamente richiamate dall'art. 6 d.lgs. 546/1992, in quanto applicabili, come nella specie.

Spese processuali - Incisivo è stato anche l'intervento sulla disciplina delle spese processuali, in modo da rendere più gravosa la posizione della parte soccombente e scoraggiare, quindi, il contenzioso.

L'art 45 innanzi tutto modifica il primo comma dell'art. 91 c.p.c., sostituendo il secondo periodo con il seguente, avente come soggetto sempre il giudice: "Se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formula-

zione della proposta, salvo quanto disposto dal secondo comma dell'art. 92". La disposizione è diretta a favorire la soluzione conciliativa della controversia, penalizzando chi rifiuti una giusta composizione offerta da controparte. Essendo la conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 d.lgs. 546/1992, senz'altro la nuova disposizione trova applicazione nel processo tributario.

La seconda modifica riguarda l'art. 92, comma 2°, c.p.c., nel quale le parole "o concorrono altri giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione" sono sostituite dalle seguenti: "o concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione". Tale modifica è la risposta del legislatore alla frequenza con la quale si statuisce sulle spese di giudizio compensandole. Rispetto alla giustificazione costituita in precedenza dalla semplice ricorrenza di "giusti motivi", richiamo ritenuto sufficiente in passato dalla S.C. per la motivazione della compensazione, la l. 28.12.2005, n. 263 (art. 2, c. 1), applicabile ai procedimenti instaurati successivamente al 1° marzo 2006, ha richiesto che i giusti motivi dovessero essere "esplicitamente indicati nella motivazione". Tuttavia il legislatore del 2009 ha ritenuto che anche tale formula non fosse sufficiente a circoscrivere i casi di compensazione, prescrivendo che dovessero ricorrere "gravi ed eccezionali ragioni", espressione senz'altro più limitativa dei meri "giusti motivi". Il riferimento contenuto nell'art. 15 d.lgs. 546/1992 all'art. 92, comma 2°, c.p.c. rende applicabile al processo tributario il nuovo regime della compensazione.

La terza modifica concerne l'art. 96, che regola la responsabilità aggravata, aggiungendo il seguente comma: "In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata".

Sull'applicabilità al processo tributario del regime di responsabilità aggravata in materia di spese processuali la dottrina non è concorde, rilevandosi da alcuni la estraneità dell'istituto alla giurisdizione delle commissioni tributarie e la mancanza di riferimenti sia nella legge-delega 413/1991 sia nel d.lgs. 546/1992. Si tratta, tuttavia, di argomenti non decisivi, potendo obiettarsi che non è nemmeno prevista un'esplicita esclusione e che la pronuncia sulle spese ha una natura consequenziale ed accessoria. Peraltro, essendo applicabile l'art. 96 c.p.c. nel giudizio davanti la Corte di cassazione, non si vede la ragione per cui tale norma non possa applicarsi anche nel caso in cui il ricorso per cassazione è promosso avverso una sentenza di commissione tributaria regionale (come sembra emergere da Cass. 1999/12070) e, quindi, anche nei gradi di merito.

Riguardo all'ipotesi semplificata di responsabilità, introdotta dalla novella, per la quale, almeno espressamente, non è previsto alcun requisito soggettivo, non sembra adottabile una pronuncia a carico della parte soccombente, puramente e semplicemente a titolo di responsabilità oggettiva, difficilmente giustificabile nel nostro ordinamento, dovendosi pur sempre valutare il comportamento della stessa, che, sebbene non caratterizzato da mala fede o colpa grave, escluse per definizione, deve quanto meno presentarsi non conforme al dovere di lealtà e di probità, prescritto dall'art. 88 c.p.c.

Consulenza tecnica d'ufficio - L'art. 46 ha semplificato e razionalizzato l'esperimento della consulenza tecnica d'ufficio, prevedendo nel nuovo primo comma dell'art. 191 c.p.c. la contestuale nomina del consulente, formulazione dei quesiti e fissazione dell'udienza di comparizione del consulente, e disciplinando nel nuovo terzo comma dell'art. 195 i rapporti tra consulente e parti e tra consulente e giudice. Nell'ordinanza emessa all'udienza di cui all'art. 193 il giudice stabilisce il termine entro il quale la relazione deve essere trasmessa dal consulente alle parti, nonché il termine entro il quale le parti devono trasmettere al consulente le proprie osservazioni sulla relazione ed il termine, anteriore alla successiva udienza, entro il quale il consulente deve depositare in cancelleria la relazione, le osservazioni delle parti e una sintetica valutazione sulle stesse.

Con le nuove disposizioni il legislatore del 2009 ha ridotto gli adempimenti in termini di avvisi e comunicazioni e reso più funzionale il contraddittorio.

La mancanza di norme nel d.lgs. 546/1992, che regolano lo svolgimento della consulenza, rende applicabili le norme del codice di procedura civile.

Testimonianza scritta - L'art. 46 ha introdotto dopo l'art. 257 c.p.c. l'art. 257bis, che disciplina la testimonianza scritta, consentendo al giudice, su accordo delle parti, di disporre l'assunzione della deposizione chiedendo al testimone di fornire per iscritto le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato. La deposizione è resa su di un modulo conforme al modello approvato con decreto del Ministro della giustizia, secondo le prescrizioni dettate dall'art. 103bis, inserito dall'art. 52 nelle disposizioni di attuazione c.p.c. È, comunque, sempre in facoltà del giudice disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui.

L'art. 7 d.lgs. 546/1992 esclude la prova testimoniale come mezzo istruttorio del processo tributario, potendosi oggi produrre soltanto dichiarazioni scritte di terzi, di varia natura, da considerare elementi documentali con

semplice valore indiziario sotto il profilo probatorio.

Ebbene, l'introduzione della prova scritta nel processo civile potrebbe favorire *de iure condendo* l'introduzione di analoga prova nel processo tributario, con l'esclusione per il giudice dell'assunzione personale della deposizione del teste, per conservare il carattere documentale del processo per i vantaggi che esso offre. Così potrebbe raggiungersi il risultato di porre fine alla *querelle* sull'ammissione o no della prova testimoniale nel processo tributario e nello stesso tempo, di consentire l'ammissione di un utile mezzo istruttorio, regolando la possibilità di acquisire dichiarazioni scritte di terzi, senza gli inconvenienti dell'assunzione orale. Mancando la possibilità di una verifica diretta da parte del giudice delle dichiarazioni rese solo per iscritto dal teste, si potrebbe riconoscere ad esse semplicemente il valore di argomenti di prova.

4. RIDUZIONE E SEMPLIFICAZIONE DEI RITI

Anch'essa può essere considerata un aspetto della fondamentale esigenza di effettività della tutela giudiziaria. La molteplicità dei riti rende incerto e meno immediato il ricorso al giudice a tutela delle situazioni soggettive lese o minacciate.

In tale prospettiva l'art. 54 reca la delega al Governo per la riduzione e semplificazione dei riti, conferendogli il potere di ridurre la pluralità dei procedimenti civili previsti dalle varie legislazioni speciali a tre modelli processuali:

- a) il procedimento ordinario di cognizione;
- b) il nuovo procedimento sommario di cognizione (art. 702bis e segg. c.p.c.);
- c) il rito del lavoro (art. 409 e segg. c.p.c.).

L'art. 51 ha introdotto il procedimento sommario di cognizione in tutte le "cause in cui il tribunale giudica in composizione monocratica". Si tratta di un vero e proprio rito alternativo alla cognizione piena.

Per la prima volta il legislatore ha reso esperibile un tale rito in via generale, disancorandolo da fattispecie predeterminate, tutte le volte che la definizione del procedimento richiede un'istruzione sommaria, altrimenti è prevista la prosecuzione con il rito ordinario, previa fissazione dell'udienza di cui all'art. 183 c.p.c.

Sempre nel solco della riduzione dei riti, si segnala l'abrogazione delle norme del d.lgs. 17 gennaio 2003, n.5, relativo al c.d. processo societario, con

esclusione soltanto di quelle in tema di arbitrato e conciliazione.

5. REVISIONE DELLE PRECEDENTI RIFORME

Costituiscono espressione di questa linea riformatrice:

- a) l'abrogazione, ad opera dell'art. 53, dell'art. 3 della l. 21 febbraio 2006, n. 102, che ha esteso le norme per le controversie in materia di lavoro alle cause relative al risarcimento dei danni per morte o lesioni conseguenti ad incidenti stradali;
- b) le modifiche introdotte dall'art. 47, che, da un lato, ha abrogato l'art. 366bis c.p.c., eliminando dai requisiti del ricorso per cassazione la formulazione, a conclusione di ciascun motivo, del quesito di diritto, che ha suscitato tanti malumori nel mondo forense, e, dall'altro, quasi a bilanciare tale soppressione, dando formale riconoscimento all'ufficio struttura, costituito da un'apposita sezione (la VI) per la declaratoria di inammissibilità nonché di manifesta fondatezza o infondatezza del ricorso.

La funzione di filtro è concretamente assicurata dall'assegnazione da parte del primo presidente di tutti i ricorsi alla sezione VI (tranne quelli in cui è prevista la pronuncia delle sezioni unite). Il presidente della sezione nomina il relatore, il quale, se ritiene sussistere i presupposti per la pronuncia in camera di consiglio per la declaratoria di inammissibilità oppure di manifesta fondatezza o infondatezza del ricorso, deposita in cancelleria una relazione con la concisa esposizione delle ragioni che possono giustificare la relativa pronuncia, cui segue da parte del presidente la fissazione dell'adunanza per la decisione. Se la sezione non definisce il giudizio, gli atti sono rimessi al primo presidente, che procede all'assegnazione alle sezioni semplici.

Dato il carattere ricettizio del rinvio operato dall'art. 62 d.lgs. 546/1992 alle norme dettate dal codice di procedura civile, in quanto compatibili, le nuove norme sono senz'altro applicabili al ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali.

Relazione tenuta in occasione dei corsi di Palermo 21 maggio 2010 e Taormina 22 maggio 2010.

Dott. Ennio Attilio SEPE
Presidente della CTR Puglia
Presidente Nazionale A.M.T.

*Elusione fiscale ed abuso del diritto nella Giurisprudenza di
leggittimità e comunitaria*

1. INTERESSE FISCALE

Non è infrequente l'affermazione che le espressioni "elusione fiscale" ed "abuso del diritto" costituiscano una endiadi. Può forse dubitarsi che tale espressione sia del tutto corretta, ma, comunque, è certo che si tratti di concetti strettamente connessi, in quanto possono essere considerati due facce della stessa medaglia.

Elusione fiscale ed abuso del diritto sono in contrasto con l'interesse fiscale, teso non soltanto ad agevolare l'obiettivo della riscossione dei tributi, giungendo a condizionare l'attuazione di altri principi costituzionali¹, ma anche, in fase di accertamento, a semplificare e rafforzare la posizione del fisco attraverso l'introduzione di numerose cautele.

A fini di semplificazione, il legislatore ha fatto largo uso di **presunzioni**, anche prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c., ed ha fatto ricorso alla **equiparazione di fattispecie** (vedi, ad esempio, l'assimilazione dei contratti verbali agli atti scritti con riferimento all'imposta di registro, ai sensi degli artt. 1-3 d.P.R. 131/1986).

Il rafforzamento della posizione del fisco è perseguito dal legislatore, sia

(1) Il riferimento riguarda, in particolare, le norme costituzionali che sanciscono l'uguaglianza (art. 3 Cost.), il diritto di difesa (art. 24 Cost.) o il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Riguardo ai rapporti tra interesse fiscale e diritto di difesa la Corte Cost., pur dichiarando incostituzionale il *solve et repete*, cioè l'impossibilità di agire in giudizio contro l'amministrazione senza avere assolto il tributo (sent. 1961/21), ha invece ripetutamente giustificato con l'interesse generale alla riscossione norme che comprimono la posizione difensiva del contribuente. Riguardo ai rapporti tra interesse fiscale e principio di capacità contributiva la Corte ha ritenuto in varie occasioni che quest'ultimo potesse per certi aspetti essere sacrificato da norme di cautela fiscale tendenti ad assicurare l'accertamento e la riscossione dei tributi; così è accaduto, ad esempio, con riferimento alle iscrizioni provvisorie a ruolo alla riscossione anticipata (sent. 1967/77), nonché alla indeducibilità di costi e oneri non transitati nel conto dei profitti e delle perdite o non registrati nelle apposite scritture previste ai fini fiscali (sent. 1982/186; 1983/87; 1998/351).

agevolandone la posizione di **controllo**, come succede quando si preclude al contribuente di dimostrare circostanze non formalizzate nei modi previsti dalla legge (divieto di prendere in considerazione in sede amministrativa o giudiziaria libri, registri, scritture e documenti di cui è stata rifiutata l'esibizione, ai sensi dell'art. 52, c. 5°, d.P. 633/1972), sia dettando norme che **riqualificano** fatti o soggetti apparenti in ragione della reale natura economica o della effettiva titolarità.

Numerosi sono quindi gli strumenti attraverso cui la norma tributaria attribuisce preminenza all'interesse fiscale, variamente contemperandolo con il principio della giusta imposizione.

2. ELUSIONE FISCALE

Il tema della **riqualificazione** di fatti e soggetti apparenti chiama direttamente in causa il fenomeno dell'elusione fiscale, definita da taluno evasione fiscale legittima².

Tale fenomeno, già noto e studiato dalla dottrina tedesca verso la metà degli anni '50 del secolo scorso³, consiste, secondo la definizione datane, in un comportamento (non necessariamente un negozio giuridico) che presenta le seguenti caratteristiche: a) di essere ispirato dall'unico e dominante **intento di un risparmio d'imposta**; b) di costituire **un comportamento anormale** rispetto a quelli solitamente adottati nelle medesime **condizioni**; c) di **far conseguire un (totale o parziale) risparmio d'imposta** né previsto né consentito, sia pure implicitamente, dal legislatore.

Siamo, dunque, di fronte ad un comportamento voluto, non simulato, non vietato dall'ordinamento e consistente nell'impiego anormale di un istituto consentito dalla legge ai fini di risparmio d'imposta.

Diversa è la reazione dei singoli ordinamenti nazionali al fenomeno dell'elusione⁴.

Alcuni, come quello tedesco e quello svizzero contengono da tempo una clausola generale (*Generalklausel*) che permette al fisco di applicare alla fattispecie elusiva il tributo corrispondente alla fattispecie elusa.

L'ordinamento anglosassone ha elaborato degli *standard* di valutazione

(2) GONZALES GARCIA, *La c.d. evasione fiscale legittima*, in Riv.dir.fin., 1974, I,51 ss.

(3) BLUMESTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. italiana, Milano, 1954, 25 ss.; HENSEL, *Diritto tributario*, trad. italiana, 1956, 112 ss.

(4) FANTOZZI, *Il diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2003, 160 ss.

dell'illegittimità della elusione c.d. illegittima caratterizzati dalla irragionevolezza del comportamento secondo il *business purpose* (intento negoziale) e dallo smembramento del comportamento complessivo del contribuente nelle sue parti componenti.

Nel nostro ordinamento mancavano, fino ad epoca recente, sia disposizioni che consentissero di distinguere tra elusione fiscale legittima ed illegittima sia disposizioni che indicassero la reazione dell'ordinamento nel caso di violazione di principi del sistema.

Si è, quindi, iniziato a contrastare il fenomeno dell'elusione con il **criterio casistico**, nel senso che sono state legalmente previste e sanzionate le fattispecie elusive a mano a mano che esse emergevano dall'esperienza pratica.

Così, in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 76, comma 5, del d.P.R. 917/1986 (che regola il c.d. *transfer pricing*) ha disposto che i componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente controllano l'impresa, siano valutati in base al "valore normale" dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni ricevuti, determinato, in forza del rinvio operato dal comma 2, secondo i criteri fissati dall'art. 9 dello stesso t.u.i.r. (che individua tale valore nel "prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione") Ciò al fine di evitare che all'interno del gruppo di società vengano effettuati trasferimenti di utili mediante l'applicazione di prezzi inferiori al valore normale dei beni ceduti, onde sottrarli alla tassazione in Italia a favore di tassazioni estere inferiori (Cass. 2006/22023).

Il successivo art. 105, in tema di imposte sui redditi da capitali, ha disciplinato la c.d. *maggiorazione di conguaglio*, costituente una sorta di imposta aggiuntiva applicata in occasione della distribuzione dei dividendi, per impedire che i soci godano di un credito per le imposte che la società non abbia pagato, e avente finalità di impedire effetti di erosione o di elusione fiscale (Cass.2004/19152).

L'art. 30 del d.l. 69/1989 ha introdotto nell'art 37 del d.P.R. 600/1973 il terzo comma che consente, in sede di rettifica o di accertamento, l'imputazione al contribuente dei redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Essendosi, poi, constatato che i comportamenti più aggressivi da parte dei contribuenti, sul piano dell'elusione, si realizzavano soprattutto nei **redditi d'impresa** e nelle **operazioni societarie** attraverso sofisticati schemi di pia-

nificazione fiscale internazionale, si è attribuito, con l'art. 10 della l. n. 408 del 1990, all'amministrazione finanziaria il potere di "disconoscere ai fini fiscali... i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta". A tali operazioni sono state poi aggiunte, con l'art. 28 l. 724/1994, quelle di "liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti, cessione o valutazione di valori immobiliari".

L'allegato al d.l. 372/1992, convertito in l. 429/1992, ha inserito nell'art. 14 del t.u.i.r. i commi 6-bis e 7-bis, diretti al disconoscimento del credito di imposta, nelle operazioni di *dividend washing e dividend stripping*, a favore, nel primo caso, degli acquirenti di azioni da un fondo comune di investimento che, dopo averne percepito i dividendi, abbiano rivenduto i titoli al fondo stesso, e, nel secondo caso, degli usufruttuari di azioni residenti nel territorio dello Stato percettori dei dividendi, a seguito di costituzione di usufrutto sulle stesse da parte di soggetti non residenti.

Infine, viene introdotto dall'art. 7 del d.lgs. n. 358 del 1997 l'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, che, al comma 1, dispone: "**Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti**"; al comma 3, successivamente integrato, elenca specificamente le operazioni che possono dar luogo a fenomeni elusivi, comprensive di tutte quelle già evidenziate in precedenza.

Siamo di fronte ad una elencazione che, per quanto molto ampia, non esaurisce tutti i possibili casi di elusione⁵, quindi non ad una clausola generale, bensì, come definita da qualcuno⁶, "**quasi generale**". Per l'integrazione della fattispecie elusiva, caratterizzata dalla mancanza di valide ragioni economiche e dal fine di conseguire un vantaggio fiscale, è sufficiente che vi sia un aggiramento di obblighi o divieti, non necessariamente fraudolento, cioè compiuto con artifici e raggiri.

La disciplina dell'art. 37-bis reca poi due novità sul piano procedurale, nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria.

La prima consiste nell'osservanza del **contraddittorio** nella fase di accer-

(5) LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2000, 130, nota 47, segnala l'esclusione dal campo di applicazione dell'art 37-bis delle operazioni sui marchi e sui brevetti.

(6) FANTOZZI, *ivi*, 164. .

tamento, nel senso che il relativo avviso deve essere preceduto, a pena di nullità, da una richiesta al contribuente di chiarimenti nella quale debbono essere indicati i motivi per i quali si reputano elusive le operazioni compiute.

La seconda è costituita dalla facoltà per il contribuente di presentare preventivamente al direttore regionale competente per territorio una istanza (**interpello disapplicativo**), descrivendo le operazioni che intende compiere per escluderne gli effetti elusivi ed ottenere la disapplicazione delle norme tributarie meno favorevoli.

Si discute se la risposta negativa dell'amministrazione è impugnabile. Pare, tuttavia, doversi ritenere il ricorso giudiziario ammissibile soltanto avverso l'avviso di accertamento emesso a seguito del compimento dell'operazione preannunciata in sede di interpello⁷.

3. ORIENTAMENTI DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Non essendo l'art. 37-bis, introdotto dal d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, provvisto di efficacia retroattiva (come, già prima, la l. 5 novembre 1992, n. 429, di conversione del d.l. n. 372/1992, introduttiva nell'art. 14 del d.P.R. n. 600/1973 dei commi 6-bis e 7-bis) si è posto il problema del trattamento da riservare ai fenomeni di elusione posti in essere anteriormente all'entrata in vigore della previsione legislativa di contrasto.

In una **prima fase**, la risposta data dalla S.C., agli inizi degli anni 2000, è stata nel senso che potevano essere qualificati come elusivi solo quei comportamenti che tali sono definiti dalla legge. Si è trattato di una soluzione conforme ai criteri tradizionali di interpretazione ed applicazione della legge. Si escludeva che l'amministrazione finanziaria avesse il potere di riqualificare i contratti posti in essere dalle parti, prescindendo dalla volontà concretamente manifestata dalle stesse, per assoggettarli ad un trattamento fiscale meno fa-

(7) Recentemente la Commissione Tributaria Regionale della Puglia, con sentenza n. 71.02.2010, depositata l'11 maggio 2010, ha ritenuto impugnabile la risposta negativa del direttore regionale delle entrate all'istanza d'interpello disapplicativo presentata dal contribuente, ritenendo (correttamente) non rilevante la mancata previsione del provvedimento tra gli atti elencati nell'art. 19 del d.lgs. 1992/546, trattandosi comunque di controversia di natura tributaria. Ma l'ammissibilità dell'impugnativa andava invece valutata sul piano dell'esistenza dell'interesse del contribuente ad agire, che sembra invece doversi escludere, non essendo il provvedimento impugnato tale da incidere sulla posizione sostanziale del contribuente, data la sua natura consultiva, in assenza dell'emissione di un avviso di accertamento. La impugnativa potrebbe giustificarsi soltanto qualora si ritenesse condizione per la ricorribilità del successivo atto impositivo, ma non pare che dalla normativa emerga l'esistenza di una tale condizione.

vorevole di quello altrimenti applicabile.

In tale linea si collocano Cass. 2000/3979 e 2002/3345 in tema di *dividend washing e dividend stripping*, nonché Cass. 2001/11351 in tema di riduzione di IVA conseguita da una società che aveva posto in essere locazioni finanziarie (leasing), nelle quali le operazioni normalmente a carico del concedente erano poste a carico di due diverse società dello stesso gruppo, scorporando gli obblighi di carattere finanziario da quelli relativi alla concessione del bene in godimento. In tale ultima sentenza si nega la possibilità di fare ricorso agli artt. 1344 e 1412 c.c., che sanciscono la nullità dei contratti che costituiscono “il mezzo per eludere l’applicazione di una norma imperativa” sulla base di due considerazioni: la prima, che per dette norme la illiceità della causa dà luogo a nullità e non a conversione del contratto in frode alla legge nel contratto che costituisce presupposto per l’applicazione della norma, che le parti intendevano eludere; la seconda, che va considerata la natura delle norme tributarie, che, essendo poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e non ponendo, per lo più, divieti, pur essendo inderogabili, non possono qualificarsi imperative, presupponendo tale qualificazione che la norma abbia carattere proibitivo e sia posta a tutela di interessi generali, che si collocano al vertice della gerarchia dei valori protetti dall’ordinamento giuridico.

In una **seconda fase**, la impostazione che limita il disconoscimento fiscale delle pratiche elusive alle ipotesi espressamente previste dalla legge è stata poi rivisitata da un nuovo orientamento espresso verso la metà degli anni 2000 dalla S.C., che al fine di sanzionare dette pratiche richiama le categorie civilistiche di inesistenza della causa negoziale, della simulazione, del contratto in frode alla legge.

Cass. 2005/20398 e 2005/22932, nell’esaminare due casi, rispettivamente di *dividend washing e dividend stripping*, ravvisano un difetto di causa che dà luogo alla nullità dei contratti stipulati dal contribuente (di acquisto e di rivendita delle azioni o di costituzione di usufrutto), non conseguendo dagli stessi alcun vantaggio economico per le parti, all’infuori del risparmio fiscale. Da tale mancanza di ragione è fatta discendere l’inefficacia dei contratti nei confronti del fisco, con esclusione del credito di imposta previsto per l’acquirente dei titoli o per l’usufruttuario degli stessi dall’art. 14 del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo vigente all’epoca).

Cass. 2005/20816, in un caso di *dividend stripping*, si richiama all’art. 1344 c.c. ritenendo la nullità della cessione di usufrutto per frode alla legge “poiché le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell’interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche” (dissentendo dalle

argomentazioni accolte da Cass. 2001/11351).

Con **Cass. 29 settembre 2006, n. 21221**, sentenza *Chiappella*, si entra in una **terza fase** della giurisprudenza di legittimità, che fa riferimento ai principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia comunitaria in tema di *abuso del diritto*, da intendersi come clausola generale antielusiva nella materia tributaria.

Del resto, l'esistenza di un principio generale - non scritto - di contrasto alle pratiche consistenti in un abuso delle forme giuridiche ha trovato riconoscimento nella giurisprudenza della S.C. anche fuori del campo fiscale, come nel caso, in campo processuale, della pratica di frazionamento di uno stesso credito in più richieste giudiziali di adempimento, pratica considerata come "*abuso del processo*" (S.U. 2007/23729).

4. ABUSO DEL DIRITTO ELABORATO DALLA CORTE DI GIUSTIZIA

Nella giurisprudenza comunitaria si trova affermata l'esistenza di un principio generale di divieto delle pratiche abusive, fin dal 1974, a partire dalla sentenza della Corte di Giustizia *Van Binsbergen*. Sono seguite numerose decisioni (C.G. 11 ottobre 1977 in C - 125/76, *Cremer*; 2 maggio 1996 in C - 206/94, *Palletta*; 3 marzo 1993 in C- 8/92, *General Milk Products*; 12 maggio 1998 in C - 367/96, *Kofalas*; 30 settembre 2003 in C - 167/01, *Diamantis*) che hanno ribadito il principio che **i singoli non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie**.

Tale principio, applicato in diversi settori del diritto comunitario, è stato ritenuto operante anche in campo doganale, nel senso che non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi agevolazioni fiscali (C.G. 14 dicembre 2000 in C - 110/99, *Emsland -Starke GmbH*).

Tuttavia l'esistenza di una clausola generale anti-abuso, estesa all'intero campo dell'imposizione fiscale, è stata per la prima volta affermata dalla Corte di Lussemburgo con la **sentenza 21 febbraio 2006 in C - 255/02, Halifax**.

La nozione di abuso delineata da tale sentenza è del tutto autonoma dalle ipotesi di frode. Si tratta di un'operazione reale, conforme a modelli legali, avente "come scopo essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale", che deve risultare da un insieme di elementi oggettivi. E' da escludersi il carattere abusivo dell'operazione laddove possa spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali.

Tale nozione di abuso richiama la disciplina antielusione contenuta nel § 42 della legge fiscale tedesca (*Abgabeordnung*) del 1977, che prevede l'abuso di forme giuridiche, disponendo: "La legge fiscale non può essere elusa attraverso *abuso di forme giuridiche* ammesse. Se ricorre un abuso, la pretesa fiscale sussiste come se fosse presente una forma giuridica adeguata ai fatti economici".

La **sentenza Chiappella** della Corte di Cassazione **introduce nel nostro ordinamento tributario il principio dell'abuso del diritto** elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, nella versione finale espressa dalla sentenza *Halifax*, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni che, seppure realmente volute ed immuni da invalidità, risultino, da un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Sotto tale profilo la pronuncia della Corte di Giustizia è da considerare un vero e proprio *leading case* in tema di abuso del diritto nel campo fiscale.

La nozione di abuso delineata non richiede la natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso che occorra un comportamento diretto a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione.

Come si legge in Cass. 2006/21221, "*il proprium* del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza dalle ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà".

Detto concetto prescinde dal concetto di frode e presuppone proprio la validità degli atti compiuti.

Nella sentenza della S.C. si richiama l'attenzione sulla precisazione contenuta nella decisione della Corte di Giustizia (*Halifax*) che le operazioni, pur realmente volute ed immuni da rilievi di validità, "devono avere come scopo **essenzialmente** l'ottenimento di un vantaggio fiscale", espressione, quest'ultima, che appare diversa da quella comunemente ricorrente nella precedente giurisprudenza o in altri testi normativi comunitari. In sentenze anteriori si faceva riferimento al vantaggio fiscale come "scopo esclusivo" o ad operazioni compiute "al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale". L'art 11 della dir. 23 luglio 1990 n. 90/434/CEE, in materia di regime fiscale sulle fusioni, scissioni societarie e conferimenti di attivo, autorizza gli Stati membri a considerare tali operazioni fonti di presunzione di frode e di evasione, ove non effettuate "per valide ragioni economiche" (espressione ripresa nella formulazione dell'art. 37-bis).

Da tale diversità di espressione, rispetto a quelle adottate in passato, il Giudice

di legittimità argomenta la possibilità che la **presenza di altri scopi economici** (oltre il risparmio fiscale) consenta ugualmente di ritenere poste in essere pratiche abusive, con conseguente applicazione del principio dell'abuso del diritto.

Una volta ritenuta la possibilità della concorrenza di giustificazioni economiche alternative, si giunge però, come conseguenza, ad attribuire al Giudice nazionale un'ampia discrezionalità nella valutazione del carattere abusivo del comportamento tenuto dal contribuente, anche se, in conformità della statuizione della Corte di Giustizia, l'abuso deve risultare da un insieme di elementi obiettivi.

Donde la necessità che il giudicante osservi un atteggiamento di particolare cautela nell'utilizzare tale strumento interpretativo. Tanto più che nel nostro ordinamento operano in concorrenza altri principi, quali quelli della **liceità** della **minimizzazione del carico fiscale**, il rispetto del **principio di legalità** e di quello di **libertà d'impresa**, garantito dall'art. 42 della Costituzione, e nell'ordinamento comunitario quelli di libera circolazione dei servizi, dei capitali e di stabilimento.

Altra importante affermazione della sentenza *Chiappella* è l'**estensione del principio dell'abuso del diritto alla imposizione fiscale diretta**.

La pronuncia della Corte di Giustizia aveva riguardato il campo dei tributi c.d. armonizzati (l'IVA), di competenza comunitaria, mentre la sentenza della Corte di Cassazione ha statuito in materia di imposizione fiscale diretta (imposte sul reddito d'impresa), attribuita alla competenza degli Stati membri.

La estensione viene giustificata con la considerazione che il principio dell'abuso del diritto rientrerebbe nell'ambito dei "**principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE**", di generale applicazione.

5. VANTAGGIO FISCALE NON ESCLUSIVO

Se con la sentenza 29 settembre 2006, n. 21221, la S.C. aveva inizialmente rilevato che l'uso dell'avverbio "essenzialmente" riservato al conseguimento del vantaggio fiscale non ne consentiva la identificazione con l'avverbio "esclusivamente", per cui poteva darsi adito ad una interpretazione che consentisse di ritenere l'abuso anche in presenza del perseguimento di altri scopi economici, successivamente, *re melius perpensa*, decideva, con **ordinanza 4 ottobre 2006, n. 21371**, di porre alla Corte di giustizia la questione pregiudiziale di quale fosse l'interpretazione da attribuire all'espressione usata

dalla sentenza *Halifax*, vale a dire se l'espressione "operazione avente come scopo essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale" avesse un significato coincidente, più ampio o più restrittivo di quella "operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale".

La Corte europea, con sentenza **21 febbraio 2008 in C - 425/06, Part Service**, confermava che l'abuso può ricorrere anche quando lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sia essenziale, cioè **non esclusivo**, con la conseguenza che l'abuso sussiste quando concorrono **marginali e non determinanti ragioni economiche**.

Tale sentenza viene così ad ampliare la portata della sentenza *Halifax*, nella quale era stato affermato che, nella specie, il vantaggio fiscale costituiva l'unico scopo dell'operazione e, quindi, a maggior ragione, ricorreva l'abuso. E' interessante notare che, nel caso sottoposto al suo esame⁸, riguardante un indebito risparmio di IVA, la Corte di Giustizia elencava una serie di **indizi**, utilizzabili dal giudice nazionale di rinvio ai fini di ritenere la pratica abusiva:

- le due società partecipanti all'operazione appartenevano allo stesso gruppo;
- la prestazione della società di *leasing* (IFIM) era frazionata, dato che l'elemento caratteristico del finanziamento era affidato ad altra società (Italservice) per essere suddiviso in prestazioni di credito, di assicurazione e di intermediazione;
- la prestazione della società di locazione finanziaria era pertanto ridotta alla locazione del veicolo;
- i canoni di locazione corrisposti dall'utilizzatore erano d'importo appena superiore al costo di acquisto del bene;
- tale prestazione sembrava priva di redditività, non potendo questa essere as-

(8) Il caso della sentenza *Part Service* era il seguente. La Italservice (poi Part Service), società accertata, aveva partecipato, insieme ad altra società di *leasing* dello stesso gruppo (IFIM), ad operazioni di locazioni finanziaria aventi ad oggetto autoveicoli. La partecipazione della Italservice consisteva nell'assicurare il bene contro rischi diversi dalla responsabilità civile e nel garantire, con cauzione pari al costo del bene non coperto dai canoni e con fideiussione illimitata, l'adempimento degli obblighi assunti dall'utilizzatore verso la società concedente. Ciò verso un corrispettivo pagato anticipatamente all'Italservice. A tale corrispettivo faceva riscontro una compressione dell'importo globale dei canoni convenuti dall'utilizzatore con la società di *leasing*, fino a ridurre i canoni ad importi di poco superiori al costo del bene. Il ricavo della società di *leasing* veniva integrato da un compenso a titolo di intermediazione corrisposto da Italservice. L'insieme delle operazioni conseguiva il risultato pratico di contrarre la base imponibile IVA dell'operazione di *leasing* a causa della riduzione dei canoni, mentre i corrispettivi che l'Italservice riceveva dall'utilizzatore e quelli che a sua volta pagava alla società di *leasing* venivano fatturati in esenzione da IVA, ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

sicurata dai soli contratti conclusi con gli utilizzatori;

- la società di *leasing* percepiva il corrispettivo dell'operazione di locazione finanziaria solo grazie al cumulo dei canoni versati dall'utilizzatore e degli importi versati dall'altra società dello stesso gruppo.

Nel prospettare tali elementi presuntivi la Corte di Lussemburgo indica, altresì, quali **criteri di valutazione** debbono valere per il giudice, e cioè che in alcune circostanze più prestazioni devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti e ciò accade quando due o più elementi o atti provenienti dal soggetto passivo sono a tal punto connessi "da formare oggettivamente una sola prestazione economicamente indissolubile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale".

Pertanto la Corte di Cassazione, recependo in **sentenza 17 ottobre 2008, n. 25374**, la interpretazione data dalla Corte comunitaria all'avverbio "essenzialmente", in relazione al caso in esame, sanziona la piena operatività nell'ordinamento nazionale della Generalklausel, di matrice comunitaria, secondo cui **ricorre l'abuso del diritto nell'impiego di forme o strumenti giuridici, conformi a modelli legali, al fine di realizzare quale scopo principale un risparmio d'imposta, anche se allo stesso si accompagnano secondarie finalità di contenuto economico.**

La vigenza di tale clausola impone di cogliere la vera natura della prestazione onde assoggettarla ad imposizione per il suo effettivo contenuto⁹.

Essa, quale mezzo di contrasto all'elusione fiscale, è considerata uno **strumento di accertamento semplificato** per l'amministrazione, al pari dei meccanismi presuntivi, largamente utilizzati dalla legislazione fiscale. Per la S.C., così come avviene per questi ultimi, rimane sempre salva la possibilità di far valere le categorie di patologia negoziale con le conseguenti nullità nelle sue varie ipotesi.

Quanto all'**onere probatorio**, l'individuazione dell'**impiego abusivo di una forma giuridica** incombe **all'amministrazione finanziaria**, la quale non può limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma deve individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta (Cass. 2008/25374), mentre incombe **al contribuente** la prova dell'esistenza di **ragioni economiche alternative o concorrenti** di carattere non meramente marginale o teorico che siano idonee ad escludere l'abusività (Cass. 2008/8772; 2008/10257).

(9) E' costante l'applicazione del principio: v. Cass. 2008/27646; 2008/27647; 2009/4503; 2009/6800; 2009/13338; 2009/25726; 2010/4737.

Ancora più rigorosa è l'enunciazione, contenuta in Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465 ¹⁰, dell'onere probatorio cui è tenuta l'amministrazione a dimostrazione della pratica abusiva, nel senso che ad essa spetta non solo prospettare il disegno elusivo ma anche le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato se non per pervenire ad un risultato di vantaggio fiscale, così come incombe al contribuente allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino l'operazione compiuta.

Non vi è dubbio che il terreno di elezione per l'utilizzo di pratiche abusive è costituito dai rapporti intercorrenti fra società infra-gruppo. Esemplificativa, ma non esente da discussioni, è stata la pronuncia con cui Cass. 2009/8481, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, ha ritenuto che l'appartenenza di due società al medesimo gruppo d'impresa, pur non escludendo sul piano civilistico la liceità di un contratto di *sale and lease back* posto in essere tra le stesse, ed avente ad oggetto beni strumentali già ammortizzati dalla società venditrice, consente di ravvisare in tale operazione un comportamento elusivo, configurabile come abuso del diritto, potendosi escludere, proprio in virtù della rilevanza unitaria conferita dal legislatore al gruppo d'impresa, che tale contratto realizzi l'effetto economico proprio della locazione finanziaria, consistente nell'assicurare al locatore una maggiore disponibilità di denaro, e dovendo pertanto concludersi che esso sia volto esclusivamente a realizzare un vantaggio fiscale, costituito per la società utilizzatrice dalla possibilità di portare in detrazione i canoni di locazione, e per

(10) Il caso esaminato in tale sentenza è quello di un accordo di *joint venture* tra la Piaggio VE e la Daihatsu Motor Company (DMC), avente ad oggetto la produzione e distribuzione di veicoli (*minivan*) su licenza della società giapponese, con costituzione di una società (partecipata sia da Piaggio sia da DMC), cioè la P&D incaricata di acquistare linee di produzione, stampi ed attrezzatura specifiche per la costruzione di veicoli ricevendo in licenza da DMC brevetti e *know-how*; P&D dava a sua volta in sub-licenza alla Piaggio la tecnologia di DMC, affidandole in comodato gratuito le attrezzature e gli stampi acquistati per la realizzazione dei *minivan*; Piaggio costruiva i veicoli con le proprie catene di montaggio e le attrezzature di proprietà di P&D, cedendo poi a quest'ultima il prodotto finito ad un prezzo inferiore ai costi; P&D li rivendeva - dopo gli assemblaggi finali e l'applicazione dei relativi marchi - a Piaggio e DMC che li avviavano alla distribuzione sui rispettivi mercati. La tesi dell'amministrazione era che i costi pluriennali di ammortamento (oneri di natura finanziaria per investimenti ed interessi passivi) non potevano essere dedotti che dall'impresa di fabbricazione dei veicoli (Piaggio) e non invece da P&D che si era spogliata dei mezzi di produzione a favore della prima, trattandosi di costi privi di correlazione con l'attività produttiva svolta invece dalla Piaggio

la società locatrice di effettuare nuovamente l'ammortamento dei medesimi beni.

Non è di ostacolo alla possibilità di considerare come abusivo un comportamento l'intervenuta conclusione fra le parti di uno **schema negoziale tipico**. Così Cass. 2010/12249 ha ritenuto inopponibile al fisco un contratto di comodato tra una s.r.l. (Olimpiclub) e l'omonima associazione sportiva, in base al quale la società, proprietaria di un complesso sportivo insistente su terreno demaniale, aveva concesso in uso all'associazione (i cui soci fondatori erano, nella quasi totalità, detentori anche delle quote della società di capitali) tutte le attrezzature in esso installate; e ciò senz'altro corrispettivo che l'assunzione dell'onere del canone demaniale, un rimborso di spese forfettarie di lire 5.000.000 annue nonché il trasferimento alla società di tutte le entrate lorde dell'associazione polisportiva (consistenti nelle quote associative). La sostituzione di un soggetto non imprenditore con quello titolare di un'impresa aveva comportato che le somme versate dai soci dell'associazione polisportiva avevano perduto il carattere di corrispettivi imponibili.

Sebbene nella disciplina comunitaria dell'abuso del diritto non è prevista l'irrogazione di sanzioni, ma soltanto l'applicazione del trattamento tributario della fattispecie elusa, nel diritto nazionale all'**accertamento di un maggiore imponibile** consegue anche il **relativo regime sanzionatorio**.

Quanto al rapporto tra il principio comunitario e la clausola quasi-generale di cui all'art 37-bis, dopo l'entrata in vigore della stessa, va riconosciuta la prevalenza di quest'ultima, dovendosi attribuire al principio elaborato dalla Corte di Giustizia una **funzione residuale**, operante soltanto in presenza di fattispecie non espressamente contemplate dalla normativa nazionale.

6. ABUSO DEL DIRITTO E ART. 53 DELLA COSTITUZIONE

Nella fase iniziale di applicazione del principio di abuso del diritto, elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, la S.C. ha ritenuto che tale principio, pur riguardando il campo dei tributi c.d. armonizzati, di competenza comunitaria, andasse esteso anche ai tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, rientranti nella competenza degli Stati membri, comunque vincolati al rispetto dei diritti e dei principi fondamentali dell'ordinamento comunitario.

A partire, però, dalla fine del 2008, le S.U. , in tre **sentenze nn. 30055, 30056 e 30057**, depositate nella stessa data del 23 dicembre 2008, affermavano il principio che, **in tema di tributi non armonizzati**, il riconoscimento di un **generale principio antielusivo** andava rinvenuto non nelle sentenze della

Corte di Giustizia quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano e, specificamente, nei **principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione** (primo e secondo comma dell'art. 53 Cost.).

In tali principi trovano fondamento sia le norme impositive in senso stretto, sia quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche quest'ultime finalizzate alla piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che può ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

L'esistenza nell'ordinamento di un principio generale antielusione non è contraddetta dall'intervenuta sopravvenienza di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi confermare la presenza di una regola generale (Cass. 2008/8772).

Né un siffatto principio può ritenersi in contrasto con la **riserva di legge** in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Peraltro si è anche osservato che, data la natura programmatica e non pre-cettiva delle disposizioni contenute nei primi due commi dell'art. 53 Cost., non è possibile farne discendere un generale divieto di abuso del diritto, la cui violazione prevede oltre tutto l'applicazione di sanzioni.

All'osservazione si è risposto con la contestazione del presupposto, vale a dire della natura puramente programmatica delle disposizioni richiamate.

7. RILIEVO D'UFFICIO DELL'ABUSO

Proprio con riferimento al settore tributario si è inizialmente posto il problema del contrasto del diritto nazionale con il diritto comunitario.

Il principio di effettiva applicazione del diritto comunitario trova la sua base testuale nell'art. 10 del Trattato CEE, secondo il quale "Gli Stati membri

adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato, ovvero determinati atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti. Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del presente trattato”.

Quanto alla conformazione dei sistemi processuali interni in conseguenza della piena applicazione del diritto comunitario, un precedente remoto si ritrova nella sentenza della C.G. 16 gennaio 1974 in C - 166/73, *Rheinmuhlen Dusseldorf*¹¹, secondo la quale la conformazione del diritto interno deve trovare completa attuazione anche con riguardo alle regole processuali o procedurali che impediscono una piena applicazione del diritto comunitario.

Tale principio era organicamente ribadito dalla C.G. nella sentenza 14 dicembre 1995 in C - 312/93, *Peterbroek*¹². Nella decisione la Corte di Lussemburgo affermava che i principi di **effettività e non discriminazione** ostavano “all'applicazione di una norma processuale nazionale che...vieta al giudice nazionale, adito nell'ambito della sua competenza, di valutare d'ufficio la compatibilità di un provvedimento di diritto nazionale con una disposizione comunitaria, quando quest'ultima non sia stata invocata dal singolo entro un determinato termine”. Con la conseguenza che “una norma di diritto nazionale la quale impedisce l'attivazione del procedimento ex art. 177 del Trattato deve essere disapplicata”. La Corte osservava ancora che, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia, la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi effetto diretto compete agli ordinamenti degli Stati membri, i quali debbono designare i giudici com-

(11) Nella sentenza *Rheinmuhlen Dusseldorf* era stato ritenuto che le preclusioni operanti nel giudizio di rinvio nel processo tedesco, nel quale il giudice di rinvio - come avviene in quello italiano - è vincolato alle valutazioni giuridiche contenute nella sentenza di rinvio di un giudice superiore, non impediscono al giudice di rinvio di adire la C. G. perché, in caso contrario, “ne verrebbero pregiudicate la competenza di quest'ultima a pronunciarsi in via pregiudiziale e l'applicazione del diritto comunitario in ogni grado di giudizio dinanzi alle magistrature degli Stati membri”.

(12) Nella controversia dinanzi al giudice di rinvio (una corte d'appello belga), avente ad oggetto l'applicazione di un'imposta, veniva dedotta dalla società attrice la contrarietà al diritto comunitario di una norma fiscale che sottoponeva una società non nazionale ad un trattamento discriminatorio. Il sistema belga prevedeva che avverso l'atto impositivo dovesse essere esperito un ricorso amministrativo contenzioso, e che la relativa decisione poteva essere impugnata dinanzi alla corte d'appello soltanto per i motivi dedotti in sede amministrativa. Nel caso di specie l'amministrazione fiscale aveva, quindi, eccetto che la questione di contrasto con il diritto comunitario non poteva essere per la prima volta dedotta in sede giurisdizionale.

petenti e le modalità procedurali. Aggiungeva: “Tuttavia, dette modalità non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento comunitario”.

Con riferimento più diretto al sistema processuale nazionale, può essere richiamata la sentenza della C.G. 27 febbraio 2003 in c- 327/2000, *Santex*¹³, che ha confermato l’obbligo per l’ autorità nazionale di applicare anche d’ufficio, le norme del diritto comunitario che siano in contrasto con tali norme, senza che possano ostarvi preclusioni, anche di natura processuale, non operanti in casi analoghi.

Dando attuazione a siffatto principio la S.C. (Cass. 2000/7909; 2002/17564; 2003/4703) ha ritenuto che il carattere chiuso del giudizio di cassazione non impedisce che, per la prima volta, in sede di legittimità, venga applicato il diritto comunitario nella sua interezza, **indipendentemente da specifiche domande** proposte nel giudizio di merito o introdotte con i motivi di ricorso. Sempre che, nel giudizio di cassazione, la verifica di compatibilità del diritto interno con quello comunitario **non renda necessari nuovi accertamenti di fatto** (Cass. 2006/2420; 2010/11642).

I casi analoghi - richiamati dalla sentenza *Peterbroek* - che possono essere considerati nel sistema processuale nazionale, nei quali è ammessa una pronuncia del giudice di un processo chiuso (quale quello di legittimità) anche indipendentemente da una specifica domanda e anche se dedotto per la prima volta, sono le questioni dello *ius superveniens* e della modifica normativa determinata dalla dichiarazione di **illegittimità costituzionale**, vale a dire della sopravvenienza di una regolamentazione normativa derogatoria o di rango superiore.

Né osta all’applicazione di ufficio del diritto comunitario il principio di **autosufficienza** che condiziona l’ammissibilità del ricorso per cassazione.

Il principio dell’applicazione d’ufficio del diritto comunitario trova attuazione, più in generale, **in ogni processo d’impugnazione**, e quindi anche in quello tributario, nel quale la cognizione del giudice è delimitata dai motivi

(13) La sentenza *Santex* è stata resa sul rinvio di un tribunale amministrativo regionale della Lombardia, nella quale è stata considerata contraria al principio di effettività una regola nazionale di diritto processuale che impedisce al giudice - in sede di giurisdizione di legittimità - di rilevare un vizio, traducendosi in violazione di norme comunitarie sulla concorrenza, ove non specificamente e tempestivamente impugnato. Si trattava, nella specie, di una norma di un bando di gara d’appalto, immediatamente lesiva e non impugnata, la cui contrarietà al diritto comunitario era stata fatta valere soltanto in sede d’impugnazione del provvedimento di aggiudicazione.

di ricorso.

Il **solo limite** a siffatta applicazione è stato **inizialmente** individuato nell'**avvenuta definizione del rapporto controverso** (Cass. 2006/21221). Si richiede, cioè, come precisato in alcune sentenze, che la questione dell'applicazione del diritto interno sia ancora controversa, costituendo oggetto del dibattito introdotto con i motivi di ricorso (2000/7909; 2002/17564).

Successivamente, con sentenza 18 luglio 2007 in C - 119/05, *Lucchini*, la Corte di Giustizia affermava il principio secondo cui il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come quella dell'art. 2909 c.c., diretta a riconoscere il valore della cosa giudicata, ove tale applicazione impedisca il recupero di un **aiuto di Stato** erogato in contrasto con il diritto comunitario.

I dubbi interpretativi nati da tale pronuncia inducevano la Corte di Cassazione a rimettere, con **ordinanza 21 dicembre 2007, n. 26996**, alla C.G., in via pregiudiziale, la questione d'interpretazione del diritto comunitario se detto diritto osti all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale tesa, come quella di cui all'art. 2909 c.c., a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, quando tale applicazione porti ad un risultato contrastante con il diritto comunitario, vanificandone l'applicazione, anche in settori diversi da quello degli aiuti di Stato e, particolarmente, **in materia di IVA**.

La Corte comunitaria, con **sentenza 3 settembre 2009 in C - 2/08**, dava la seguente risposta: "Il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta".

I Giudici comunitari hanno, pertanto, **riconosciuto l'esistenza del principio della cosa giudicata**, comune agli ordinamenti degli Stati membri quale strumento idoneo a garantire la certezza del diritto, ma, nel contempo, **escluso che lo stesso principio possa impedire la piena applicazione del diritto comunitario** in materie di particolare rilevanza per l'ordinamento comunitario, così come è avvenuto nella sentenza *Lucchini*, relativa ad un caso in cui veniva invasa, da parte del giudice nazionale, la competenza della Commissione sulla compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato comune, o nel caso sottoposto al loro esame, per il quale hanno ritenuto che la puntuale applicazione della disciplina in materia di IVA non potesse essere impedita dalla formazione di un

giudicato formatosi in relazione ad altro anno d'imposta, e per statuizioni del giudice diverse da quelle riferentesi propriamente all'oggetto della controversia.

Il rilievo d'ufficio dell'abuso del diritto pone l'esigenza di sottoporre la questione al contraddittorio delle parti, principio, questo, che opera non soltanto nei rapporti tra le parti, ma anche nei rapporti tra parti e giudice, e che ha trovato pieno riconoscimento a seguito della costituzionalizzazione del c.d. giusto processo prodotta dal nuovo art. 111 della Costituzione e della riforma dell'art. 384 c.p.c. da parte del d.lgs. n. 40 del 2006, il cui terzo comma è stato integralmente riportato nel secondo comma dell'art. 101 c.p.c. dalla l. n. 69 del 2009. Pertanto il giudice, ove ritenga di porre a fondamento della decisione una questione rilevata di ufficio, sia nel giudizio di legittimità che nei gradi di merito, deve riservare la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine (non inferiore a 20 e non superiore a 40 giorni dalla comunicazione) per il deposito di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione.

8. PROPOSTA DI RIFORMA DELL'ART. 37-BIS

Le polemiche suscitate per il rilievo d'ufficio del principio dell'abuso del diritto e per l'applicazione alle fattispecie elusive non solo dei tributi ma anche delle sanzioni previste per le fattispecie eluse, hanno posto il problema di una riforma della materia.

In tale prospettiva è nata la proposta di legge presentata alla Camera nello scorso mese di giugno 2009 ad iniziativa dell'on. Maurizio Leo.

Il testo consiste in una riscrittura dell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, da valere come norma di interpretazione autentica di quella precedente, avente, quindi, efficacia retroattiva (art. 2 della proposta).

Le linee dell'intervento legislativo sull'art. 37-bis (contenute nell'art. 1 della proposta) sono le seguenti.

Innanzitutto, nel nuovo art. 37-bis, si prevede una *Generalklausel* (comma 1) che ricalca, sostanzialmente, la formulazione contenuta nel primo comma del vigente art. 37-bis, che statuisce l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche e volti ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, sempre che si tratti di comportamenti diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. Viene eliminato l'elenco analitico delle fattispecie considerate elusive dall'attuale comma 3, trovando applicazione soltanto la clausola generale suddetta.

E' stabilita (comma 2) l'inapplicabilità di qualsivoglia sanzione amministrativa o penale, in aggiunta alla riqualificazione sul piano fiscale operata dall'amministrazione finanziaria della fattispecie elusiva.

Si esclude poi (comma 3) che l'abuso del diritto possa essere rilevato d'ufficio, in qualsiasi stato e grado del giudizio, "in assenza di specifica e motivata contestazione nell'avviso di accertamento impugnato".

Con riguardo a quest'ultima formulazione, è però da osservare che l'abuso del diritto è un principio di matrice comunitaria, ed, in quanto tale, la sua applicazione non è lasciata nella disponibilità delle parti, per cui esso è comunque rilevabile d'ufficio in virtù della disciplina comunitaria. Sicchè tale disposizione sembra porsi palesemente in contrasto con tale disciplina.

Rimane ferma l'attivazione del contraddittorio previsto prima dell'emissione dell'avviso di accertamento (comma 3), con la preventiva richiesta al contribuente di chiarimenti da inviare entro 60 giorni, nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputa posto in essere il comportamento abusivo, e la specifica motivazione, a pena di nullità, nell'avviso di accertamento della mancata accettazione delle giustificazioni fornite dal contribuente medesimo.

E', infine, confermato l'istituto dell'interpello disapplicativo già disciplinato dall'attuale art. 37-bis (ultimo comma).

Dr. Giovanni GIACALONE
Consigliere della Corte di Cassazione – Sez. tributaria

Il valore delle presunzioni nel giudizio tributario

I. Le Presunzioni nel Diritto Civile - I .1. Nozioni generali - I. 2. Le presunzioni legali - I. 3. Le presunzioni semplici
II. Le Presunzioni nell'Accertamento Tributario - II 1. Tipologie di accertamento - II. 1. A) Accertamento analitico - II. 1. B) Accertamento sintetico - II. 1. C) Le presunzioni di acquisto e cessione di beni (cd. presunzioni legali "miste") - II. 1. D) Accertamento analitico-contabile e accertamento induttivo-extracontabile - II. 1. E) Accertamento analitico-induttivo. - II. 2. Altre ipotesi di prova per presunzioni e d'inversione dell'onere della prova - II. 2. a. Accertamento in base a presunzioni semplici in tema di IVA - II. 2. b. Accertamenti in rettifica ai fini IRPEF - II. 2. c. Presunzioni "supersemplici" o non qualificate - II. 2. d. Movimentazione conti correnti bancari - II. 2. e. Società a ristretta base azionaria. Presunzione di distribuzione di utili ai soci - II. 3. Presunzioni e studi di settore - II. 4. Le "doppie presunzioni".

I. LE PRESUNZIONI NEL DIRITTO CIVILE

I.1. Nozioni generali.

Secondo l'art. 2727 c.c., "Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato".

La definizione generale di presunzione di cui a tale disposizione del codice civile sembra alludere ad un concetto omogeneo all'interno del quale l'unica distinzione dipenderebbe dall'eventualità che da un fatto noto la conseguenza presuntiva del fatto ignorato venga tratta dal legislatore, in termini generali ed astratti, o dal giudice, per il caso concreto. La definizione dovrebbe quindi delineare una categoria generale, quella di presunzioni, all'interno della quale si collocherebbero, come specie particolari, le "presunzioni legali" operate dal legislatore e le "presunzioni semplici" operate dal giudice.

A ben guardare, però, la definizione si riferisce a due fenomeni radicalmente diversi, risultando adeguata a descrivere soltanto uno di essi e, precisamente, il fenomeno delle "presunzioni semplici" quali conseguenze che il giudice in sede di accertamento dei fatti trae, tramite un'operazione logica, da

un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato¹. La stessa definizione mal si adatta invece alle presunzioni legali per le quali vale la constatazione che quando la legge stabilisce presunzioni manca solitamente la struttura inferenziale del ragionamento presuntivo cui allude l'articolo 2727. Tale constatazione risulta di tutta evidenza dall'analisi dell'articolo 1147 c.c. secondo cui la buona fede è presunta in capo al possessore. La buona fede chiaramente non è conseguenza dedotta a partire da un fatto noto, ma è semplicemente un fatto non accertato che il legislatore impone di ritenere vero.

I. 2. Le presunzioni legali.

Secondo l'art. 2728 primo comma c.c., "Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite". In base al secondo comma, "Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non può essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa".

L'articolo 2728 distingue, ancorché in modo indiretto, "**presunzioni assolute**" (*o iuris et de iure*) e "**presunzioni relative**" (*o iuris tantum*) a seconda che contro la presunzione legale sia ammessa o meno la prova contraria. Anche questa costruzione però, al pari di quella che riconduce alla categoria generale di presunzioni concetti non omogenei quali solo le presunzioni legali e le presunzioni semplici, non è del tutto soddisfacente e ciò in quanto sembrerebbe suggerire che l'unica differenza all'interno della categoria delle presunzioni legali sia l'ammissibilità o meno della prova contraria. In realtà, le due figure sono anche qui radicalmente diverse: mentre le presunzioni relative sono poste da norme che affermano vero un fatto sino a prova contraria, le presunzioni assolute non pongono una presunzione, ma dichiarano nullo un atto o escludono l'azione in giudizio sulla base di un ragionamento presuntivo che si suppone formulato dal legislatore come premessa di tali norme.²

Mentre la presunzione relativa costituisce quindi il contenuto di una norma, la presunzione assoluta, piuttosto che il contenuto, ne costituisce la ratio e la norma si limita a prevedere un effetto determinato senza esplicitare alcuna presunzione (Es. art.238 c.c. – Atto di nascita conforme allo stato -

(1) Cfr. M. TARUFFO, Presunzioni – 1) Diritto Processuale Civile, in Enciclopedia Giuridica Treccani, p.1; V. ANDRIOLI, Presunzioni (Diritto civile e Diritto Processuale Civile), in Novissimo Digesto, p.766.

(2) M. TARUFFO, op. cit., p.1 e ss; V. ANDRIOLI, op. cit., pag.767 e ss.

"Salvo quanto disposto dagli articoli 128, 233, 234, 235 e 239, nessuno può reclamare uno stato contrario a quello che gli attribuiscono l'atto di nascita di figlio legittimo e il possesso di stato conforme all'atto stesso. Parimenti non si può contestare la legittimità di colui il quale ha un possesso di stato conforme all'atto di nascita").

Si nota allora come questo tipo di presunzioni non abbia alcuna implicazione processuale e la stessa esclusione della possibilità di dare prova contraria altro non è se non una tecnica normativa per rafforzare il rigore della disciplina sostanziale della fattispecie che è sottratta alla disponibilità dei soggetti interessati. Stando così le cose, dunque, è più corretto indicare come presunzioni legali le sole presunzioni relative che, a differenza di quelle assolute, sono espressamente formulate dalla legge. Queste ultime non costituiscono la *ratio* ma il contenuto delle norme che le pongono; la presunzione non è presupposta ma è affermata dalla legge.

L'effetto tipico delle presunzioni relative è proprio quello di far sì che il giudice consideri vero il fatto che ne è oggetto, indipendentemente dalla sua prova e salvo che venga provato il contrario. Quello che in sostanza realizzano è quindi quell'effetto processuale che consiste nell'inversione dell'onere della prova sul fatto presunto: la presunzione elimina la necessità che chi lo allega ne fornisca la dimostrazione, secondo il principio generale dell'articolo 2697, ed impone alla controparte di provare il contrario per evitare che si realizzino gli effetti giuridici della fattispecie alla quale il fatto presunto appartiene.

Se è dunque effettivamente corretto parlare di presunzione con riferimento alle presunzioni legali relative, non può comunque non sottolinearsi come le stesse non rappresentino, a differenza delle presunzioni semplici, modalità di conoscenza di un fatto: manca la struttura inferenziale; il legislatore non stabilisce presunzioni ove ritenga probabile, sulla base di indizi, la verità del fatto che configura come presunto. La *ratio* delle norme che configurano presunzioni relative si identifica semplicemente con la volontà di semplificare l'accertamento della fattispecie o di ripartire l'onere probatorio fra le parti secondo criteri diversi di quello contenuto all'articolo 2697 c.c.

I. 3. Le presunzioni semplici.

In base all'art. 2729 primo comma c.c., "Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti". In base al secondo

comma, "Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni".

Da quanto detto sin ora si evince dunque come la definizione di cui all'articolo 2727 si presti ad essere correttamente riferita alle sole presunzioni semplici, le uniche presunzioni cioè che operano come strumenti conoscitivi in sede di accertamento dei fatti controversi: si tratta effettivamente di conseguenze che vengono tratte da un fatto noto (cioè di una qualunque circostanza di fatto che il giudice conosce nei modi ammessi dalla legge processuale), per risalire ad un fatto ignorato (cioè un fatto rilevante ai fini della decisione, sul quale non siano state acquisite prove idonee a dimostrarne l'esistenza o l'inesistenza).

La connessione tra fatto noto e fatto ignoto e, quindi, l'inferenza del secondo dal primo, si basa sull'applicazione di criteri conoscitivi dei più vari, dalla legge naturale e scientifica, che è idonea a conferire certezza alla connessione tra fatto noto e fatto ignoto, ad un giudizio di probabilità basato sull'*id quod plerumque accidit*, che esprime invece una connessione solo probabile (il grado di probabilità può variare a seconda della regola applicata) tra fatto noto e fatto ignoto purché questo sia derivabile dal primo in modo univoco.

Ora, l'articolo 2729 rimette le presunzioni semplici alla libera valutazione del giudice, ma pone due limitazioni al loro uso:

1. possono essere impiegate solo se gravi, precise e concordanti;

Il requisito della gravità attiene al grado di attendibilità che caratterizza l'inferenza, richiedendo quantomeno che l'esistenza del fatto ignoto sia la conclusione più probabile; il requisito della precisione attiene alla necessità che il ragionamento presuntivo porti in modo univoco e privo di contraddizioni alla conclusione sul fatto ignorato; infine, il requisito della concordanza, che sembrerebbe presupporre che per raggiungere la prova di un fatto mediante presunzioni semplici queste debbano essere più di una, attiene alla convergenza della pluralità di presunzioni sulla medesima conclusione, dovendo tale pluralità venire valutata nella sua complessità e non atomisticamente. Quanto alla metodologia di apprezzamento degli indizi nel procedimento valutativo regolato dall'istituto delle presunzioni, la Cassazione ha avuto modo di affermare che: "*il procedimento che deve necessariamente seguirsi in tema di prova per presunzioni si articola in due momenti valutativi; in primo luogo, occorre che il giudice valuti in maniera analitica ognuno degli elementi indiziari per*

*scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e, invece, conservare quelli che, presi singolarmente, rivestano i caratteri della precisione e della gravità, ossia presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, egli deve procedere a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati e accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni indizi*³.

In realtà, a parte la metodologia di apprezzamento della pluralità di indizi, la questione circa il carattere necessario di tale pluralità è oggetto di contrasto nella giurisprudenza di legittimità: accanto a pronunce orientate nel senso della “non necessarietà” (*“gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d’uno, potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento purché grave e preciso, dovendo il requisito della “concordanza” ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale ma non necessario concorso di più elementi presuntivi”*⁴), altre sposano l’indirizzo opposto, invero minoritario, affermando che *“il ricorso alla prova presuntiva esige indefettibilmente che a fondamento di essa il giudice ponga una pluralità di elementi”*⁵

Prescindendo da tale contrasto, in ogni caso, la lettura più restrittiva della norma è comunque destinata ad incontrare alcuni limiti derivanti dalla necessità di un impiego più ampio delle presunzioni semplici. Esistono una serie di casi in cui è infatti certamente sufficiente una sola presunzione: il caso in cui questa si sommi ad altre prove convergenti o, ancora, quello in cui la presunzione si fonda su una legge generale idonea ad attribuire certezza al fatto da provare.

2. Sono ammissibili solo nelle ipotesi in cui è ammissibile la prova testimoniale.

Tale limitazione non vale, invece, nel giudizio tributario, in quanto, secondo il consolidato orientamento della Suprema Corte, il divieto di ammissione di quest’ultima non comporta la conseguente inammissibilità della prova per presunzioni ai sensi dell’art. 2729, secondo comma c.c. poiché questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario (Cass. n. 22804/06; 22210/02; 7867/97).

(3) Sez. 1, sentenza n. 19894 del 13/10/2005

Infine, una volta che la presunzione semplice si sia formata e sia stata rilevata (cioè, una volta che del fatto sul quale si fonda sia stata data o risulti al prova), essa ha al medesima efficacia che si riconosce ad una presunzione iuris tantum quando viene rilevata, in quanto entrambe trasferiscono a colui contro il quale depongono l'onere della prova contraria⁶.

II. Le Presunzioni nell'Accertamento Tributario

L'accertamento è il procedimento mediante il quale l'Agenzia delle Entrate determina l'imponibile e l'imposta del contribuente. Esso è disciplinato dal D.P.R. n. 600/1973. L'accertamento scaturisce da un controllo sostanziale da parte dell'Amministrazione finanziaria la quale utilizza una serie di informazioni ed elementi ottenuti, sia direttamente che con la cooperazione della Guardia di Finanza.

- * dalle indagini bancarie
- * dall'Anagrafe tributaria
- * a seguito di accessi, ispezioni e verifiche

II 1. Tipologie di accertamento.

Esistono vari tipi di accertamento che si differenziano sia in relazione alle modalità con le quali vengono effettuati sia in relazione ai redditi da accertare:

II. 1. A) Accertamento analitico (art. 38, comma 2). Ricostruisce l'imponibile considerando le singole componenti. Il reddito imponibile è determinato mediante accertamento analitico quando l'Amministrazione Finanziaria conosce le fonti di reddito del contribuente, determina le singole categorie di reddito e calcola l'imponibile sommando le stesse.

II. 1. B) Accertamento sintetico (art. 38, comma 4). Il reddito imponibile è determinato in misura complessiva partendo da elementi e circostanze di fatto certi e non dalle singole fonti di reddito. Si mira a determinare un reddito complessivo netto, pertanto non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10. L'accertamento sintetico è ammesso solo se il reddito accertabile si discosta da quello dichiarato per almeno un quarto. I principali strumenti di accertamento sintetico sono:

- **Redditometro**. Il redditometro è uno strumento che consente di determinare l'incongruenza tra reddito dichiarato e tenore di vita. La tabella al-

(4) Sez. Tributaria, sentenza n. 17574 del 29/07/2009.

(5) Sez. 2, sentenza n. 26331 del 31/10/2008.

(6) Cass. Sentenza n.13291 del 27/11/1999.

legata al D.M. del 10 settembre 1992 ha individuato alcuni elementi da considerare per stabilire se il tenore di vita di una persona fisica non sia in linea con il reddito dichiarato. Gli elementi sono ad esempio, aeromobili, navi, autoveicoli, collaboratori familiari, cavalli ed altri la cui disponibilità è indicativa di uno status di un certo livello. Dati questi indici, l'ufficio quantifica il reddito utilizzando i coefficienti stabiliti dal decreto e procede ad accertare sinteticamente il maggior reddito quando quello dichiarato non è congruo rispetto alla determinazione di cui sopra per due o più periodi d'imposta. Naturalmente, il contribuente può contestare sia la sussistenza dei fatti indice che la quantificazione del reddito stesso. In sede processuale spetta all'ufficio dimostrare la sussistenza dei fatti-indice. Si è affermato, al riguardo che l'utilizzazione dei coefficienti di redditività, fissati con decreto ministeriale, prevista dallo stesso art. 38, quarto comma (al secondo periodo), è chiaramente strumentale allo svolgimento di una siffatta attività accertativa ("a tal fine sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi d'imposta"), e non cronologicamente successiva ad essa, di talché non è prospettabile un'interpretazione delle dette disposizioni in base alla quale l'ufficio prima dovrebbe dimostrare con valide presunzioni tratte da elementi e circostanze di fatto certi un maggior reddito che si discosti per almeno un quarto da quello dichiarato, e solo dopo tale dimostrazione potrebbe utilizzare le tabelle ministeriali per quantificare il reddito da accertare, tanto più ove si consideri che, secondo tale tesi, il ricorso alle tabelle dovrebbe servire a quantificare il reddito da accertare, che però dovrebbe essere stato già quantificato per calcolare la percentuale di "scostamento" dal reddito dichiarato (Cass. 30 gennaio 2007 n. 1909). Sul carattere "invalicabile", a garanzia del contribuente, dello scostamento per almeno un quarto del reddito dichiarato rispetto a quello determinabile "sinteticamente" e, al contempo sulla "ragionevolezza" di tale misura quantitativa del limite si veda Cass. 12 luglio 2006 n. 15824.

- **Spesa per incrementi patrimoniali.** Si tratta di spese sostenute, ad esempio, per l'acquisto di titoli azionari, immobili etc. Quando l'esborso è molto elevato rispetto ai redditi dichiarati, si presume che siano stati utilizzati redditi non dichiarati. Salvo prova contraria la spesa si presume sostenuta con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque anni precedenti.

L'accertamento sintetico, con metodo induttivo, consentito all'ammi-

nistrazione finanziaria dalle norme contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, articolo 38, comma 4 e 5, (disposizioni introdotte dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413 art. 1), consiste nell'applicazione di presunzioni, in virtù delle quali l'ufficio finanziario è legittimato a risalire da un fatto noto (ad esempio, la disponibilità d'immobili, elargizioni e liberalità) a quello ignorato (sussistenza di un certo reddito e, quindi, di capacità contributiva). La suddetta presunzione genera peraltro l'inversione dell'onere della prova, trasferendo al contribuente l'impegno di dimostrare che il dato di fatto sul quale essa si fonda non corrisponde alla realtà (Cass. n. 14778/2000; 327/2006; 5991/2006, nonché per il carattere **legale** di detta presunzione, Cass. n. 16284/07).

L'ufficio finanziario che procede ad accertamento con metodo **sintetico** ai sensi dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. 1973/600, non ha l'onere di indicare i singoli cespiti dai quali derivi il maggior reddito accertato, essendo invece sufficiente che sia indicato un reddito globale, traendo tale determinazione o da manifestazioni di spesa non coordinabili con un minor reddito dichiarato ovvero da situazioni indicative di una **capacità di spesa di natura reddituale** (Cass. 24 ottobre 2005 n. 20588; 22 dicembre 1995 n. 13089; 27 luglio 1993, n. 8392; 13 novembre 2000, n. 14691; 17 giugno 2002, n. 8665).

Il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" connessa alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma" (Cass. n. 14434/10; 14665/06; 19252/05).

L'art. 38 del DPR 29 settembre 1973 n. 600, nella parte in cui consente di dedurre dall'acquisto oneroso di beni la sussistenza dei redditi necessari per procedere all'acquisto, stabilisce una presunzione che il contribuente può contrastare solo con una prova documentale - nel caso di specie l'acquirente giovane studente universitario aveva dedotto di aver acquistato due immobili da una società con il denaro donatogli dal padre, fornendo a sostegno della sua tesi solo elementi indiziari. (Cass. n. 22219 del 2008, riguardante un'ipotesi specifica di dati certi).

Invece, si è recentemente ritenuto, sempre in ordine ad accertamento ex art. 38, quarto comma, D.P.R. n. 600/73, che la prestazione di fidejussioni non costituisce indice di maggiore redditività, sia per la mancanza di previsioni normative in tal senso, sia perché una presunzione di possesso della di-

sponibilità economica corrispondente a quanto garantito comporterebbe un'inammissibile moltiplicazione delle capacità reddituali del garante, a prescindere dalla consistenza patrimoniale effettiva ed "aliunde" accertata (Cass. 19 marzo 2010 n. 6753).

II. 1. C) Le presunzioni di acquisto e cessione di beni (cd. presunzioni legali "miste").

Pur trovando fondamento normativo in ambito Iva, le "presunzioni di acquisto e cessione" esplicano la propria efficacia certamente anche nel settore delle imposte sui redditi; è, infatti, innegabile (salvi i casi delle vicende che interessano la detrazione dell'imposta) che volume d'affari (o corrispettivi) e reddito d'impresa (o di lavoro autonomo) siano nozioni in larga misura "parallele", suscettibili di reciproci condizionamenti in sede di accertamento.

Circa la rettifica del volume d'affari, ai fini Iva, si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa.

La presunzione, che ha carattere legale relativo (suscettibile cioè di prova contraria), poggia sul disposto del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, che ha sostituito, con vigenza dal 7 gennaio 1998, il vecchio art. 53 del D.P.R. n. 633/1972.

La presunzione non opera se il contribuente dimostra che i beni stessi:

- * sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti;
- * sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà.

Specularmente, i beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni si presumono acquistati se lo stesso non dimostra di averli ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza o ad uno degli altri titoli sopra menzionati.

Il titolo di provenienza dei beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa e che siano rinvenuti nei luoghi a essa afferenti risulta, alternativamente: a) dalla fattura, dallo scontrino o dalla ricevuta fiscale; b) dalla bolla di accompagnamento, progressivamente numerata dal ricevente; c) da altro valido documento di trasporto. In mancanza, la presunzione può essere superata da un'apposita annotazione nel libro giornale o in altro libro tenuto a norma del codice civile, o in apposito registro tenuto e conservato ai sensi del-

l'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero nel registro previsto dall'art. 25 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica (registro degli acquisti), contenente: 1) l'indicazione delle generalità del cedente; 2) la natura, qualità e quantità dei beni; 3) la data di ricezione degli stessi.

Secondo Cass. n. 11110 del 2008, le presunzioni di cessione e d'acquisto, poste all'art. 53 del D.P.R. n. 633 del 1972, sono presunzioni **legali relative**, annoverabili tra quelle c.d. "**miste**", che consentono, cioè, la dimostrazione contraria da parte del contribuente, ma unicamente entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova ivi prefigurati e stabiliti ad evidenti fini antielusivi - nella specie, la S.C. ha ritenuto non superabile la presunzione attraverso allegazioni in fatto desunte da bolle. In particolare, la presunzione di acquisto di beni, nell'ammettere, tra l'altro, la prova contraria del contribuente di averli ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza, limita la dimostrazione della sussistenza di tale rapporto alla sola prova documentale di determinati atti tassativamente elencati e cioè atto pubblico, scrittura privata registrata, lettera annotata in apposito registro, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni, presso l'ufficio IVA. competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato" (Cass. nn. 1134/01, 7121/03; 10947/02; 3929/02; 17120/06).

Ancora in argomento, Cass. n. 15312 del 2008 e n. 16483 del 2006 secondo cui, in tema di accertamento delle imposte sul reddito, trovano applicazione, in virtù del principio di **unitarietà dell'ordinamento** (invocato anche d Cass. n. 17120/06, cit), le presunzioni di cessione e di acquisto dei beni rinvenuti nel luogo o in uno dei luoghi in cui il contribuente esercita la propria attività, poste in materia di IVA dall'art. 53 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; tali presunzioni, peraltro, non operando in via diretta ed immediata in materia di imposte dirette, non sono da sole sufficienti a giustificare l'accertamento, ma necessitano di ulteriori riscontri, adeguati alla disciplina delle singole imposte (Cass. n. 13667/01); inoltre, trattandosi di presunzioni legali relative, annoverabili tra quelle c.d. miste, è consentita la prova contraria da parte del contribuente, ma solo entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova indicati dall'art. 53 cit., e da quest'ultimo previsti ad evidenti fini antielusivi.

In base alla disciplina dettata dagli artt. 4, secondo comma, n. 1, e 19, primo comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, mentre le cessioni di beni da parte di società commerciali sono da considerare "in ogni caso" - cioè senza eccezioni - effettuate nell'esercizio di impresa, per gli acquisti di beni da parte delle stesse società il requisito dell'inerenza, ai fini della detraibilità dell'imposta, non può presumersi sulla base della sola qualità di imprenditore del-

l'acquirente, essendo onere di chi invoca la detrazione provare che tali operazioni passive sono state effettivamente compiute nell'esercizio d'impresa, cioè in stretta connessione con le finalità imprenditoriali (Cass. n. 3706 del 2010). In tema di IVA, ove l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione dell'imposta pagata per l'acquisizione di beni o servizi, spetta al contribuente l'onere di provare la legittimità e la correttezza della detrazione mediante l'esibizione delle corrispondenti fatture annotate nell'apposito registro. Pertanto, quando il predetto soggetto non è in grado di dimostrare la fonte che giustifica la detrazione per aver denunciato un **furto della contabilità**, non spetta all'Amministrazione operare un esame incrociato dei dati contabili ma al contribuente attivarsi attraverso la ricostruzione del contenuto delle fatture emesse, con l'acquisizione - presso i fornitori - della copia delle medesime. Né la denuncia di furto è di per se stessa sufficiente a dare prova dei fatti controversi, se priva della precisa indicazione riguardante le singole fatture e il loro contenuto specifico (Cass. n. 1650 del 2010 e n. 13605 del 2003).

II. 1. D) Accertamento analitico-contabile (art. 39, comma 1, lettera c)). **Accertamento induttivo - extracontabile** (art. 39, comma 2).

Il primo è utilizzato per accertare il reddito d'impresa: sulla base della contabilità, che l'Amministrazione considera attendibile, si procede alla rettifica delle singole componenti del reddito per la determinazione dell'imponibile. Il secondo è impiegato per l'accertamento del reddito d'impresa, quando la contabilità è considerata inattendibile nel suo complesso. E' applicabile in circostanze tassative: quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione; quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore; quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

Nel comma 2 dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, in forza del quale l'ufficio può rettificare le dichiarazioni prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili e dalle risultanze del bilancio e avvalendosi di notizie e dati comunque in suo possesso, è previsto l'utilizzo di una tipologia di presunzioni che rappresenta un minus rispetto a quelle semplici del codice civile, potendo non essere né gravi, né precise, né concordanti.

L'indeterminatezza delle ipotesi considerate dall'art. 39, comma 2 (omessa di-

chiarazione del reddito d'impresa; omessa tenuta o sottrazione all'ispezione di scritture contabili; omissioni, false o inesatte indicazioni o irregolarità contabili gravi, numerose e ripetute; mancata risposta agli inviti degli uffici), comporta indubbiamente non poche difficoltà sul piano interpretativo ai fini dell'individuazione delle fattispecie alle quali si riferisce la norma.

Le presunzioni in esame (“**semplicissime**”) possono trarre origine dalla conoscenza di un fatto sintomatico certo dal quale sia possibile far scaturire gli elementi che ragionevolmente conducono alla determinazione induttiva del reddito d'impresa, anche al di là delle ipotesi indicate nelle varie lettere del comma 2.

A proposito dell'ipotesi indicata nella lettera d) del comma, va affermato che l'inattendibilità delle scritture contabili dovuta alle gravi irregolarità e inesattezze rappresenta, in certo senso, il *trait d'union* tra l'accertamento analitico, effettuato sulla base dell'osservazione delle scritture contabili, e l'accertamento che da queste prescinde, giungendo alla ricostruzione del reddito in via induttiva.

Secondo i criteri della legge delega, la garanzia ordinariamente offerta dalle scritture contabili regolari cessa se le scritture stesse, per i vizi e le falsità da cui sono minate, non si presentano come “attendibili”, e l'ufficio può di conseguenza rettificare la situazione reddituale dichiarata secondo una propria ricostruzione fondata sulle “evidenze” comunque reperite nell'attività istruttoria.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel sistema dell'art. 39, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, il metodo induttivo costituisce una deroga rispetto a quello analitico e, quindi, l'Ufficio può farvi ricorso solo in presenza dei presupposti che ne legittimano l'utilizzo - determinati dalla progressione della gravità delle violazioni contestate o dalla complessiva inattendibilità delle scritture contabili - mancando i quali deve procedere con metodo **analitico**; quest'ultimo è infatti da privilegiare per le **maggiori garanzie** che offre al contribuente, il quale può beneficiare di una motivazione che chiarisce i motivi delle singole riprese ed esercitare in modo più puntuale il diritto di difesa nell'ambito di un "contraddittorio analitico", e non inseguendo vaghe presunzioni. La S.C. ha escluso la possibilità di procedere ad accertamento induttivo in presenza di un'unica operazione contabile non fatturata, avente modica entità in relazione al complessivo giro di affari (Cass. n. 27927 del 2009).

Circa l'**interesse del contribuente a censurare il metodo d'accertamento**, si è affermato che, qualora, pur in presenza delle condizioni suscettibili di legittimare l'adozione di un accertamento induttivo à termini del secondo

comma dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/73, la rettifica sia stata operata con metodo analitico, a mente del comma primo della medesima disposizione, il contribuente non ha titolo per lamentare l'emissione nei suoi confronti di un accertamento analitico, invece che di un accertamento induttivo e sintetico, posto che l'eventuale adozione di questo implicherebbe per lui garanzie minori di quelle correlabili alla emissione di quello (Cass. n. 5557 del 2000).

Quando il processo verbale venga portato, anche "per relationem", a conoscenza del contribuente, questi è posto in grado di difendersi, a prescindere dal metodo - analitico o induttivo - adottato in sede di verifica, non essendo l'esistenza del potere di accertamento condizionata dal metodo adottato. Peraltro, il contribuente non ha neppure titolo per contestare l'emissione nei suoi confronti di un accertamento analitico, invece che di un accertamento induttivo o sintetico, posto che l'eventuale adozione di questo implicherebbe per lui minori garanzie di quelle correlabili all'accertamento analitico (Cass. n. 19258 del 2005).

L'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo non esclude che l'Amministrazione finanziaria possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento e per determinate operazioni, del metodo analitico, oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie (Cass. n. 27068 del 2006); tuttavia, una volta operata una determinazione induttiva, non è più possibile, per l'ufficio, il recupero con metodo analitico dei costi che non siano entrati in quella determinazione, né l'abbiano influenzata in alcun modo (Cass. n. 13350 del 2009, relativa a fattispecie in cui il recupero analitico scaturito da una rettifica dei costi di manutenzione e riparazione era stato erroneamente sommato all'utile netto calcolato con accertamento induttivo).

II. 1. E) Accertamento analitico-induttivo

(art. 39, comma 1, lettera d)). E' utilizzato per l'accertamento dei redditi d'impresa. Gli uffici procedono alla rettifica di singole componenti reddituali sulla base di:

- **presunzioni semplici, purché siano gravi, precise e concordanti;**
- 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 (art. 62-sexies, D.L. 30 agosto 1993).

L'accertamento analitico-induttivo, quindi, può essere fatto per "**presunzioni semplici**", quando queste siano gravi, precise e concordanti. Più precisamente l'articolo 39 comma 1, lettera d) del D.P.R. 600/73, stabilisce che, in sede di accertamento analitico: "*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".

Sia rispetto all'imposizione diretta, che all'IVA, la legge - rispettivamente art. 39, primo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (richiamato dal successivo art. 40 per quanto riguarda la rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche) ed art. 54 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 - dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe". Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma solo per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli articoli 2727 e ss. e 2697, secondo comma, c.c. (Cass. n. 9784 del 2010).

Su questo punto ci sono state innumerevoli pronunzie della S. C. La presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confligente con i criteri della ragionevolezza e del comune buon senso. In tali casi è, pertanto, consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici - purché gravi, precise e concordanti -, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente (Cass. 6337/02, 1711/07, 26130/07).

Inoltre, Cass. n. 16048/05, ha affermato che, secondo la costante giurisprudenza della Corte (a partire dalla sentenza 5 marzo 1991 n. 2309), in caso di irregolarità meno gravi nella tenuta della contabilità, contemplate dall'art. 39, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, l'amministrazione finanziaria può procedere a rettifica analitica, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente ovvero dimostrando anche per presunzioni, purché dotate dei requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ., l'inesattezza o incompletezza di una o più poste delle scritture, senza che, in questo caso, l'analiticità dell'accertamento venga meno in relazione al metodo induttivo utilizzato nella valutazione di tali poste. Sempre

secondo un principio affermato da consolidata giurisprudenza di legittimità, proprio in relazione all'accertamento presuntivo del reddito d'impresa, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità.

In applicazione di tali principi la Corte ha ritenuto la legittimità di un accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base di del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ogni pasto, ciascun cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati, e pur dovendosi, del pari ragionevolmente, presumere una sottrazione dal totale dei tovaglioli usati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, o l'uso da parte dei camerieri. Nello stesso senso, le sentenze 7 gennaio 1999, n. 51; 6 maggio 2002 n. 6465 in tema di affidamento di quadri a gallerista; 8 luglio 2002 n. 9884 e 12 luglio 2006 n. 15808.

Tali principi sono stati ribaditi anche dalla recente Cass. n. 4017 del 19 febbraio 2010, secondo cui, nella prova per presunzioni, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità. Pertanto, in tema di accertamento presuntivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un albergo-motel sulla base delle fatture relative al lavaggio degli asciugamani, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun cliente, si adoperi tendenzialmente un certo numero di asciugamani al giorno e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei clienti che usufruiscono dei servizi alberghieri.

Tali orientamenti confermano il **valore indiziante del consumo di materie prime**. Secondo Cass. n. 11093 del 2008, questo costituisce un fatto certo e noto da cui è legittimo dedurre per presunzione con accertamento analitico - sintetico l'esistenza di un proporzionale giro d'affari.

Secondo Cass. 2 aprile 2010 n. 8068, è confermato che anche **l'attività antieconomica** è indizio di evasione: si è precisato che la prova indiziaria non ha minore validità di quella diretta, purché gli indizi siano gravi, precisi e concordanti. In particolare, l'antieconomicità dei rapporti contrattuali posti in es-

sere dalla società contribuente non era stata contestata nel merito, e ciò era sufficiente a determinare una valida presunzione. In caso di comportamento antieconomico dell'imprenditore, è quindi onere di quest'ultimo dimostrare in modo specifico che la differenza negativa tra costi di acquisto e prezzi di rivendita non è attribuibile ad occultamento di corrispettivi ma a cause economiche idonee a giustificarla. Si tenga presente che, in tema di onere della prova, si è escluso che rappresenti una presunzione di secondo grado l'accertata esposizione in bilancio, da parte di una società di capitali, di costi fittizi e di per sé sufficiente a far presumere l'esistenza di un maggior reddito imponibile in misura pari ai costi fittiziamente dichiarati, senza alcuna necessità per l'Amministrazione finanziaria di dimostrare che dal maggior reddito siano derivati maggiori utili distribuibili ai soci, e ferma restando la possibilità, per il contribuente, di fornire la prova contraria (Cass. n. 1906 del 2008).

Ancora, secondo Cass. n. 21347 del 2008, presenta difetto di motivazione la sentenza di merito che non consideri il consistente indizio costituito dalla scarsa verosimiglianza di una denuncia dei redditi in perdita presentata da una società commerciale, la cui attività commerciale era consistita nella "vendita di un centinaio di immobili (appartamenti, negozi e box) in Sestri Levante". E spetta al contribuente spiegare il perché di uno scostamento sensibile del prezzo dei beni, dichiarato in contratto, rispetto al valore medio di mercato, giustificando così il (dichiarato) esito rovinoso dell'operazione commerciale.

Nello stesso ambito, si veda la sentenza Cass. n. 19260/2005. In quel caso, erano state utilizzate, ai fini dell'accertamento analitico – induttivo, le percentuali di ricarico dei ricavi che rappresentano una presunzione semplice.

I giudici valutando altri dati scaturiti dall'accertamento, hanno ritenuto le percentuali di ricarico presunte elementi gravi, precisi e concordanti. La disposizione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), consente l'accertamento induttivo del reddito, **pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette**, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza, potendo il giudizio di non affidabilità della documentazione fiscale essere determinato dall'abnormità dell'espressione finale. Ove l'Ufficio motivi sufficientemente l'accertamento sintetico, eseguito ai sensi del (D.P.R. n. 600/73, art.39, comma 1), sia specificando gli indici d'inattendibilità dei dati relativi ai ricavi, sia dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, il provvedimento di rettifica del reddito è di per sé legittimo, non essendo necessario che sia stato preceduto dal riscontro analitico della congruenza e della

verosimiglianza dei singoli cespiti di reddito dichiarati dal contribuente (Cass. 26 novembre 2007 n. 24532, Cass. 15 dicembre 2006 n. 26919; Cass. 23 ottobre 2000 n. 13976).

Invero, ove il giudice non ritenga sufficientemente provato il quadro presuntivo legittimante il ricorso al metodo induttivo, rivelandosi univoci gli elementi emergenti dall'accertamento, la sola "presunzione semplice" di maggior ricavo può considerarsi inidonea a giustificare la rettifica in aumento del reddito dichiarato, in mancanza di altri validi elementi forniti dall'Ufficio. Solo in un'ipotesi del genere, non assume rilievo decisivo la questione della pluralità, o meno, degli elementi presuntivi, posto che in detta ipotesi il giudice, rispetto alla descritta presunzione di maggior ricavo, non può considerare adeguatamente provate, non solo la concordanza (elemento effettivamente menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi: Cass. n. 19088/07, 16993/07, 4472/03, 979/03, 4406/99 e, specificamente in materia tributaria, Cass.12060/02), ma anche la gravità e la precisione degli indizi.

Infatti, in linea di principio, il convincimento del giudice in ordine al raggiungimento della prova di un fatto può fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purché sia grave e precisa in quanto il requisito della concordanza ricorre solo nel caso di concorso tra più circostanze presuntive. Ne consegue che, in sede di rettifica di dichiarazione I.V.A. infedele, il rinvenimento di effetti cambiari non registrati in contabilità può costituire l'esclusivo fatto noto idoneo a far ragionevolmente ritenere, in mancanza di valide giustificazioni, che i titoli (in quanto rappresentativi di crediti certi, liquidi ed esigibili nonché cedibili mediante girata o sconto) siano stati emessi a fronte di acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività imprenditoriale senza fattura, in relazione ai quali il contribuente ha omesso di procedere alla autofatturazione (Cass. 8 aprile 2009 n. 8484).

In materia di presunzioni, è riservato all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito sia lo stesso ricorso a tale mezzo di prova, sia la valutazione della ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione: tale giudizio, tuttavia, non può sottrarsi al controllo in sede di legittimità a sensi dell'art. 360, comma 1^o, n. 5, se la relativa motivazione non sia congrua (Cass. 18 settembre 2003 n. 13819, in motivazione, nonché Cass. 14 ottobre 2005 n. 19947; Cass. 24 gennaio 2007 n. 1575). Se l'Ufficio non deduce un vizio di motivazione, bensì una violazione di legge, dato che, per quanto si è osservato, il giudizio riguardo l'idoneità degli indizi posti a base dell'accertamento

presuntivo attiene alla valutazione dei mezzi di prova e spetta esclusivamente al giudice di merito, non si rende effettuabile la valutazione relativa alla congruità della motivazione, in quanto non sollecitata (Cass. 26 gennaio 2007 n. 1715; 14 ottobre 2005 n. 19947).

In tema di accertamento delle imposte sul reddito, la circostanza che il contribuente abbia inteso avvalersi, ai fini IVA, del condono fiscale di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 289, può essere valorizzata come elemento presuntivo ai fini della determinazione del reddito d'impresa, pur non avendo la relativa domanda valore confessorio e nonostante l'art. 8, comma 12, della legge citata escluda che la stessa possa determinare l'obbligo di apertura del procedimento penale: infatti, la libera scelta di avvalersi del provvedimento di definizione di una lite fiscale costituisce comunque un fatto oggettivo di cui non può disconoscersi l'utilizzabilità ex art. 2727 c.c., essendo semmai censurabile (solo come vizio motivazionale) il conseguente processo logico, deduttivo da quel fatto certo di quello ignoto, adottato dal giudice del merito, ovvero sia la sola verifica imposta dall'art. 2729, primo comma, c.c., per il quale il giudice non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti (Cass. n. 1147 del 2010).

In tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche, la dimostrazione della **mancata percezione degli interessi attivi sulle somme date a mutuo** incombe sul contribuente, sia per il carattere normalmente oneroso del contratto di mutuo, quale previsto dall'art. 1815 cod. civ., sia in quanto l'art. 43 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597 prevede che i capitali dati a mutuo, salvo prova contraria, producono interessi al tasso legale, se non convenuti o pattuiti in misura inferiore, norma che trova applicazione anche per le società commerciali in base al rinvio generale dell'art. 5 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 598, con cui le presunzioni del suddetto art. 43 sono state estese ai contribuenti soggetti ad Irpeg (Cass. n. 9469 del 2010).

Il contribuente deve dimostrare che le prove “presuntive” non sono vere. Possiamo tutti immaginare le enormi difficoltà che il contribuente incontra nel dimostrare non fatti concreti, ma l'inesattezza di prove indirette. In punto di prova, la presunzione che assiste l'operato degli accertatori è legale, nel senso che null'altro l'Ufficio è tenuto a provare se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, gravando sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse (Cass. 16 gennaio 2009 n. 961; 18 maggio 2007 n. 11599, secondo cui, nel giudizio tributario, una volta contestata dall'erario l'antieconomicità di un'operazione posta in essere dal

contribuente che sia imprenditore commerciale, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione, ed il giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea; nonché Cass. 23 marzo 2007 n. 7144, in motivazione). L'esclusione della rilevanza dei movimenti finanziari ritenuti antieconomici non può basarsi sulla apparente regolarità delle annotazioni contabili, perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo (nella specie, i giudici d'appello, chiamati a stabilire l'antieconomicità dell'acquisizione di una partecipazione azionaria a prezzo superiore a quello d'acquisto della stessa, non avrebbero potuto limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea, ma avrebbero dovuto rivalutare i fatti sulla base di tutti i dati in loro possesso e delle deduzioni del contribuente al riguardo).

II. 2. Altre ipotesi di prova per presunzioni e d'inversione dell'onere della prova.

II. 2. a. Accertamento in base a presunzioni semplici in tema di IVA.

Secondo Cass. n. 1400 del 2008, costituisce principio consolidato, che consente il rigetto in camera di consiglio ex art. 375 c. p. c. del ricorso del contribuente, l'affermazione secondo cui, alla luce delle previsioni degli artt. 52, comma quarto, e 54, comma secondo, del D.P.R. n. 633 del 1972, la documentazione extracontabile reperita presso la sede della impresa, ancorché consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile in sede di accertamento, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità (in argomento si veda anche Cass. n.27068/06 innanzi citata).

In tema di rettifica delle dichiarazioni ai fini IVA, l'infedeltà, ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è accertata nei modi ivi previsti, anche mediante dati e notizie raccolti con le modalità stabilite dall'art. 51 del medesimo D.P.R. ovvero con ricorso a presunzioni semplici, a conforto delle quali l'Ufficio non è tenuto ad offrire altre prove "concrete", ma è il contribuente tenuto ad offrire la prova contraria; tale onere non può ritenersi soddisfatto da mere dichiarazioni o negazioni, contrarie all'assunto del fisco, tanto più laddove si controverta della sussistenza delle condizioni previste da norme agevolatrici (nella specie applicazione di aliquota agevolata), nel qual caso il contribuente è tenuto comunque a fornire la prova della sussistenza di tali con-

dizioni (Cass. n.10 giugno 2008 n. 15299).

Il contribuente non può limitarsi a mere negazioni o valutazioni dei fatti contrarie a quelle svolte dall'Ufficio: è pertanto configurabile come abuso del diritto, ove non risultino evidenziate ragioni economiche diverse dalla mera aspettativa di un vantaggio fiscale, la condotta di una società che abbia stipulato con altre società ad essa collegate una serie di compravendite immobiliari sottoposte a condizioni sospensive impossibili, con l'effetto di sottrarsi al versamento dell'imposta e di far ottenere alle società collegate, attraverso la successiva risoluzione dei contratti e la conseguente fatturazione della restituzione degli immobili, un recupero di imposta a credito (Cass. 20 marzo 2009 n. 6800)

E' legittima la presunzione di omessa fatturazione della vendita di merce, desunta dall'avvenuto rilascio delle fatture di acquisto e dalla mancata indicazione della merce tra le rimanenze, con la conseguenza che incombe al contribuente l'onere di provare di non avere mai proceduto alla vendita per non aver mai avuto il possesso della merce, essendo stata la stessa fatturata in previsione di una vendita futura, poi non realizzata (Cass. 9 aprile 2009 n. 8639).

II. 2. b. Accertamenti in rettifica ai fini IRPEF.

In argomento, si è puntualizzato (Cass. n. 10345/2007) che gli uffici competenti sono autorizzati, ai sensi degli artt. 37 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ad avvalersi della "prova per presunzioni", la quale presuppone la possibilità logica di inferire, in modo non assiomatico, da un fatto noto e non controverso, il fatto da accertare, con conseguente onere della prova contraria a carico del contribuente il quale, ove intenda contestare l'efficacia presuntiva dei fatti adottati dall'ufficio a sostegno della propria pretesa, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano. In particolare, *“se è vero che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al fisco dimostrare l'esistenza di fatti costitutivi della (maggior pretesa) tributaria azionata, fornendo la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggior reddito, è altrettanto vero che il contribuente, il quale intende contestare le capacità dimostrative di quei fatti, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano”*.

II. 2. c. Presunzioni “supersemplici” o non qualificate.

In particolare, in ordine all'accertamento in rettifica del reddito dell'esercente una attività commerciale in regime forfettario, l'art. 2. 29° comma, D.L. n. 853/1984, conv. dalla L. n. 17/1985 (c.d. Visentini ter), con disposizione

che trova la sua “ratio” nell’esigenza di controllare alcune categorie di contribuenti per i quali sussistono forti possibilità di evasione e supporti contabili molto più elementari di quelli ordinari, consente agli uffici finanziari di procedere ad accertamenti induttivi, tenendo conto degli acquisti di merce effettuati dal contribuente e dell’argomentata inattendibilità dell’apposizione del valore delle rimanenze nella contabilità, con i soli obblighi dell’interpello preliminare e della motivazione dei relativi avvisi. In tali casi, analogamente a quanto avviene nelle ipotesi previste dall’art. 41 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il ricorso, da parte dell’ufficio finanziario, a presunzioni “supersemplici” - e cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza posti dall’art. 38, comma terzo, del citato D.P.R. n. 600 del 1973 - comporta l’inversione dell’onere della prova a carico del contribuente, che ha l’onere di fornire elementi contrari idonei a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o che è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall’ufficio (Cass. n. 1621 del 2008).

Detto D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, art. 2, comma 9, convertito nella L. 17 febbraio 1985, n. 17, nel prevedere, relativamente agli anni 1985, 1986 e 1987, per le imprese in contabilità semplificata, la determinazione forfettaria del reddito d’impresa, consente, tuttavia, agli uffici finanziari di procedere ad accertamento induttivo, anche nei confronti dei contribuenti che fruiscono di tale regime agevolato, introducendo, quindi, elementi extra contabili in presenza di una contabilità più elementare di quella ordinaria, senza che sia tuttavia necessario dimostrare in essa la sussistenza di specifiche infedeltà o inesattezze, fondandosi l’accertamento sulla ricostruzione induttiva dei ricavi, deducendo da questi i costi inerenti, a norma del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, numeri 4 e 5. Una siffatta procedura - consentita, altresì, in via generale per le imprese minori, dal D.P.R. n. 600 del 1973 art. 39, ultimo comma, - prescinde necessariamente dalla disciplina di favore, come tale di natura eccezionale, prevista del detto D.L. n. 853 del 1984, le cui indicazioni, in materia di deduzione forfettaria dei costi, non possono cumularsi con le deduzioni applicate in forza della disciplina ordinaria, cui si rapporta l’attività accertativa di tipo induttivo (Cass. 23434/07; 1598/06).

II. 2. d. Movimentazione conti correnti bancari.

La base normativa degli accertamenti bancari e finanziari si rinviene, per le imposte dirette, negli artt. 32, comma 1, n. 7), e 33, commi 2, 3 e 6, del D.P.R. n. 600/1973, e, per l’Iva, nell’art. 51, comma 2, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972, così come modificati dai commi 402, 403 e 404 dell’art. 1 della Finanziaria 2005 (L. 30 dicembre 2004, n. 311), che hanno introdotte delle mo-

difiche specifiche all'impianto normativo relativo ai controlli bancari. Tali norme operano in modo automatico, non richiedendo ulteriori elementi di riscontro per conferire validità al controllo, consentendo comunque al contribuente – anche attraverso il contraddittorio – di dimostrare l'irrelevanza fiscale delle movimentazioni riscontrate.

Tale forma di indagine – che è una delle più invasive per i contribuenti – trae alimento dalla presenza di **presunzioni legali relative** (*iuris tantum*) e, dunque, dall'inversione dell'onere probatorio, posto a carico dei soggetti controllati.

In generale, tale modalità istruttoria è attivata, ove sia ritenuta proficua dagli organismi di controllo, in presenza di evasori totali o paratotali, ovvero di contabilità inattendibile e/o di gravi violazioni, omissioni o false indicazioni contabili, con scarsi elementi a disposizione per ricostruire attendibilmente l'imponibile fiscale; le indagini bancarie e finanziarie possono altresì risultare utili in presenza di operazioni inesistenti, ovvero di soggetti con capacità contributiva incoerente rispetto ai redditi dichiarati, o ancora se sussiste un significativo divario tra il volume d'affari dichiarato e quello emergente a seguito della ricostruzione analitico-induttiva del reddito. I controlli bancari/finanziari rappresentano uno degli strumenti più incisivi per la determinazione su base presuntiva dei redditi e del volume di affari o corrispettivi dei contribuenti, laddove l'organismo di controllo ritenga che l'indagine fiscale "ordinaria" debba essere corroborata da informazioni dirette sulle disponibilità finanziarie dei soggetti controllati e sulle relative movimentazioni. La combinazione tra l'obbligo di trasmissione posto a carico delle banche (e degli altri intermediari) e l'istruttoria "elettronica" esperibile da uffici e Guardia di finanza attraverso la trasmissione delle richieste e la ricezione dei dati mediante la posta elettronica certificata, ha reso tecnicamente possibile l'identificazione immediata del "rapporto" instaurato dal contribuente interrogando l'anagrafe tributaria, e la rapida ricezione dei dati sulle operazioni dallo stesso poste in essere.

Ciò ha comportato problemi di garanzie per i soggetti interessati; occorre, però, considerare che si tratta di poteri presenti ed esercitabili dall'Amministrazione, anche se con maggiori vincoli, già a partire dal 1991; inoltre, la posizione del contribuente può essere sostenuta sia nell'eventuale contraddittorio preventivo instaurato, sia nella successiva fase dell'accertamento (attivando la procedura di adesione, su impulso del contribuente o dell'ufficio), sia – se sono infruttuosi i tentativi posti in essere in campo amministrativo – in sede giurisdizionale, avanti le Commissioni tributarie (con la possibilità di evi-

tare, comunque, le incertezze del contenzioso, attraverso una conciliazione giudiziale e la successiva estinzione della materia del contendere).

Come si è visto, le indagini finanziarie si inseriscono, secondo lo schema di funzionamento dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972, in un contesto **di presunzioni legali relative, suscettibili di prova contraria da parte del contribuente in sede di controllo e accertamento** (prova che può essere prodotta e valorizzata sia in sede di contraddittorio nell'ambito della verifica, sia successivamente, avanti l'ufficio accertatore).

In tema di accertamento dell'IRPEF e dell'IVA, le presunzioni, stabilite dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 2, n. 2, secondo le quali i singoli dati ed elementi risultanti dai conti bancari sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti rispettivamente previsti dai successivi artt. 38 e 39 e 54, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili, hanno un contenuto complesso, consentendo di riferire i movimenti bancari all'attività svolta in regime

IVA, eventualmente dalla persona fisica, e di qualificare gli accrediti come ricavi e gli addebiti come corrispettivi degli acquisti; che dette presunzioni possono essere vinte dal contribuente il quale offra la prova liberatoria che dei movimenti egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni, o che questi non si riferiscono ad operazioni imponibili (Cass. n. 3929 del 2002, n. 2435, n. 8457 del 2001, n. 9946 del 2000 e 18421, 26692 e 28324 del 2005, n. 24995 del 2006, 8634 e 27032 del 2007). Incombe sul contribuente il relativo onere probatorio.

Si è ribadito, in argomento, che è onere del contribuente, a carico del quale si determina una inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti (Cass. 26 febbraio 2009 n. 4589). Invero, l'art. 32 D.P.R. n. 600/73, come l'art. 51 D.P.R. n. 633/72, impone di considerare ricavi sia i prelevamenti, sia i versamenti su conto corrente, salvo che il contribuente non provi che i versamenti sono registrati in contabilità e che i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili; posto che, in materia, sussiste inversione dell'onere della prova, alla presunzione di legge (relativa) va contrapposta una prova, non un'altra presunzione semplice ovvero una mera affermazione di carattere generale (Cass. 5 ottobre 2007 n. 20858; 27 luglio 2007 n. 16720; 13 giugno 2007 n. 13819; 21 marzo 2007

n. 6743; 8 settembre 2006 n. 19330; 23 giugno 2006 n. 14675; 9 settembre 2005 n. 18016; 7267/02; 9103/01); né è possibile ricorrere all'equità, criterio del tutto irrituale ed estraneo alla normativa in esame (Cass. 5 dicembre 2007 n. 25365).

Quanto **all'ambito del rispettivo onere probatorio**, la **presunzione legale relativa** opera con forza tale da vincolare l'ufficio tributario ad assumere per certo che la movimentazione bancaria dei conti correnti intestati (ed a quelli riferibili) alla società contribuente sia ad essa imputabile, **senza procedere all'analisi delle singole operazioni, che, dato il connesso effetto dell'inversione dell'onere della prova, spetta invece al contribuente di effettuare** (Cass. 21 marzo 2008 n. 7766 24 agosto 2007 n. 18013; 27 luglio 2007 n. 16720; 13 giugno 2007 n. 13819).

Sempre in tema di onere della prova, Cass. n. 2907 del 2010 ha affermato che, nel processo tributario, nel caso in cui l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, è onere del contribuente, a carico del quale si determina un'inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti (in argomento si vedano anche 4589/09, 18421/05). Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'utilizzazione dei poteri previsti dall'art. 18 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 - che, sostituendo l'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ha consentito all'Ufficio ed alla Guardia di Finanza di accedere ai conti intrattenuti dal contribuente con aziende di credito e con l'amministrazione postale - anche in riferimento ad annualità precedenti alla sua entrata in vigore non configura un'applicazione retroattiva della disposizione in esame, in quanto non comporta una modificazione sostanziale della posizione soggettiva del contribuente, i cui obblighi nei confronti del fisco restano quelli separatamente contemplati dalle leggi in vigore al tempo della dichiarazione; essa, inoltre, non si traduce in una violazione degli artt. 3 e 24 Cost., in quanto disposizioni analoghe sono previste ai fini dell'accertamento nei confronti di tutti i contribuenti, i quali, essendo tempestivamente informati delle richieste di acquisizione delle copie dei conti, possono pienamente esercitare, già in sede amministrativa e quindi in sede giurisdizionale, il diritto a fornire documenti, dati, notizie e chiarimenti idonei a dimostrare che le risultanze dei conti non sono in contrasto con le dichiarazioni presentate o non riguardano operazioni imponibili; essa, infine, non contrasta con l'art. 53 Cost., in quanto tende a far emergere la capacità contributiva reale

del contribuente (Cass. n. 2821/08; si vedano anche Cass. n. 4016/10 e 25730/07).

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora la relativa dichiarazione sia rettificata sulla base dell'accertamento, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, di versamenti su conti correnti del contribuente, quest'ultimo, nel dedurre che le somme versate provengono da **vincite al lotto**, non può vincere la presunzione di riferibilità dei movimenti bancari ad operazioni imponibili limitandosi a produrre le ricevute di giocata - aventi la sola funzione, ai sensi dell'art. 10 della legge 2 agosto 1982, n. 528, di attestare la giocata del possessore e di consentirgli di richiedere il pagamento della vincita - ma ha l'onere di provare, in modo puntuale e specifico, l'avvenuta presentazione, per ognuna delle giocate, del relativo "scontrino" e, solo all'esito favorevole di tale riscontro, l'effettiva riconducibilità di ogni incasso delle vincite ai versamenti bancari contestati (Cass. n. 2752 del 2009).

Secondo Cass. n. 23852/09, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione "iuris tantum" stabilita nell'art. 32, primo e secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, secondo la quale i movimenti bancari effettuati su conti correnti bancari intestati al contribuente sono a lui imputabili, opera esclusivamente ai fini della determinazione del "quantum debetur", e non anche ai fini dell'individuazione delle condizioni che legittimano l'accertamento, il quale deve trovare la sua giustificazione in altre norme (per i redditi d'impresa, l'art. 38 del medesimo D.P.R.). Ne consegue che se il soggetto accertato è una lavoratrice indipendente, non può esserle attribuita la qualità di lavoratore autonomo o di imprenditore sulla esclusiva base della disponibilità di conti correnti bancari senza dimostrare anche la legittimità dell'accertamento a suo carico.

In tema di accertamento dell'iva, qualora l'amministrazione proceda ad accertamento induttivo utilizzando, ai sensi dell'art. 51, 2° comma, n. 2 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, i dati risultanti dai movimenti dei conti correnti bancari, la prova che il contribuente è tenuto a dare della non riferibilità ad operazioni imponibili deve essere specifica e riguardare analiticamente i singoli movimenti bancari, tale cioè da dimostrare che ciascuna delle operazioni effettuate è estranea a fatti imponibili (deve perciò essere cassata la sentenza di merito che ha accolto il ricorso del contribuente fondando la decisione su un assunto di carattere generale, sulla natura dei versamenti in conto corrente come provviste date da terzi di cui solo il 10% costituivano provvigioni e quindi imponibili a fini IVA, senza idonea argomentazione di supporto ed in contraddizione con la asserzione secondo la quale la società non aveva effet-

tuato le dovute registrazioni contabili). (Cass. n. 9147 del 2010). Il contribuente deve fornire una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili. (Cass. n. 18081 del 2010 che ha cassato la sentenza del giudice di appello che aveva ritenuto sufficiente la generica giustificazione fornita dal contribuente, svolgente l'attività di amministratore di condominio, che i versamenti sui propri conti correnti fossero ricollegabili al pagamento da parte dei condomini degli oneri di gestione condominiale).

In tema di infedeltà della dichiarazione IVA, derivante dall'omessa annotazione di operazioni imponibili ed omessa fatturazione, l'art. 54, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 consente di procedere all'accertamento anche mediante il controllo di dati e notizie raccolti nei modi indicati dal precedente art. 51, incluse, quindi, le indagini bancarie, previste dal n. 7 di tale norma, le quali possono riguardare anche **conti e depositi intestati a terzi, inclusi i familiari del socio (nella specie la moglie)**, quando l'ufficio abbia motivo di ritenere, in base agli elementi indiziari raccolti, che gli stessi siano stati utilizzati per occultare operazioni commerciali, ovvero per imbastire una vera e propria gestione extra-contabile, a scopo di evasione fiscale. In questi casi, la presunzione di operazioni commerciali non registrate, discendente dalla riscontrata movimentazione di somme su conti formalmente intestati a terzi, non è qualificabile come (inammissibile) presunzione di doppio grado, poiché è l'art. 51, secondo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633 cit., a prevedere che i singoli dati ed elementi risultanti dall'indagine bancaria debbono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili (Cass. n. 374 del 2009).

Si è precisato che, ai sensi degli artt. 32 e 37 del d.p.r. n. 600 del 1973, delle imposte sui redditi di società di capitali, l'utilizzazione dei dati risultanti dalle copie dei conti correnti bancari acquisiti dagli istituti di credito non può ritenersi limitata ai conti formalmente intestati all'ente, ma riguarda anche quelli formalmente intestati ai **soci, amministratori o procuratori generali**, allorché risulti provata dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzione, la **natura fittizia** dell'intestazione o, comunque, la sostanziale **riferibilità all'ente dei conti medesimi o di alcuni loro singoli dati**. Ne consegue in ordine alla distribuzione dell'onere probatorio che una volta dimostrata la pertinenza alla società dei rapporti bancari intestati alle persone fisiche con essa collegate, l'Ufficio non è tenuto a provare che tutte le movimentazioni che

risultano da quei rapporti rispecchino operazioni aziendali, ma al contrario la corretta interpretazione dell'art. 32 del d.p.r. n. 600/73 impone alla società contribuente di dimostrare la estraneità di ciascuna di quelle operazioni alla propria attività di impresa (Cass. n. 20199 del 2010).

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, è applicabile anche al **reddito da lavoro autonomo**, e non solo al reddito di impresa, la presunzione, di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui sia i prelevamenti che i versamenti operati sui conti correnti bancari vanno imputati ai ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività, se questo non dimostra di averne tenuto conto nella base imponibile oppure che sono estranei alla produzione del reddito. (Cass. n. 11750/08; 2438/07; 19330/06).

II. 2. e. Società a ristretta base azionaria. Presunzione di distribuzione di utili ai soci.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti, non risultando tuttavia a tal fine sufficiente né la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili né il definitivo accertamento di una perdita contabile, circostanza che non esclude che i ricavi non contabilizzati, non risultando né accantonati né investiti, siano stati distribuiti ai soci (Cass. n. 18640/08; 6197/07). Tale presunzione - fondata sul disposto dell'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - induce inversione dell'onere della prova a carico del contribuente e non viene meno in ipotesi di presentazione di domanda integrativa di condono da parte della società, essendo questa ed il socio titolari di posizioni fiscali distinte e indipendenti (Cass. n. 20851/05).

L'estensione delle indagini bancarie anche a soggetti terzi rispetto alla società non può ritenersi illegittima, in quanto ciò che rileva è la riferibilità dei conti al soggetto accertato, non la titolarità degli stessi: ad esempio, tutti detti soggetti abbiano riferimento nella società o quali amministratori o quali congiunti di questi in una società, la cui compagine sociale e la cui amministrazione sia riferibile ad un unico ristretto gruppo familiare ben si può ritenere che l'esistenza di tali vincoli sia sufficiente a giustificare la riferibilità al contribuente accertato delle operazioni riscontrate su conti correnti bancari intestati a tali soggetti, salva naturalmente la facoltà di questi di provare la diversa origine di tali entrate (Cass. n. 1728 del 1999, 8683 del 2002, 13391 del 2003;

6743 del 2007, 19362 del 2008; nonché n. 4357 del 2007, 12190 e 12191 del 2009 e 4752 del 2010). La verifica può estendersi anche ai conti dei congiunti degli amministratori della società contribuente, essendo il rapporto familiare sufficiente a giustificare – salvo prova contraria – la riferibilità al contribuente accertato delle operazioni riscontrate sui conti bancari degli indicati soggetti (Cass. n. 18868 del 2007, 374 del 2009 e 4752 del 2010, cit.).

Inoltre, la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati **non viola il divieto di presunzione di secondo grado**, in quanto il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci (Cass. n.9519 /09; 3896 del 2008).

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la disciplina **dell'interposizione** prevista dai commi 3 e 4 dell'art. 37 del d.p.r. n. 600 del 1973 risulta invocabile dagli interposti solo qualora provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati ad altro contribuente, e comporta il diritto al rimborso di quanto indebitamente versato soltanto dopo che l'accertamento, nei confronti dell'interponente, diventi definitivo. Essa, quindi, è inapplicabile, difettandone i relativi presupposti, nel caso in cui un contribuente, intestatario di quota di una società di persone, intenda dimostrare la sua estraneità al rapporto societario, per contestare un avviso di accertamento contenente l'imputazione proporzionale dei redditi di partecipazione, ex art. 5 del d.p.r. n. 917 del 1986 (Cass. n. 1166 del 2010 che ha precisato che alla sentenza emessa a seguito del **procedimento di prevenzione, previsto dalla l. n. 575 del 1965**, avente ad oggetto la **confisca di quote sociali** in quanto ritenute nella disponibilità di una persona diversa dall'intestatario, indiziata di appartenenza ad associazione mafiosa, non può essere riconosciuto valore di giudicato nel processo tributario promosso dal titolare formale per dimostrare la propria estraneità rispetto al rapporto societario e, quindi, evitare l'imputazione dei redditi di partecipazione ex art. 5 del d.p.r. n. 917 del 1986, in quanto il presupposto per l'adozione della misura di prevenzione antimafia è l'esistenza di un rapporto con il bene che include situazioni giuridiche anche formalmente non riconducibili alla categoria dei diritti reali, risultando, invece, sufficiente la possibilità, da parte del terzo appartenente alla consorceria mafiosa, dell'utilizzo di fatto di un bene intestato ad altri).

Si tenga infine presente come, in tema, si possa configurare un'ipotesi di **abuso del diritto**. Al fine di assicurare il rispetto dei principi costituzionali in tema di doveri di solidarietà dei consociati secondo la loro capacità contri-

butiva (art. 3.2 e 53.1 Cost.) ed in coerenza alla concezione oggettiva del sistema del diritto commerciale, per il diritto tributario assume rilievo la sostanza del fenomeno economico sottostante alle forme giuridiche, dunque, assume posizione centrale l'impresa, punto di riferimento sostanziale della normazione, a prescindere dalla persona del suo titolare. Ne deriva la rilevanza giuridica unitaria del fenomeno sostanziale che si realizza al di sotto dello schermo delle personalità giuridiche delle singole società interessate alla gestione dell'impresa. Quindi, la regola della presunzione dell'imputazione degli utili extrabilancio ai soci di una società di capitali a ristretta base sociale non limita la sua efficacia all'ipotesi in cui la ristrettezza della compagine sociale si verifichi in un solo grado, quando cioè la società di capitali titolare dell'impresa ha soci in numero limitato; ma estende la sua efficacia anche al grado ulteriore, cioè quando, per effetto della partecipazione alla società di capitali titolare dell'impresa di un'altra società di capitali, che sia a sua volta a ristretta base sociale, la compagine sociale, per così dire, di secondo grado, sia ancora caratterizzata dalla ristrettezza, ancorché simile articolazione sia lecita dal punto di vista civilistico. Vige, in definitiva, il principio di diritto secondo cui: "in attuazione del principio costituzionale di eguaglianza, formale (art. 3.1 Cost.) e sostanziale (art. 3.2 Cost.), del principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53.1 Cost.) e del principio, che ne è corollario, del divieto dell'abuso di diritto tributario, la presunzione dell'imputazione degli utili extrabilancio ai soci di una società di capitali K, a ristretta base sociale, opera anche nei confronti dei soci della società di capitali L, che sia socia della società K e che, a sua volta, sia a ristretta base sociale" (Cass. n. 13338 del 2009, così massimata: "La presunzione di riparto degli utili extrabilancio tra i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa, non è neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica, ma estende la sua efficacia a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si riscontri la ristrettezza della compagine sociale, operando il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, che trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza, nonché nella tendenza all'oggettivazione del diritto commerciale ed all'attribuzione di rilevanza giuridica all'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal suo titolare La fattispecie era relativa a società a responsabilità limitata partecipata per il 10 per cento da un socio e per il 90 per cento da una società per azioni, della quale erano soci, al 5 per cento, la persona fisica già socia della società a responsabilità limitata e, per il 95 per cento, il coniuge").

II. 3. Presunzioni e studi di settore.

Le presunzioni, pur se formalizzate e incorporate entro un meccanismo “preformato”, costituiscono anche la base del funzionamento degli studi di settore come strumento di accertamento.

Dal punto di vista giuridico, il procedimento di accertamento in esame ha trovato origine e fondamento nell’art. 62-sexies, comma 3, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, e si configura come un’evoluzione (in senso statistico-econometrico) dell’accertamento analitico-induttivo, nella direzione della ricerca di una maggior oggettività.

In virtù di tale norma e delle disposizioni introdotte con l’art. 10 della L. 8 maggio 1998, n. 146, costituisce presunzione su cui fondare l’accertamento in questione, lo scostamento dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli attribuibili al contribuente sulla base dello studio di settore approvato per la specifica attività svolta.

Le Sezioni Unite della Cassazione, con sentenza n. 26635 del 18 dicembre 2009, sono di recente intervenute in tema di procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l’applicazione dei parametri o degli studi di settore, precisandone la natura ed in particolare l’inquadramento sistematico in rapporto con gli strumenti ordinari previsti ex art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973.

In particolare, le Sezioni Unite hanno affermato che "la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l’applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è “ex lege” determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli “standards” in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell’accertamento, con il contribuente", in sostanza riconfermando il riferimento al concetto di presunzioni semplici, che l’art. 2729 comma 1 c.c. lascia al prudente apprezzamento del giudice, il quale deve ammetterle solo nel caso in cui siano gravi, precise e concordanti.

Tuttavia, nella stessa pronuncia, le Sezioni Unite chiariscono come tali presunzioni semplici non possano essere inquadrate in quelle contemplate ex art. 39 comma 1 lett. d) del D.P.R. n. 600 del 1973, a norma del quale "l’esistenza di attività non dichiarate o l’inesistenza di passività dichiarate è desumibile sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti".

Infatti, l'accertamento standardizzato mediante studi di settore è autonomo e si affianca a quello in rettifica ex art. 39 D.P.R. n. 600/73, essendo indipendente dall'analisi delle scritture contabili.

Ciò emerge dall'enunciazione del seguente principio di diritto: "La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui all'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello "standard", né costituisce una valida prova contraria, laddove, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità della stessa costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata".

Tale affermazione contribuisce a fare chiarezza, in punto di inquadramento sistematico degli studi di settore, in un contesto nel quale alcune decisioni della Sezione Tributaria li avevano collocati all'interno del cit. art. 39, mentre altre li avevano posti al di fuori dello stesso.

In definitiva, le Sezioni Unite riconfermano la natura di presunzione semplice dell'accertamento effettuato mediante studi di settore, ma ponendolo al di fuori dell'accertamento analitico - induttivo per i redditi di impresa (e quindi indipendentemente dall'analisi delle scritture contabili).

La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei **parametri** o degli **studi di settore** costituisce un sistema di **presunzioni semplici**, la cui gravità, precisione e concordanza non é ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustifichino l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in considerazione, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto, e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare sia l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente imposi-

tore, sia la controprova offerta dal contribuente, che non è al riguardo vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito Cass. n. 12558 e n. 13594 del 2010, che hanno riproposto l'iter argomentativo di Cass. Sez. Un. 18/12/2009, n. 26635).

II. 4. Le “doppie presunzioni”.

La “doppia presunzione”, nozione elaborata e discussa in sede giurisprudenziale, configura un ragionamento inferenziale che non si limita a far discendere da un fatto noto la conoscenza di un fatto ignoto, consistendo, invece, nel collegamento tra una presunzione di “primo” e di “secondo livello” (ad esempio, nell'ambito del redditometro, il soggetto X manifesta un indicatore di capacità contributiva – ad esempio, un'auto di grossa cilindrata –, ma tale capacità reddituale viene attribuita non a X, bensì a Y, padre di questi, imprenditore). Il più volte asserito “divieto” di doppie presunzioni (*praesumptum de praesumpto non admittitur*) potrebbe in realtà risolversi in un semplice problema di prove (o, per meglio dire, di attendibilità delle stesse). La giurisprudenza ha verso tale “luogo comune” un atteggiamento di rispetto “formale”, giacché menziona le presunzioni di secondo grado solamente quando si tratta di respingerle. In presenza invece di presunzioni di secondo grado che appaiono fondate, queste sono accettate senza particolari problemi.

Le presunzioni fiscali, anche semplici e “semplicissime”, sorreggono buona parte dell'attività accertativa dell'Amministrazione, e tale circostanza rappresenta semplicemente l'effetto di una normativa che ha consentito di ricostruire induttivamente (e analitico - induttivamente) gli imponibili in presenza di un determinato “segnale”, in grado di rivelare nel contribuente un comportamento “infedele” o inteso a ostacolare l'azione investigativa. Atteso che il presidio a livello giuridico - costituzionale costituito dai principi di eguaglianza e capacità contributiva dovrebbe escludere ogni indebita ricostruzione di imponibili inesistenti, occorre anche fare i conti, soprattutto per quanto attiene alla fiscalità d'impresa, con le oggettive complicazioni e difficoltà attinenti alla determinazione degli imponibili, oltre che con l'eventuale “malafede” degli interessati.

Tale situazione conduce all'esigenza delle presunzioni – in generale – quale strumento di ausilio al controllo; l'utilizzo del ragionamento presuntivo dovrebbe, tuttavia, avvenire quando scarseggiano gli elementi più direttamente riscontrabili, o comunque a rafforzamento di un impianto probatorio costituito anche mediante altri riscontri.

Avv. Prof. Angelo CUVA
Docente di Scienze delle Finanze dell'Università di Palermo.

*Il principio del contraddittorio nel processo tributario
(anche alla luce della L. n. 69/2009)*

L'esigenza di verificare in quale misura e con quali forme il principio del contraddittorio risulti attuato nel processo tributario richiede lo svolgimento di un esame della normativa che si rivolga non soltanto alle disposizioni che specificatamente riguardano il "dialogo" processuale tra le parti, ma anche a tutte le altre che, immediatamente o mediatamente, si riferiscono al diritto di difesa ed all'eguaglianza dei soggetti in causa. Ciò in quanto il principio del contraddittorio, alla luce del dettato degli articoli 24 e 111 della Costituzione, non può essere riduttivamente inteso come mera possibilità di contraddire, ma deve essere principalmente considerato quale strumento fondamentale per la piena ed effettiva realizzazione dell'"inviolabile diritto" di difesa e quindi per la realizzazione di un processo nel quale le parti si affrontino ad armi pari.

Un'analisi di tale genere è stata da noi condotta con un precedente studio¹, relativo all'impianto normativo previsto dal D.P.R. n. 636/1972, nel quale si rilevava che il principio de quo risultava sufficientemente garantito ed attuato nel processo tributario anche se in presenza di limiti e carenze che non apparivano però idonei ad elidere radicalmente la possibilità del dialogo processuale tra le parti.

Oggetto di queste brevi note sarà, quindi, un esame circoscritto, tendente a verificare se ed in che modo la nuova disciplina sia riuscita ad eliminare i limiti soprarichiamati favorendo una piena attuazione del principio *dell'audiatur et altera pars* nel processo tributario; ciò anche operando alcuni richiami alle modifiche apportate al codice di procedura civile dalla L. n. 69/2009. A tal fine bisogna innanzi tutto fare riferimento a quel limite normativo generale che, nell'analisi dedicata alla precedente normativa, costituiva, a nostro giudizio, la fonte principale delle insufficienze strutturali del processo tributario e, quindi, anche della non perfetta realizzazione del principio del

(1) A. Cuvà, *Il principio del contraddittorio nel processo tributario*. Palermo, Ila Palma, 1990. Su tale tema in riferimento alla riforma operata con il D.lgs. 546/1992, v. A. Cuvà, *Nuovo processo tributario. Il principio del contraddittorio*, in "il fisco", 1994, p. 10283.

contraddittorio. Intendiamo riferirci alla circostanza per la quale il legislatore pur avendo conferito al contenzioso tributario l'impostazione e le finalità tipiche di un mezzo di tutela giurisdizionale, non lo ha poi dotato di tutti gli strumenti processuali adeguati non operando quell'ampio richiamo delle strutture e dei principi generali del processo civile che, invece, avrebbe evitato il permanere di alcuni aspetti propri di una disciplina pensata e modellata per organi amministrativi.

È noto che la realizzazione concreta di tale aspetto negativo era determinata, in termini normativi, dalla presenza dell'art. 39 del D.P.R. n. 636/1972², il quale circoscriveva nettamente il rinvio alle disposizioni del codice di procedura civile, considerando applicabili al processo tributario solo quelle contenute nel primo libro; si trattava di una norma estremamente criticabile che escludeva, in particolare, l'operatività in campo tributario dei principi contenuti nel secondo libro del codice di rito civile (relativi al processo di cognizione di primo e di secondo grado) che non si comprende per quali ragioni dovevano ritenersi inapplicabili in un processo giurisdizionale. Il legislatore della riforma, recependo anche le perplessità e le indicazioni manifestate sul punto dalla dottrina e dalla giurisprudenza, con il D.Lgs. n. 546/1992 non ha introdotto alcuna disposizione limitativa analoga al vecchio art. 39 stabilendo invece un rinvio generale alle norme del codice di procedura civile.

Segnatamente il comma 2 dell'art. 1 stabilisce il principio, espressamente indicato dalla legge delega, in base al quale i giudici tributari applicano le norme del D.Lgs. n. 546/1992 e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile. Queste ultime, dunque - come rilevato dalla relazione ministeriale che accompagna la nuova disciplina - assumono la funzione di "fonte immediatamente secondaria e generalizzata ... rispetto alla normativa dettata nel decreto". In tal modo viene finalmente completata la tanto invocata giurisdizionalizzazione del processo tributario il quale, avvalendosi di istituti più consoni alla sua natura, supererà quell'impostazione amministrativistica che per certi versi lo caratterizzava, non costituendo più "un processo nel quale una delle parti è ... più uguale dell'altra"³. Ed è evidente che proprio tale maggiore equilibrio nella posizione dei soggetti in

(2) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, e successive modificazioni ed integrazioni

Art. 39 - 1. Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67 dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97.

(3) F. Tesaurò, Parità delle armi e processo tributario, in "Riv. dir. fin. se. fin.", 1977, 1, pag. 134.

causa determinerà delle condizioni generali che favoriranno, anche, una migliore attuazione del principio del contraddittorio.

Analizzato, preliminarmente, questo aspetto innovativo della nuova disciplina che, rappresentando uno dei principi più rilevanti della riforma, costituisce la causa di tutte le altre positive modificazioni attinenti la problematica oggetto del nostro studio, possiamo ora passare all'esame delle disposizioni specifiche più significative attinenti al procedimento ed alla composizione degli organi giudicanti.

Per quanto attiene alle norme sul procedimento possiamo immediatamente fare riferimento a quelle relative alla fase introduttiva del giudizio nella quale la tutela del principio del contraddittorio, già idoneamente assicurata dalla precedente normativa, viene per certi aspetti rafforzata e per altri sensibilmente indebolita.

In merito alla presentazione del ricorso bisogna rilevare che il legislatore nell'introdurre una disciplina unitaria e maggiormente rigorosa - attraverso il richiamo di istituti propri del processo civile rende ancora più ampia la gamma di facoltà concesse al ricorrente circa le modalità di proposizione dell'atto introduttivo. Infatti, in base al combinato disposto degli artt. 16 e 20 del D.Lgs. n. 546/1992 il ricorso può essere proposto sia attraverso le due modalità già previste dal D.P.R. n. 636/1972 (e cioè la "consegna" o la "spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento") sia mediante notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario secondo le norme contenute negli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile.

Per quanto poi riguarda il contenuto del ricorso e l'integrazione dei motivi va evidenziato che il legislatore, dando ulteriore sviluppo alle modifiche operate dalla novella del 1981 che stabilì l'inammissibilità del ricorso interruttivo (e cioè mancante dei motivi) ha introdotto un limite estremamente rigoroso all'attività di integrazione e modifica della domanda contenuta nell'atto introduttivo che risulta ancora più restrittivo del regime delle preclusioni fissato dalla normativa contenuta nel codice di procedura civile.

La disciplina dettata dagli artt. 18, 24 e 32 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede, infatti, che il ricorso debba contenere l'indicazione di tutti i motivi su cui esso si fonda, non essendo più consentita alcuna integrazione degli stessi con successive memorie, se non nel caso eccezionale in cui essa sia resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione.

Non è, quindi, più ammessa l'ordinaria presentazione delle memorie integrative prevista dal comma 3 dell'art. 19-bis del D.P.R. n. 636/1972 che con-

sentiva al ricorrente la possibilità di modificare la domanda entro il termine di comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza e ciò diversamente da quanto stabilito dalla nuova disciplina del codice di procedura civile, la quale pur introducendo un sistema di preclusioni più rigido di quello precedente, prevede ai commi 5 e 6 dell'art. 183 che le parti, possono modificare le domande, le eccezioni e le conclusioni già formulate (anche con successiva memoria)⁴.

Tale impossibilità di operare una semplice *emendatio libelli* oltre ad apparire estremamente riduttiva dell'attività di difesa del ricorrente risulta, a nostro giudizio, lesiva del principio del contraddittorio laddove al ricorrente stesso non viene, addirittura, consentito di integrare i motivi a seguito dell'esame delle controdeduzioni presentate dall'altra parte.

Difatti l'art. 24 del D.Lgs. n. 546/1992, come anticipato, ammettendo eccezionalmente l'integrazione dei motivi del ricorso solo nel caso del deposito "di documenti non conosciuti" ad opera delle altre parti ed escludendola in ogni altra ipotesi, impedisce al ricorrente di poter contraddire adeguatamente alle difese contenute nell'atto di controdeduzione prodotto dalla parte resistente in sede di costituzione in giudizio, atto che per tale circostanza può essere in grado di determinare situazioni di grave ed irrimediabile squilibrio nel dialogo processuale tra i soggetti in causa.

La grave alterazione del principio del contraddittorio ora rilevata non può, d'altra parte, considerarsi sanata dalla previsione, contenuta nell'art. 32⁵, di brevi repliche scritte atteso che queste ultime, oltre ad essere consentite solo nel caso di trattazione della controversia in camera di consiglio, non possono evidentemente contenere motivi aggiunti.

Sempre nell'ambito della fase introduttiva del giudizio bisogna rilevare che le disposizioni riguardanti la costituzione delle parti riproducono un

(4) Codice di procedura civile Art. 183 (commi 5 e 6)

Nella stessa udienza l'attore può proporre le domande e le eccezioni che sono conseguenza della domanda riconvenzionale o delle eccezioni proposte dal convenuto. Può altresì chiedere di essere autorizzato a chiamare un terzo ai sensi degli articoli 106 e 269, terzo comma, se l'esigenza è sorta dalle difese del convenuto. Le parti possono precisare e modificare le domande, le eccezioni e le conclusioni già formulate.

Se richiesto il giudice concede alla parti i seguenti termini perentorii

1) un termine di ulteriori trenta giorni per il deposito di memorie limitate alle sole precisazioni o modificazioni delle domande, delle eccezioni e delle conclusioni già proposte. (3) F. Tesaurò, Parità delle armi e processo tributario, in "Riv. dir. fin. se. fin.", 1977, 1, pag. 134.

(5) D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Art. 32 - Nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio.

aspetto critico che la precedente normativa evidenziava relativamente all'attività di deduzione dell'ufficio tributario. Infatti l'art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992, analogamente a quanto stabilito dall'art. 18 del D.P.R. n. 636/1972, non prevede alcuna decadenza per il mancato rispetto del termine di sessanta giorni assegnato alla parte resistente per la sua costituzione in giudizio. Ciò con grave pregiudizio del principio della parità delle parti, atteso che le norme relative alla proposizione del ricorso ed alla costituzione in giudizio del ricorrente prevedono, invece, termini perentori alla cui inosservanza viene, sempre, ricollegata la radicale sanzione dell'inammissibilità.

Si tratta, evidentemente, di una disciplina che esprime il permanere di un *favor fisci* assolutamente incompatibile con la rafforzata natura giurisdizionale del processo tributario.

Passando all'esame della fase istruttoria dobbiamo immediatamente ricordare che essa è stata quella che ha destato le maggiori perplessità e riserve sotto il profilo della sostanziale par condicio processuale delle parti; difatti nella pregressa normativa - e particolarmente in quella antecedente alla novella del 1981 - erano presenti delle disposizioni la cui legittimità, rispetto all'art. 24 della Costituzione, era stata più volte revocata in dubbio.

La nuova disciplina dettata dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992⁶ presenta un corpo ridotto rispetto a quello dell'art. 35 del D.P.R. n. 636/1972 ed è caratterizzata da una limitazione dei poteri delle Commissioni e da una conseguente attenuazione della natura inquisitoria del processo tributario. Tali poteri, infatti, sono esercitati non più - come previsto dall'ultima formulazione dell'art. 35 - "al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione" ma invece "ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti". Senza volere entrare nel

(6) D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Art. 7 - Poteri delle commissioni tributarie 1. Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta. 2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla L. 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni. 3. (È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia) abrogato 4. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale. 5. Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

merito dell'ampio e variegato dibattito dottrinale sviluppatosi attorno alla valenza di tali diverse espressioni normative ai fini dell'individuazione della potestà istruttoria dei giudici tributari e dei limiti ad essa posti dall'attività delle parti⁷, dobbiamo rilevare che la nuova disciplina prevista dall'art. 7 tende a ridurre al minimo la presenza di disposizioni speciali dettate dalla legislazione fiscale in materia di istruzione volendo, così, realizzare una regolamentazione più unitaria e meno contraddittoria di tale fase processuale attraverso un ampio rinvio alle norme del processo civile. Ciò in coerenza con il principio di adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile espresso dalla legge delega sulla revisione del contenzioso - ed alla luce dei negativi risultati prodotti dalla disordinata integrazione tra le disposizioni particolari dettate dal D.P.R. n. 636/1972 e gli istituti previsti dal codice di procedura civile che determinò, in materia di istruzione, una normativa incompleta, ibrida e spesso contraddittoria. Si pensi, in tal senso, alla discrasia contenuta nella previgente disciplina per la quale si era prevista (con la novella del 1981) la nomina di un consulente tecnico ma si escludeva (in base all'art. 39 del D.P.R. n. 636/1972) l'applicabilità degli artt. da 61 a 67 del codice di procedura civile che regolamentano, proprio, l'attività di tale organo; o ancora, all'anomala caratterizzazione di tale figura processuale che, oltre a risultare svincolata da puntuali riferimenti agli istituti del processo civile, appariva contraddittoria nella sua struttura essendo costituita da un consulente tecnico d'ufficio la cui nomina era però subordinata all'istanza di parte.

Nell'ambito di tale positiva evoluzione appare dissonante la permanenza di alcune disposizioni contenute nell'art. 35 del D.P.R. n. 636/1972, che erano state oggetto di numerosi rilievi critici da parte della dottrina⁸. Intendiamo riferirci, innanzi tutto, a quella che individua i poteri istruttori delle Commissioni identificandoli con quelli conferiti agli uffici tributari dalle singole leggi d'imposta.

Si era già avuto modo di rilevare che tale disposizione violava il principio della parità processuale delle parti: essa, infatti, trovando la sua matrice nell'origine stessa delle Commissioni - che sorsero come organi di controllo amministrativo dell'operato dell'ufficio impositore - contrasta con la loro, ormai

(7) Su tale tema si vedano, in particolare, F. Tesaurò, Sui principi generali dell'istruzione nel processo tributario, in "Riv. dir. fin. se. fin.", 1978, II, 203; S. La Rosa, La fase istruttoria nel processo davanti alle Commissioni tributarie, in "Boll. trib.", 1982, pag. 1259; C. Glendi, I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario, in "Boll. trib.", 1986, pag. 1205.

(8) G.A. Micheli, 11 contraddittorio nel processo tributario, in "Riv. dir. fin. sco fin.", 1975, I, pag. 535; F. Tesaurò, Parità delle armi e processo tributario, cit., pagg. 137-138.

incontestabile, natura giurisdizionale laddove mutua i poteri istruttori di queste ultime dal procedimento amministrativo di accertamento, nel quale i poteri degli uffici fiscali sono ontologicamente indirizzati verso uno specifico e qualificato destinatario che è il soggetto passivo dell'imposta. Il legislatore nel modificare la normativa, avrebbe, quindi, dovuto ridisegnare i poteri istruttori del giudice tributario, eliminando quella unidirezionalità che li ha finora caratterizzati e strutturandoli in modo tale da poter esser egualmente operanti nei confronti di entrambe le parti in causa.

L'altra criticabile disposizione della pregressa disciplina che l'art. 7 riproduce è quella, contenuta nel comma 4, che sancisce l'inammissibilità nel processo tributario della prova testimoniale. Tale esclusione, a nostro giudizio, oltre a limitare il diritto di avvalersi dei mezzi di prova generalmente ammessi dall'ordinamento, presenta un vizio di incostituzionalità⁹ relativo alla disparità di posizione delle parti, laddove essa non consente al soggetto passivo il ricorso alla prova testimoniale per contestare le "informazioni" raccolte dall'ufficio (che non sono altro che delle notizie provenienti da interrogatorio o da testimonianza, entrambe non accompagnate da giuramento)¹⁰; in tal modo,

(9) In questo senso F. Maffezzoni, L'istruttoria nel processo tributario, in "II nuovo contenzioso tributario", II, 29, Ipsa, 1982; M. Villani, L'istruzione del nuovo processo tributario, in "Tributi", nn. 7-8/1982, pag. 58. In giurisprudenza si vedano, da un lato, le ordinanze di varie Commissioni tributarie che hanno sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 35, comma 5, in riferimento all'art. 24 della Costituzione (Comm. trib. di I grado di Milano, ord. n. 686 del 7 maggio 1982, in "Comm. trib. centr.", 1984, II, pag. 95; Comm. trib. di II grado di La Spezia, ord. del 30 novembre 1988, in G. U. 1 a Serie serie speciale n. 33 del 1990); dall'altro le ordinanze emesse dalla Corte Costituzionale che hanno dichiarato manifestamente infondata la suddetta questione di legittimità affermando, sostanzialmente, che l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa, potendo quest'ultimo essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti (ord. n. 506 del 10 dicembre 1987, in "Corr. trib." 1987, pag. 3406; ord. n. 76 del 23 febbraio 1989, in "il fisco" n. 13/1989, pag. 1921; ord. n. 6 del 10 gennaio 1991, in "Corr. trib.", 1991, pag. 388). Da ultimo si veda la recente ordinanza della Commissione tributaria di II grado di Lucca (del 19 novembre 1991; in G. V., 1 a serie speciale n. 12/1992) la quale, nonostante l'orientamento espresso dalla Corte Costituzionale, ha dichiarato non manifestamente infondata la questione di legittimità del citato art. 35, sostenendo che "L'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario (...) vulnera il diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione e preclude al giudice tributario di poter svolgere nella sua pienezza la funzione cui è stato deputato".

(10) Per la sostanziale equiparazione tra la prova testimoniale e le informazioni raccolte dall'ufficio si cfr. F. Maffezzoni, La prova nel processo tributario, in "Boll. trib.", 1977, pag. 1681; qui l'autore afferma che "la prova testimoniale non è altro che un'informazione data alla Commissione da soggetti diversi dalle parti, con la caratteristica di essere accompagnata da

mentre alla Pubblica Amministrazione è data la possibilità di avvalersi, nel compimento dell'attività di accertamento dell'imposta, di ogni elemento informativo adeguato e quindi anche della prova testimoniale non giurata, al contribuente non è concesso di provare con testi l'inesistenza dell'obbligazione tributaria. Questo evidente squilibrio in tema di prove è, d'altra parte, ulteriormente accentuato dalla circostanza per la quale l'Amministrazione finanziaria, pur essendo "tenuta ad ottemperare alla regola per cui 'la prova della violazione deve essere certa', è peraltro legittimata dalla legge ad avvalersi", in sede di rettifica analitica, di presunzioni semplici, "purché queste siano gravi, precise e concordanti" ed ai fini dell'accertamento induttivo, anche, di presunzioni sprovviste dei suddetti requisiti¹¹.

Proseguendo nell'esame della nuova normativa del processo tributario ci pare opportuno, in relazione agli obiettivi della nostra indagine, fare un breve riferimento alle disposizioni riguardanti le modalità di presentazione dell'atto di appello che, rispetto alle precedenti, garantiscono una migliore realizzazione del contraddittorio. Mentre, infatti, l'art. 22 del D.P.R. n. 636/1972 prevedeva che l'atto di appello doveva essere presentato, con allegata una copia in carta semplice, alla segreteria della Commissione di I grado, la quale ultima procedeva successivamente alla notifica all'altra parte, ora viene stabilita l'applicazione delle stesse modalità previste per il ricorso, con la conseguente diretta ed immediata instaurazione del contraddittorio tra l'appellante e l'appellato.

Nell'avviarci a concludere la nostra trattazione dobbiamo, per esigenze di completezza, richiamare sinteticamente quegli aspetti della normativa che, come anticipato in limine, pur non riguardando direttamente il "dialogo" processuale tra le parti sono strettamente collegati con la tutela del diritto di difesa e, quindi, con l'attuazione del contraddittorio sostanziale. Tra questi particolare rilevanza assumono i temi della tutela cautelare e della composizione delle Commissioni tributarie.

Rispetto al primo ci limitiamo a rilevare che il legislatore della riforma,

mento prestato dal suo autore per asseverarla. Di conseguenza se la legge riconosce la semplice informazione non giurata, deve a maggior ragione riconoscere come tale quella giurata". Sempre su tale tema ed, in particolare, sulla rilevanza probatoria delle "informazioni" assunte dall'ufficio tributario, si veda lo studio di F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, in "Dir. e prat. trib.", pag. 1983,1, pag. 1603.

(11) In questo senso M. Bertolissi, *Qualche considerazione in margine a un recente dibattito su "procedimenti tributari e garanzie del cittadino"*; il diritto tributario fra diritto amministrativo e diritto costituzionale, in "Rass. Trib.", 1984,1, pag. 409.

recepando le pressanti indicazioni della dottrina e della giurisprudenza di merito, ha finalmente colmato una lacuna della precedente normativa, che non era più compatibile con l'affermata natura giurisdizionale delle Commissioni e con la particolare funzione del processo tributario, costituita dall'instaurazione di un equilibrio tra le parti non esistente a livello extraprocessuale. Con l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992¹² è stato, infatti, introdotto il procedimento cautelare che attribuendo alle Commissioni il potere di sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato, impedisce il verificarsi di quei danni gravi ed irreparabili per il contribuente che possono vanificare in concreto le finalità di tutela proprie del processo tributario.

Per quanto, inoltre, attiene il tema della composizione delle Commissioni bisogna rilevare che la precedente normativa prevedeva che le stesse venivano formate da soggetti che, per i loro rapporti con l'Amministrazione finanziaria, non assicuravano l'indipendenza e l'imparzialità del giudice tributario, incidendo negativamente sulla *par condicio* processuale. Si pensi, ad esempio alla disposizione per la quale la metà dei membri delle Commissioni di I e di II grado venivano scelti fra le persone designate rispettivamente dai consigli comunali e provinciali e l'altra metà fra soggetti indicati addirittura dalla stessa Amministrazione finanziaria.

La nuova disciplina in materia contenuta nel D.Lgs. n. 546/1992, pur non realizzando quell'invocata ristrutturazione radicale degli organi giudicanti che avrebbe dovuto condurre alla creazione di un ruolo di giudici professionali

(12) D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Art. 47 Sospensione dell'atto impugnato 1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere a l la commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22. 2. Il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. 3. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio. 4. 11 collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. 5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento. 6. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia. 7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado. 8. In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1 2 e 4.

ed altamente specializzati, ha eliminato le disposizioni sopra richiamate e quelle altre che determinavano la presenza di legami "corporativi" tra i membri delle Commissioni ed una delle parti in causa, producendo effetti positivi, almeno, sotto il profilo della realizzazione del contraddittorio sostanziale.

Con riferimento, infine, alle modifiche apportate al codice di procedura civile dalla L. n. 69 del 18 giugno 2009, per esigenze di tempo, ci limitiamo a segnalare le novità introdotte in materia di:

- a) contraddittorio obbligatorio sulle questioni rilevabili d'ufficio (art. 101 c.p.c., comma 2)
- b) rimessione in termini (abrogazione dell'art. 184-bis c.p.c. e riformulazione dell'alt. 153 c.p.c.)
- e) testimonianza scritta (art. 257-*bis* c.p.c.).

Prof. Avv. Salvo MUSCARÀ
Ordinario di Diritto tributario Università degli Studi di Catania

Il principio del contraddittorio nel processo tributario anche alla luce della recente novella n.69/2009

Sommario:

- A. Rilievi di carattere generale - Potenziamento (specie nel procedimento impositivo) dell'applicazione del principio del contraddittorio: *nell'attività istruttoria nelle forme di accessi, ispezioni e verifiche; nell'ambito del procedimento di liquidazione; negli accertamenti mediante parametri e studi di settore; negli accertamenti sintetici; in relazione alle disposizioni antielusive ex art. 37 bis DPR n. 600/1973; in materia di atti di irrogazione delle sanzioni*
- B. Il contraddittorio nel processo tributario
- B 1. *Ipotesi di inscindibilità assoluta dell'oggetto dell'imposizione (e, conseguentemente, del processo che lo concerne)*
- B 2. *Liti in tema di sostituzione tributaria*
- B 3. *Unitarietà dell'oggetto dell'imposizione per la natura della pretesa concretamente fatta valere dall'amministrazione finanziaria*
- B 4. *L'imposizione c.d. per trasparenza*
- B 4.1. *Evoluzione della vicenda in termini di litisconsorzio necessario*
- B 5. *La diversa soluzione adottata in tema di obbligazioni solidali*
- B 6. *Recente indirizzo giurisprudenziale della Corte in ordine alla necessità dell'annullamento con rinvio dei processi formalmente non in linea con le regole del litisconsorzio necessario.*
- C. Parti necessarie del processo relativamente agli atti dell'agente della riscossione
- D. Contraddittorio nel processo alla luce della novella n. 69/2009: le sentenze "della terza via" nel contesto del processo tributario ed il novellato art.101 cpc.

LINEE ARGOMENTATIVE DELLA RELAZIONE

A) Rilievi di carattere generale - Potenziamento (specie nel procedimento impositivo) dell'applicazione del principio del contraddittorio.

* Le norme citate, se non diversamente indicato, si riferiscono al D.Lgs. n. 546/1992

Il legislatore tributario ha inteso soddisfare le esigenze del contraddittorio sulla spinta della parallela evoluzione nell'ambito del diritto amministrativo e per dar corpo ai principi affermati dallo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000) e del giusto processo (art. 111 Cost.).

Nel procedimento tributario, segnatamente:

A.1) Superamento della visione puramente autoritativa del rapporto tributario un tempo affidato esclusivamente alle scelte discrezionali dell'amministrazione finanziaria in tema di esercizio dei poteri istruttori e conseguente affermazione del principio di partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento in funzione dell'emanazione di un provvedimento condiviso (numerosi, in questa nuova prospettiva, gli istituti introdotti dal legislatore, tra i quali spiccano: ravvedimento operoso, procedimento di accertamento con adesione; conciliazione giudiziale, esercizio, in taluni casi vincolato, del potere di autotutela).

A.2) **Attuazione del principio del contraddittorio nel procedimento impositivo.**

Distinzione tra **contraddittorio eventuale** (la cui instaurazione è pur sempre demandata alla valutazione discrezionale dell'A.F.) e **contraddittorio necessario** nell'ambito del procedimento di accertamento in senso lato (la cui omessa attuazione provoca l'illegittimità derivata del provvedimento emanato dall'Amministrazione Finanziaria.).

Ipotesi sommariamente esaminate:

A.2.1) **Attività istruttoria nelle forme di accessi, ispezioni e verifiche.**

Il principio dell'irrelevanza del contraddittorio preventivo ai fini della legittimità dei successivi provvedimenti impositivi è ribadito dalla Suprema Corte, anche (*recte: a fortiori*) con riferimento alla fase istruttoria e, in particolare, alle verifiche eseguite dalla Guardia di finanza. La Corte ha recentemente affermato, invero, che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'omessa contestazione al contribuente, in sede di redazione di verbali giornalieri, di irregolarità via via accertate nel corso dell'attività di ispezione, accesso e verifica della polizia tributaria, non si riflette, escludendola automaticamente, sulla legittimità formale degli accertamenti emessi sulla base delle emergenze acquisite nel corso ed all'esito di detta attività, potendo dette irregolarità essere denunciate in sede giurisdizionale unicamente per mettere in discussione l'utilizzabilità e l'attendibilità delle risultanze acquisite a seguito delle investigazioni dei verbalizzanti (Cass. n. 14200/00). Nè ad avviso di questo Collegio ricorrono valide ragioni che inducano a discostarsi dall'accennato orientamento

ove si consideri innanzitutto che l'attività accertativa della Guardia di finanza e degli uffici finanziari, avendo natura di attività amministrativa, pur dovendo svolgersi nel rispetto di ben determinate cautele previste per evitare arbitri e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio” (Cass., sez. V trib., 16.02.2010, n. 3569, la quale richiama quali propri precedenti conformi, Cass. n. 7964/99 e n. 4273/01).

A.2.2) Durata delle verifiche.

La giurisprudenza di merito è orientata nel senso di ritenere nullo il processo verbale scaturito da una verifica protrattasi oltre il termine di cui all'art. 12 della L. n. 212/2000.

Si vedano: Commissione Tributaria Regionale di Palermo, sez. Staccata di Catania, 23 aprile 2009, n. 161/18/09; Commissione Tributaria Provinciale di Terni, 16 dicembre 2009, n. 141/2/09 e Commissione Tributaria Regionale di Milano, 19 marzo 2008, n. 12/50/08.

Da ultimo è intervenuto, in questo senso, anche il Giudice di legittimità: Cass., sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26689.

A.2.3) Osservazioni al PVC.

La giurisprudenza di merito è orientata nel senso di ritenere che la mancata valutazione da parte dell'Ufficio delle osservazioni difensive presentate in relazione al processo verbale di constatazione nella parte motiva dell'avviso di accertamento comporta la nullità di quest'ultimo¹.

Sulla rilevanza, a pena di nullità, della motivazione dell'accertamento “anche in relazione alla particolare urgenza” che potrebbe indurre l'ufficio ad emettere il provvedimento impositivo prima del termine di 60 giorni dalla notifica del pvc previsto dall'art. 12, comma 7, l. 212/2000, si veda Corte cost., ord. n. 244/2009; nello stesso senso, Cass., sez. V trib., 3 novembre 2010, n. 22320.

A.2.4) Contraddittorio nell'ambito del procedimento di liquidazione delle imposte sui redditi e dell'IVA (artt. 36 bis e 36 ter DPR n. 600/73, art. 54 bis DPR n. 633/72, art. 6 L. 212/2000).

Il rispetto del principio del contraddittorio nella fase antecedente all'iscrizione delle imposte a ruolo ex art. 36 bis e 36 ter del DPR n. 600/73 nonché art. 54 bis è un tema affrontato dalla giurisprudenza di merito con diverse pronunce.

L'orientamento quasi unanime riscontrabile nelle decisioni esaminate

(1) In tal senso, Comm. Trib. Prov. Milano, sez. I, 20 aprile 2009, con commento su GT n. 12/2009 di Antonio Tommasini.

è quello di ritenere che l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento debbano essere precedute, ai sensi del quinto comma dell'art. 6 della L. 212/2000, a pena di nullità, da un invito al contribuente a fornire i chiarimenti del caso ed a produrre i documenti mancanti, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione (*Comm. trib. reg. di Roma, Sez. VI, 8 maggio 2007, n. 37; Comm. trib. reg. di Bari, Sez. XV, 6 marzo 2007, n. 16; Comm. trib. reg. di Napoli, Sez. staccata di Salerno, Sez. V, 10 marzo 2008, n. 52 e numerose sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali*).

La rilevanza dell'incertezza è, comunque, esclusa, qualora l'iscrizione a ruolo riguardi omessi versamenti scaturenti direttamente dalla presentazione della dichiarazione dei redditi (*Comm. trib. reg. di Roma, Sez. XXIX, 23 giugno 2009, n. 150; Comm. trib. reg. di Roma, Sez. XX, 10 febbraio 2009, n. 36*)².

Si registrano, infine, orientamenti giurisprudenziali (di minoranza) che non procedono all'annullamento della cartella di pagamento ma concedono direttamente con la sentenza il beneficio del quale il contribuente non ha potuto godere a causa dell'omessa comunicazione dell'invito a fornire chiarimenti (consistente nella facoltà di estinguere le sanzioni irrogate versando l'importo del 30%).

A.2.5) Accertamenti mediante parametri e studi di settore.

In un primo momento, in relazione al criterio presuntivo di accertamento previsto dall'art. 2, comma 29, legge n. 17/1985 (cd. *Visentini-ter*), la Corte di Cassazione ha escluso che "l'osservanza delle forme procedurali amministrative stabilite nel (...) comma 29 dell'art. 2 (la richiesta per raccomandata al contribuente di chiarimenti da inviare per iscritto entro quarantacinque giorni e la specifica indicazione dei fatti che danno fondamento alla presunzione) siano – ove non correttamente osservate – causa di nullità dell'accertamento e, pertanto, di inefficacia delle presunzioni stabilite dalla stessa legge"³.

A sostegno delle proprie argomentazioni, la Corte ha richiamato un proprio precedente⁴, in materia di accertamenti basati su movimentazioni ban-

(2) Sulla specifica questione si segnala, altresì, da ultimo, Cass., sez. trib., 29 dicembre 2010, n. 26316.

(3) Cass., sez. trib., 30 giugno 2006, n. 15134, in Riv. giur. trib., 2006, 949, con nota di A. MARCHESELLI, *Diversa qualificazione della fattispecie e diritto al contraddittorio negli accertamenti "Visentini"*.

(4) Cass., sez. trib., 13 febbraio 2006, n. 3115, in Riv. giur. trib., 2006, 681, con nota di M. V. SER-RANÒ, *Utilizzo delle presunzioni "supersemplici" e discrezionalità dell'Amministrazione finanzia-*

carie, secondo cui la legittimità della utilizzazione dei dati desunti dall'esame dei conti correnti non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, "atteso che l'art. 32, 29 settembre 1973, n. 600, prevede che il contraddittorio sia una mera facoltà dell'amministrazione tributaria, non un obbligo".

"Questo indirizzo interpretativo" prosegue la Corte "ha una solida base di sostegno in tutte quelle forme di contraddittorio posticipato, purché possibile e garantito, a cominciare dalle ingiunzioni fiscali e a finire ai decreti ingiuntivi rilasciati, secondo il codice di rito comune, dal giudice. La compatibilità con la Costituzione di siffatte forme di accertamento dei diritti, *inaudita altera parte*, risiede nella possibilità, concessa al loro destinatario, di procurarsi una sede contenziosa per contestarne presupposti e legittimità⁵.

L'orientamento sopra illustrato si riferisce al primo criterio presuntivo di accertamento basato su indici settoriali disciplinato, ancorché in forma primordiale, dall'ordinamento tributario italiano. Il quadro normativo attuale, si presenta più articolato e complesso. Occorre avere riguardo, in particolare, alla normativa in materia di parametri e studi di settore. Questi ultimi, introdotti dall'art. 62-*sexies*, n. 331/93 (convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma c. 1, L. 29 ottobre 1993, n. 427), rappresentano una tappa conclusiva di un percorso evolutivo che prende avvio, in forma compiuta, a partire dai coefficienti presuntivi introdotti nel 1989, assume contorni più definiti e articolati con i parametri istituiti con la finanziaria 1996 (L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 179 – 189) e tende oggi a rappresentare la manovra di politica fiscale predominante al fine di indirizzare l'attività di accertamento e contrastare l'evasione tra le piccole e medie realtà economiche.

La tematica in esame, vale a dire la rilevanza del contraddittorio negli accertamenti mediante parametri, deve essere esaminata alla luce della richiamata normativa.

Nella sua formulazione originaria la norma non prevedeva alcuna

(5) "Anche nella specie (accertamento ai sensi della cd. *Visentini-ter*)", prosegue la Corte la possibilità di procurarsi una sede contenziosa di contestazione dei presupposti e della legittimità dell'accertamento, "è stata data al contribuente che, invece di limitarsi a invocare il difetto di contraddittorio precontenzioso ha avuto la possibilità di far valere le sue doglianze in sede processuale, ma non l'ha fatto, essendosi limitata a contestare, sterilmente, il metodo e non anche i contenuti dell'accertamento, svoltosi in quelle forme, proprio per l'appartenenza della contribuente a quelle categorie di contribuenti che costituiscono il presupposto soggettivo per l'applicabilità della c.d. legge *Visentini-ter* (...) ciò giustifica ampiamente il carattere eventuale e posticipato del contraddittorio sulla ricostruzione del reddito per presunzioni".

forma di contraddittorio anticipato. Con la disposizione di cui al comma 409 dell'art. 1, legge 30 dicembre 2004, n. 11 (finanziaria 2005), il legislatore ha introdotto nell'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146 (rubricato "Modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento"), il comma 3-bis in base al quale l'Agenzia delle entrate "*prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*"⁶. Viene, pertanto, espressamente contemplata dalla legge una forma di contraddittorio endoprocedimentale nella disciplina degli studi di settore. Particolare rilievo, ai fini della presente disamina, deve essere riconosciuto alle recenti sentenze delle SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione, delle quali si riportano gli spunti argomentativi maggiormente significativi, applicabili agli accertamenti mediante i parametri ex L. n. 549/1995 ovvero a quelli fondati su studi di settore:

a) da un lato, il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa (in questo senso v. Cass. n. 2816 del 2008, sulla base di argomentazioni che il collegio condivide e conferma);

b) dall'altro, esso è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica - che, essendo una estrapolazione statistica a campione di una platea omogenea di contribuenti, soffre delle incertezze da approssimazione dei risultati proprie di ogni strumento statistico - alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento nei confronti di un singolo contribuente" (Cass., SS.UU., 18 dicembre 2009, n. 26635). In senso sostanzialmente analogo di pongono le altre sentenze, emesse in pari data dalla Suprema Corte, SS.UU., n. 26636, n. 26637 e n. 26638.

Vale la pena di ricordare che, a seguito della pubblicazione delle sopra ricordate sentenze delle SS.UU., l'amministrazione finanziaria, con la recente circolare n. 19/E del 14 aprile 2010, ha diramato istruzioni agli uffici al fine di recepire i principi dettati dai giudici di legittimità e gestire il contenzioso pendente, con particolare riferimento alle controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento emessi senza il preventivo avvio del contraddittorio. In tali ipotesi, la stessa amministrazione finanziaria invita gli uffici periferici: "a riesaminare le controversie pendenti concernenti la materia in esame e ad abbandonare - con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di

(6) Il rinvio è espressamente riferito alla disciplina dell'invito a comparire ai fini dell'accertamento con adesione.

giudizio nonché delle considerazioni svolte nei successivi paragrafi – la pretesa tributaria in presenza di avvisi di accertamento basati sulle risultanze degli studi di settore, nei casi in cui non sia stata attivata la fase del contraddittorio (fermo restando quanto di seguito evidenziato con riguardo ai casi di inerzia del contribuente), sempre che la pretesa non sia comunque sostenibile”.

Conclusivamente, la Corte di Cassazione, mutando il proprio precedente indirizzo, in relazione alle metodologie di accertamento fondate su parametri e studi di settore, ha affermato l’essenzialità del contraddittorio ai fini della legittimità dell’accertamento, seppur in assenza di una espressa previsione normativa in termini di nullità derivante dalla sua mancata instaurazione. Tale principio rappresenta una rigorosa applicazione dei principi generali del giusto procedimento previsto dall’art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente il quale, com’è noto, prevede la possibilità di instaurare un forma di contraddittorio precontenzioso tra amministrazione e contribuente, nell’ottica del principio di cooperazione tra le parti. L’attività istruttoria deve essere valutata avendo particolare riguardo al (e, quindi, nel rispetto del) principio generale del giusto procedimento, “cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell’art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario per contestare la mera *praesumptio hominis* costituita dagli studi di settore”.

A.2.6) Accertamenti sintetici.

In ordine alla rilevanza del contraddittorio nell’ambito dell’accertamento sintetico ex art. 38, n. 600/73 è possibile enucleare un univoco principio giurisprudenziale secondo il quale non è necessario, ai fini della legittimità dell’accertamento, che l’Ufficio convochi il contribuente prima dell’emissione della rettifica, in quanto la previa instaurazione del contraddittorio non è espressamente richiesta a pena di nullità dell’atto dall’art. 38 del DPR n. 600 del 1973.

La Corte di Cassazione, con l’ordinanza del 27 marzo 2010 n. 7485, richiamando una risalente sentenza (n. 9891/1991), ha confermato l’orientamento secondo cui, ove non espressamente previsto, il mancato confronto con il contribuente non può di per sé comportare l’illegittimità del provvedimento impositivo.

Nel testo della provvedimento si legge, al riguardo, che l’accertamento

(7) Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229, in Corr. Trib., 2006, 3051 ss., con nota di T. SCIARRA.

sintetico “non postula, in difetto di ogni previsione al riguardo della norma, che gli elementi e le circostanze di fatto in base ai quali il reddito viene determinato dall’Ufficio siano in qualsiasi modo contestati al contribuente, ferma restando la possibilità, per questo ultimo, di fornire, in sede di impugnazione dell’atto, la dimostrazione che il reddito effettivo è diverso e inferiore rispetto a quello scaturente dalle presunzioni adottate dall’amministrazione finanziaria”.

Infatti, l’art. 38 del 600 non prevede, con riferimento alla mancata instaurazione del contraddittorio, alcuna ipotesi di nullità dell’accertamento, bensì, in generale, che il contribuente possa, anche prima dell’emanazione dell’atto, dimostrare che il maggior reddito accertabile sinteticamente sia costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o sottoposti a tassazione a titolo definitivo.

La prassi degli uffici finanziari (cfr. circolare n. 49/2007 dell’Agenzia delle Entrate) è orientata nel ritenere la pratica del contraddittorio caldamente consigliata, anche al fine di evitare i costi di contenziosi potenzialmente sfavorevoli.

Sullo stesso solco del filone giurisprudenziale sopra ricordato, sempre in relazione ad un giudizio avente ad oggetto la legittimità di un accertamento sintetico, la Cassazione ha affermato che: “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il paradigma normativo del procedimento di accertamento della veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti, disciplinato dal titolo quarto del n. 600 del 1973, non prevede, quale suo presupposto o momento necessario ed indefettibile della serie procedimentale finalizzata alla rettifica, l’invio del questionario di cui all’art. 32, n. 4, sicché il mancato invio del medesimo non inficia la perfezione e la validità del procedimento di rettifica, che restano subordinati alla sola carenza dei presupposti di cui al n. 600 del 1973, art. 38” (Cass., sez. V trib., 20.06.2007, n. 14367)⁸.

(8) Sul punto, con radicale modifica dell’ottica del legislatore, si veda la recente normativa in tema di accertamento sintetico introdotta dall’art. 22 del D.L. n. 78/2010, convertito nella legge n. 122/2010; il nuovo art. 38, comma 7, al riguardo prevede: “L’Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l’obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell’accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell’art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”. Sulla scorta dell’esperienza maturata in tema di accertamenti mediante parametri e studi di settore è prevedibile che la pratica del contraddittorio sarà considerata “a pena di nullità”.

A.2.7) Disposizioni antielusive ex art. 37 bis DPR n. 600/1973.

Un'ipotesi di nullità dell'atto di accertamento in caso di mancato preventivo contraddittorio è contemplata dal nostro ordinamento in materia di disposizioni antielusive: l'articolo 37-bis del DPR n. 600/1973, nel disciplinare il disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti mediante atti, fatti e negozi privi di valide ragioni economiche, prevede che l'avviso di accertamento deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla richiesta al contribuente, anche a mezzo di lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta.

In tal caso la legge prevede espressamente che l'avviso d'accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.

A.2.8) Contraddittorio in materia di atti di irrogazione delle sanzioni.

Una disposizione analoga a quella contenuta nel sopra citato art. 37-bis è prevista in materia sanzionatoria. L'articolo 16 del Dlgs n. 472 del 1997, disciplinante il procedimento di irrogazione delle sanzioni, prevede che laddove siano state proposte deduzioni avverso l'atto di contestazione, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni promosse dal contribuente.

A.2.9) Considerazioni conclusive.

Nella illustrata sintesi degli orientamenti giurisprudenziali riguardanti gli istituti previgenti (rispetto all'introduzione dei parametri e dei più recenti studi di settore) di determinazione parametrica dei ricavi e dei redditi e, in particolare, con riferimento alla c.d. *Visentini-ter*, nonché in relazione alle ipotesi di contraddittorio nella fase dell'istruttoria svolta dalla Guardia di finanza e nell'accertamento sintetico, si è potuto constatare come la giurisprudenza abbia escluso che l'invito rivolto al contribuente, sebbene valutato con favore ai fini dell'approfondimento preventivo dei punti di vista di entrambe le parti del rapporto di imposta, costituisca un obbligo previsto a pena di nullità del conseguente atto di accertamento (contraddittorio solo eventuale).

Ciò che si evince dall'esame combinato dei suesposti principi è che l'obbligo del contraddittorio, a pena di nullità del conseguente provvedimento (contraddittorio necessario), può ritenersi sussistente, di contro, in quei casi nei quali la determinazione della materia imponibile avvenga in base a criteri presuntivi, statistici e, più in generale, basati su presunzioni semplici che, al fine di assurgere al rango qualificato possedendo i requisiti di gravità, preci-

sione e concordanza (art. 2729 c.c.), esigono una più ampia valutazione della fattispecie concreta, come accade, per l'appunto, nel caso degli studi di settore, delle disposizioni antielusive e in seno al procedimento di irrogazione delle sanzioni.

In tutte le altre ipotesi, qualora non espressamente previsto, si deve ritenere che il contraddittorio endoprocedimentale rappresenti una fase solo eventuale, quantunque opportuna, del procedimento di rideterminazione da parte dell'amministrazione finanziaria della materia imponibile.

B) Il contraddittorio nel processo tributario.

Si assiste al potenziamento dell'istituto del contraddittorio in attuazione dei principi del giusto processo ex art. 111, II co., Cost. (imparzialità e terzietà) adattati alla materia tributaria (principi dell'equa imposizione ex artt. 3 e 53 Cost.), segnatamente nei processi con pluralità di parti in ipotesi di oggetto unico ed inscindibile dell'imposizione.

Individuazione ed analisi delle principali figure di contraddittorio necessario desunte dagli attuali orientamenti del Giudice di legittimità.

B.1) Ipotesi di inscindibilità assoluta dell'oggetto dell'imposizione (e, conseguentemente, del processo che lo concerne).

Una prima ipotesi ricostruttiva segnala l'esistenza di fattispecie che non tanto, o non solo, coinvolgono "l'oggetto del ricorso" in una prospettiva puramente processuale ex art. 14, primo comma, D.Lgs. n. 546/92, ma investono (in rare ipotesi⁹, in realtà) anche un'inscindibilità (*rectius*: unitarietà del presupposto) di carattere sostanziale, sicché il vincolo indissolubile che lega i

(9) Si indicano comunemente, oltre alle controversie tra sostituto e sostituito, il diniego di agevolazioni tributarie relativamente a cespiti appartenenti a più contitolari, la successione di una pluralità di eredi al ricorrente ex art. 110 c.p.c.. L'amministrazione finanziaria ha, da parte sua, individuato tre fattispecie (circolare del Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv.II del 18/12/1996, n. 291): 1) in riferimento all'art. 43 bis n. 602/73, si istituisce una responsabilità solidale del cessionario del credito d'imposta con il contribuente, fino a concorrenza delle somme indebitamente rimborsate; 2) in riferimento all'art. 43 ter si prevede analoga forma di responsabilità solidale tra società ed enti appartenenti allo stesso gruppo, relativamente alle cessioni delle eccedenze delle imposte dirette; 3) in riferimento agli artt. 73, comma 3, n. 633/72 e art. 6, comma 2, D.M. del 13/12/1979, si prevede la responsabilità solidale fra la società controllante e la società o l'ente controllato, per le somme o le imposte risultanti dalle dichiarazioni dei secondi ma non versate dalla prima. In argomento, vd. L. Baccaglini, *Commento all'art. 14 D.Lgs. n. 546/92*, in Commentario breve alle leggi del processo tributario, a cura di C. Consolo - C. Glendi, II ed., Padova, 2008, 143 ss.; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, 435; E. Della Valle, *L'intervento ed il litisconsorzio*, in *Il processo tributario*, a cura di E. Della

soggetti attraverso l'intero rapporto tributario (dal procedimento al processo).

Il caso al quale fare sicuro riferimento concettuale è quello della determinazione della rendita catastale di terreni o di immobili appartenenti a più proprietari¹⁰.

L'inscindibilità dell'oggetto, in tal caso, è a tutto tondo e non consente fratture tra il piano sostanziale e quello processuale. Con la conseguenza che:

a) la determinazione della rendita catastale è necessariamente unica ed inscindibile e coinvolge automaticamente tutti i comproprietari;

b) l'accertamento deve necessariamente essere notificato a tutti i proprietari dell'immobile. Nell'ipotesi che anche uno soltanto dei comunisti non sia attinto ritualmente dal provvedimento di determinazione della nuova rendita, essa non può essere efficace e giuridicamente operante nei confronti di alcuno dei comproprietari giacché non si può concepire una efficacia (soggettivamente) parziale della rendita¹¹;

c) l'amministrazione finanziaria deve, quindi, determinare una rendita unica nei confronti di tutti i comproprietari eventualmente anche in sede di accertamento con adesione che deve coinvolgere necessariamente tutti i soggetti interessati (né l'omessa impugnazione dell'avviso di accertamento da parte di uno o più comproprietari consegue l'effetto della definitività della rendita in ipotesi di difforme comportamento degli altri comunisti);

d) se uno soltanto (qualunque sia la percentuale di proprietà vantata) dissenta e/o proponga ricorso, impedisce la definitiva determinazione della rendita (ancorché gli altri comproprietari non propongano ricorso), trascinando, con i meccanismi del litisconsorzio necessario, tutti gli altri comproprietari

Valle - V. Ficari - G. Marini, Padova, 2008, 305 ss.; non sembra rappresentare un'ipotesi di litisconsorzio necessario, invece, la recente normativa (D.L. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, in L. 30 luglio 2010, n. 122) in tema di consolidato fiscale; vd., in argomento, G. Sepio - M. Bernardo, *Del consolidato tra unicità dell'atto e pluralità di soggetti*, in Corr. trib., 2010, 2187 ss.; D. Stevanato, *Tassazione di gruppo e capacità economiche individuali: fase dell'accertamento e riflessi processuali*, in Dialoghi dir. trib., 2010, 50 ss.

(10) In argomento, vd. G. Salanitro, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003, 190 ss.; C. Buccico, *Il catasto. Profili procedurali e processuali*, Napoli, 2008, 253 ss.

(11) A tali fattispecie si riferiva C. Glendi, *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, in GT - Riv. giur. trib., 2007, 189 (conformemente, A. Monti, *La disciplina dei coobbligati solidali in via paritaria*, in Rass. trib., 1988, II, 485), mentre la Casazione allude a ipotesi di litisconsorzio solo sul piano processuale, il che esclude che il provvedimento impositivo sia nullo sol perché non notificato ad uno (o ad alcuni) dei protagonisti di tali rapporti.

nella intrapresa lite.

In definitiva, deve essere determinata solo una rendita unica per tutti i comproprietari, definita omogeneamente *inter partes* in sede procedimentale ovvero in sede processuale per effetto di giudicato scaturente da un processo celebrato nel contraddittorio (effettivo o potenziale) degli interessati.

B.2) Liti in tema di sostituzione tributaria.

È noto che, inizialmente, la giurisprudenza consentiva, in relazione a ritenute operate in misura superiore al dovuto, lo sdoppiamento della tutela dinanzi alle Commissioni tributarie, nelle ipotesi di esercizio dell'azione di rimborso del sostituto o del sostituito nei confronti dell'amministrazione finanziaria ovvero, in alternativa, dinanzi all'AGO, in veste di Giudice delle controversie di lavoro, per le azioni di rivalsa promosse dal sostituito nei confronti del sostituto.

Quest'ultima lite era concettualmente autonoma e poteva essere esperita in tempi successivi rispetto all'esercizio dell'azione di rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria con evidente aggravio della posizione giuridica del sostituto¹².

Sul finire degli anni ottanta si è formato all'interno della Suprema Corte un diverso orientamento secondo il quale le questioni tra sostituito e sostituto, inerenti la legittimità delle ritenute dal secondo operate, devono essere necessariamente risolte dal giudice tributario in contraddittorio con l'amministrazione finanziaria¹³.

La Cassazione, per l'effetto, ha sottoposto a litisconsorzio necessario il processo riguardante il rapporto trilatero onde unificarlo e contestualizzarlo, non consentendo la proposizione dell'azione di rivalsa dinanzi all'AGO all'interno del rapporto sostituito-sostituto ma imponendo il ricorso alle Commissioni tributarie nei confronti dell'amministrazione finanziaria in veste di convenuta per la lite da rimborso ai fini del recupero delle ritenute (operate e

(12) Cass. civ., sez. I, 3 aprile 1987, n. 3252, la quale rileva: “Non vi è dubbio che il lavoratore quindi possa contestare nell'ambito del rapporto privatistico di rivalsa le ritenute effettuate dal datore di lavoro, sostenendone l'illegittimità o l'eccessività: e la relativa controversia è ben diversa da quella tributaria, che può intervenire in relazione alle stesse ritenute fra il datore di lavoro e l'Amministrazione finanziaria, controversia quest'ultima appartenente alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, a differenza della prima che appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario (vedi in questo senso da ultimo Cass. 27 aprile 1983, n. 2889; Cass. 29 marzo 1983, n. 2249; Cass. 16 marzo 1978, n. 747)”

(13) Cass., SS.UU., 24 ottobre 2007, n. 22266; Cass., SS.UU., 10 ottobre 1994, n. 8277; Cass., SS.UU., 23 giugno 1992, n. 7680; Cass., 18 maggio 1990, n. 4311; Cass., SS.UU., 20 gennaio 1989, n. 308; Cass., 1 marzo 1988, n. 2151; Cass., 5 febbraio 1988, n. 1200.

versate ma) non dovute.

In tal modo, con approccio volto a intenti di per sé non censurabili (impedire che sullo stesso oggetto si potessero potenzialmente esprimere giudici diversi, anticipando, per molti versi, la configurazione della giurisdizione esclusiva in materia tributaria¹⁴), si dava luogo ad una cosciente forzatura dei principi, atteso che (solo per citare alcuni profili):

1) si imponeva la giurisdizione del giudice speciale tributario ancorché la lite si potesse altrimenti svolgere esclusivamente tra privati nelle forme dell'azione di rivalsa (con esclusione, per l'appunto, dell'ente impositore e, quindi, del foro erariale dei tributi dinanzi alle Commissioni tributarie);

2) si discriminava, in definitiva, rispetto ad analoghe fattispecie che si continuavano a celebrare esclusivamente dinanzi all'AGO (ad esempio, azione di rivalsa tra privati - consumatore finale e imprenditore o professionista - in tema di IVA¹⁵ o di imposta di registro o sulle successioni).

Come è noto sono intervenuti sul tema, da ultimo, due arresti delle sezioni unite (deliberati a pochi giorni di distanza l'uno dall'altro, ma pubblicati coevamente): il primo¹⁶ insiste sulla prospettiva della giurisdizione necessariamente incanalata presso il giudice speciale tributario, giacché l'oggetto del processo è costituito, inevitabilmente, dalla legittimità dell'operato del sostituto in ordine alla ritenuta fiscale applicata; il conseguente giudicato per l'effetto deve coinvolgere, quale causa pregiudiziale, i tre protagonisti del rapporto e, *in primis*, l'amministrazione finanziaria (quanto dire foro necessariamente erariale dei tributi). Il secondo¹⁷ ha recuperato l'originario disegno ricostruttivo che prevedeva la concettuale proponibilità di due autonome e separate liti presso giudici diversi secondoché si coinvolgesse, o meno, l'amministrazione finanziaria¹⁸.

Quantunque si sia parlato di mero "incidente di percorso", le pronun-

(14) Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776, in Riv. dir. trib., 2006, II, 29, ed ivi S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*.

(15) In argomento, M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, 38.

(16) Cass., SS.UU., ord. 12 maggio 2009, n. 15047, in Boll. trib., 2009, 1377.

(17) Cass., SS.UU., 28 aprile 2009, n. 15031, in Boll. trib., 2009, 1378, ed ivi F. Brighenti, *Procedimento - Commissioni - Giurisdizione nelle controversie tra sostituto di imposta e sostituito - Contrasto di giurisprudenza sulla sua spettanza al giudice ordinario od a quello tributario*.

(18) Da prospettive diverse, vd. G. Tabet, *Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituto e sostituito?*, in GT - Riv. giur. trib., 2009, 1046 ss.; C. Glendi, *Sui giudizi delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discorde nomofilassi delle Sezioni Unite*, in GT - Riv. giur. trib., 2009, 749 ss.; S.M. Messina, *Tornano davanti al giudice ordinario le liti fra sostituto e sostituito*, in Corr. trib., 2009, 3346 ss.

zie sottintendono un imbarazzante contrasto all'interno delle stesse sezioni unite¹⁹ che, alla luce di un più recente intervento²⁰, sembra volgere a favore della originaria tesi del doppio binario: giudice tributario o giudice ordinario a seconda del soggetto nei cui confronti si propone l'azione.

Al di là del risultato della vicenda, si pone forse il problema della giurisdizione esclusiva per materia senza il limite della necessaria presenza dell'organo impositore sì da concentrare presso il giudice speciale l'intera materia tributaria, altrimenti la stessa risulterà pur sempre distribuita tra giudici diversi (AGO - Commissioni) in ragione non dell'oggetto (unico) ma dei protagonisti della lite (le Commissioni, in sostanza, non solo nelle vesti di foro erariale).

B.3) Unitarietà dell'oggetto dell'imposizione per la natura della pretesa concretamente fatta valere dall'amministrazione finanziaria.

La Cassazione ha tratto spunto da una peculiare vicenda sostanziale per applicare i principi del litisconsorzio necessario ritenendo: "Ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992"²¹.

A tale stregua ha ravvisato la sussistenza dell'unitarietà dell'oggetto dell'imposizione (non "per effetto della norma tributaria", come nel caso della tassazione dei redditi in base al criterio della trasparenza, come vedremo in prosieguo, ma "per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria", vale a dire in ragione delle peculiari modalità di esercizio della funzione impositiva), nell'ipotesi che "la controversia attenga all'imposta di registro su un atto di divisione con il quale i condividenti abbiano provveduto alla formazione di 13

(19) Alle quali è istituzionalmente devoluto il compito di comporre i dissidi interpretativi e non di alimentarli, in ragione della funzione nomofilattica alle stesse attribuita.

(20) Cass., SS.UU., 2 marzo 2010, n. 8312.

(21) Cass., SS.UU., 18 gennaio 2007, n. 1052, in Riv. dir. trib., 2007, II, 167, annotata adesivamente da G. Falsitta, *Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria*, e da F.V. Albertini, *In tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario secondo il nuovo orientamento della Corte di Cassazione*, in Giur. it., 2007, 1545; rilievi critici, invece, ha formulato E. De Mita, *La Cassazione forza sui vincoli di solidarietà*, in Il Sole - 24 Ore, 8 aprile 2007, 20.

lotti del complesso industriale da loro acquistato ad un'asta fallimentare, attribuendo ai lotti formati identico valore complessivo, ripartito proporzionalmente tra gli acquirenti”.

L'unitarietà della valutazione da parte dell'Ufficio del bene oggetto dell'atto pubblico di divisione con ripartizione automatica del valore venale in 13 lotti di identica consistenza, da un lato, e la contemporanea pendenza di altrettanti ricorsi conclusi con i giudicati più disparati emessi dai giudici di merito (rigetto di alcuni ricorsi in uno a diversificati accoglimenti parziali), dall'altro, ha posto le premesse per il superamento dell'antecedente ricostruzione della vicenda in termini di piena autonomia dei giudizi, assumendo, di contro, l'innovativa scelta della necessità della riunione di tutti i giudizi in base ai principi del litisconsorzio necessario, onde salvaguardare il “valore” dell'uniformità degli esiti dei processi (anche ai fini dell'equa ripartizione del complessivo carico fiscale nel rispetto dei principi costituzionali di parità delle posizioni soggettive omogenee e di capacità contributiva: artt. 3 e 53 Cost.).

In tal modo, dal momento che tutti i partecipanti all'atto sono debitori, in ragione della specifica normativa di settore, dell'intera imposta di registro (art. 57, 26 aprile 1986, n. 131), il richiamato orientamento giurisprudenziale ha il merito di determinare un trattamento unitario in termini di imposta dovuta, mentre gli esiti differenziati dei vari giudizi avrebbero provocato gravi disarmonie nel riparto dell'imposta dovuta all'interno dei numerosi condividenti.

Peraltro, dal momento che l'oggetto dei molteplici giudizi è costituito da un “valore unico” sia pure automaticamente ripartito tra le varie parti stipulanti, le problematiche sottese, vuoi d'ordine sistematico che relative a esigenze operative, in particolare sul piano della gestione dei processi, risultano conformi alla vicenda della tassazione dei redditi in base al principio della trasparenza (alla quale, dunque, si rinvia). E anche nella illustrata fattispecie, si reputa, l'amministrazione finanziaria consegue l'uniformità (che risulta il valore di riferimento) dell'esito dei giudizi sul piano, comunque, solo squisitamente processuale, giacché nulla vieta, anche in tal caso, una disciplina del rapporto differenziata all'interno dei condividenti conseguita in sede procedimentale per il tramite dell'istituto dell'accertamento con adesione (e, a questo punto, non è da escludere, in astratto, un risultato parimenti diversificato in virtù dell'applicazione dell'omologo istituto della conciliazione giudiziale).

In virtù di tale specifica esperienza giurisprudenziale, risultano, però, alquanto implementate le ipotesi fattuali di litisconsorzio necessario impegnando, anche per tal verso, i giudici nell'accertamento della sussistenza della

fattispecie-presupposto (unitarietà dell'oggetto della pretesa per effetto della specifica tipologia dell'attività impositiva esercitata), ai fini della conseguente attività in sede istruttoria necessariamente volta alla riunione dei giudizi allo scopo di scongiurare l'esiziale esito della nullità di tutti i processi in corso e la conseguente rimessione al giudice di primo grado per primo adito e così riprendere, *ex novo*, come se nulla fosse avvenuto (se non un palese spreco di risorse amministrative e di attività processuali), l'iter giurisdizionale interrotto.

B.4) L'imposizione c.d. per trasparenza²².

Per effetto del principio di trasparenza sancito dall'art. 5 del DPR n. 917/1986 (per le società di capitali ed in via opzionale dagli artt. 115 e 116 del Tuir), il reddito prodotto dalle società di persone e dai soggetti ad esse equiparati è imputato ai soci, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili.

Ricorre, pertanto, un'ipotesi di alterità tra soggetto che realizza la materia imponibile e colui al quale questa viene imputata ai fini della liquidazione del debito di imposta (tra chi produce il reddito e chi subisce la tassazione).

Dal punto di vista procedimentale, a tale principio fa da contraltare quello dell'accertamento unitario (ex art. 40, co. 2, DPR 600/1973) secondo cui alle rettifiche delle dichiarazioni presentate dalle società ed associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalla società e ai fini Irpef o Ires dovute dai singoli soci o associati.

La norma sostanziale crea pertanto un rapporto di dipendenza e consequenzialità tra redditi della società e redditi dei soci, che dal punto di vista procedimentale è stato in prima battuta interpretato (cfr. in particolare Circ. 30/04/1977, prot. 7/1946) in termini di automatica efficacia dell'accertamento notificato alla società nei confronti dei soci²³.

A sostegno della necessaria omogeneità del contenuto degli avvisi di accertamento, è stata altresì invocata la disposizione contenuta nell'art. 4, comma 2, D.Lgs. n. 218/1997, in tema di accertamento con adesione, la quale prescrive la contemporanea convocazione di tutti i protagonisti del rapporto, in

(22) Il lettore che intendesse approfondire il tema, può consultare S. MUSCARA', "*L'eterogenea vicenda del litisconsorzio necessario: urgenze organizzative delle Commissioni tributarie e primi "ravvedimenti operosi" della Cassazione ai fini della decongestione dello scaturente contenzioso*", in Riv. dir. trib., 2011, I, 3 ss.

(23) Gli avvisi di accertamento ai singoli soci avrebbero, pertanto, una mera natura liquidatoria salvo esprimere ulteriori pretese che non riguardino strettamente il reddito di partecipazione del socio. Secondo tale impostazione varrebbe pertanto anche in ambito procedimentale il perfetto e completo ribaltamento "reddito società - reddito soci" sancito dalla norma sostanziale.

vista della contestuale celebrazione del procedimento²⁴ di accertamento con adesione.

Peraltro, la normativa consente, come si ricordava in premessa, esiti diversificati del procedimento conciliativo, nel senso che è consentito solo ad alcuni (e, quindi, non necessariamente a tutti) stipulare accordi con l'amministrazione finanziaria (coerenti nel contenuto rispetto alla determinazione del reddito della società), mentre i dissenzienti potrebbero coltivare, se del caso, autonomi ricorsi avverso gli accertamenti in un quadro di autonomia sostanziale delle posizioni giuridiche dei vari protagonisti dalla vicenda²⁵.

Nel quadro delle complessive valutazioni giuridiche della complessa vicenda, certamente significativo è il fatto che all'ufficio non incombe l'obbligo di notificare ai soci l'accertamento dei redditi della società ma possa procedere in ogni caso (anche contestualmente) a contestare la quota di maggior reddito direttamente (e personalmente) al socio. Siffatta normativa ha alimentato difficoltà ricostruttive di non poco momento, rimanendo incerti, in particolare, gli effetti dell'accertamento sociale sul socio e i poteri di impugnazione di quest'ultimo, specie allorché l'ufficio non abbia proceduto alla notifica dell'accertamento sociale.

A fronte dei consistenti dubbi interpretativi (anche di natura costituzionale) ed applicativi che un simile modello accertativo ha a suo tempo suscitato in termini di limiti e preclusioni al diritto di difesa dei soci (art. 24 Cost.), lo stesso Ministero delle Finanze ha richiesto apposito parere al Consiglio di Stato (Sez. III consultiva, 17/01/1984, n. 68).

Investito della questione, tale organo ha affermato quanto segue:

(24) Ad ulteriore supporto è stata altresì richiamato il capoverso del comma 2 dell'art. 4, a mente del quale: "Nei confronti dei soggetti (soci o società, *nda*) che non aderiscono alla definizione o che, benché ritualmente convocati secondo le precedenti modalità, non hanno partecipato al contraddittorio, gli uffici competenti procedono all'accertamento sulla base della stessa". In argomento, P. Russo, *Profili procedurali e processuali della trasparenza fiscale*, in Atti del convegno su *La trasparenza fiscale*, celebrato a Torino il 16 maggio 2008, a cura dell'A.N.T.I.; contra, A. Carinci, *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci*, in *Rass. trib.*, 2006, 185, evidenziando come la norma consenta, in realtà, esiti parziali dell'accordo con singoli partecipanti al procedimento. Sul tema vd. F.V. Albertini, *Il processo con pluralità di parti*, in *Il processo tributario*, a cura di F. Tesaurò, Torino, 1998, 261 ss.; F. Randazzo, *L'accertamento con adesione dei redditi prodotti in forma associata*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1161 ss.

(25) Discende, per l'appunto, dal contenuto del citato art. 4, comma 2, laddove, in particolare, si allude ai "soggetti che non aderiscono alla definizione" (mentre altri soci hanno aderito) nei cui confronti l'accertamento avrà il contenuto (migliorativo, in genere) definito con la società o con i soci che hanno aderito.

a) l'amministrazione è vincolata a ribaltare le conclusioni raggiunte in seno all'accertamento notificato ai soci senza che residui alcun potere discrezionale;

b) l'interesse processuale all'impugnazione da parte del socio, sia esso in via autonoma ovvero in via di intervento, nel processo intentato da altri (società o altri soci), è immediato ed attuale;

c) l'impugnazione (o l'intervento) nel processo avente ad oggetto l'accertamento unitario comporta l'opponibilità della sentenza nei confronti del socio impugnante o interveniente: il socio in questo caso non avrà possibilità di contestare i vizi dell'atto di accertamento unitario nella fase successiva di impugnazione dell'accertamento individuale;

d) nell'ipotesi che il socio non prenda parte al giudizio sull'accertamento unitario (si tratta del solo caso di omessa notifica di quest'ultimo), la relativa sentenza non sarà a questi opponibile in virtù del limite soggettivo del giudicato sancito dall'art. 2909 c.c.; tuttavia, al contrario che nel caso sub c), il socio potrà contestare la pretesa dell'amministrazione finanziaria nel giudizio instaurato avverso l'avviso di accertamento personale.

Il Consiglio di Stato mira a conseguire, con tali assunti, un momento di sintesi tra le diverse esigenze: assicurare piena e completa tutela giudiziaria ai soci e garantire, al contempo, l'omogeneità delle decisioni²⁶.

Siffatta impostazione è contrastata da coloro che affermano la naturale diversità dell'oggetto dei giudizi (il reddito della società rilevante ai fini Ilor/Irap/Iva e il reddito complessivo dei soci rilevante ai fini Irpef/Ires), dalla quale consegue, dal punto di vista processuale, proprio quel difetto di legittimazione attiva dei soci propugnata dal Consiglio di Stato.

Aderire a quest'ultima impostazione significa, però, ammettere una piena autonomia dei giudizi con la possibilità di pervenire a decisioni tra loro contrastanti²⁷.

L'uniformità dei giudicati (cui si aggiungerebbe, ma solo in teoria, il

(26) In altri termini l'obiettivo che si è proposto l'organo consultivo è una sorta di legittimazione attiva del socio nel giudizio avente ad oggetto l'accertamento unitario, ma affermando, giova sottolineare, la conseguenza, generalmente contrastata, in quel momento, dell'impossibilità di contestare il reddito oggetto dell'accertamento singolo nel caso della omessa impugnazione dell'accertamento unitario ritualmente notificatogli.

(27) Considerate perfettamente compatibili in iure, in quanto si tratterebbe di mera pregiudizialità logica e non giuridica (così C. Glendi, *Le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in GT - Riv. giur. trib., 2008, 933; M. Basilavecchia, *Il principio di trasparenza nell'accertamento unitario e nei giudizi autonomi*, in Corr. trib.,

principio di economia dei processi), assurgendo a “bene” da tutelare, ha comportato un notevole sforzo della giurisprudenza e di parte della dottrina al fine di individuarne gli strumenti atti a realizzarla.

Oltre alla accennata legittimazione attiva dei soci (cfr. parere Consiglio di Stato 68/1984) si è dibattuto sulla possibilità che possa configurarsi nelle controversie riguardanti società e soci²⁸ la sospensione ex art. 295 cpc dei giudizi dei soci, nonché il litisconsorzio necessario e non facoltativo²⁹.

B.4.1) Evoluzione della vicenda in termini di litisconsorzio necessario.

La recente giurisprudenza di legittimità³⁰ ha risolto la questione affermando in maniera perentoria ricorrere nella fattispecie in esame un’ipotesi di litisconsorzio necessario e originario tra tutti i soggetti destinatari, effettivi o

2001, 1168; contra, V. Ficari, *Il litisconsorzio necessario tra novità giurisprudenziali e fattispecie tributarie*, in *Giustizia trib.*, 2009, 143).

(28) Alla quale si oppone il contenuto letterale della norma che sicuramente non contempla la fattispecie de qua. Giova considerare, inoltre, che il giudicato intervenuto tra società e amministrazione finanziaria non potrebbe, di per sé, essere opposto ad un terzo estraneo al giudizio ancorché socio della società.

(29) In giurisprudenza, invero, si è anche affermata la possibilità della motivazione *per relationem* purché la sentenza abbia valore di giudicato tra le parti o riproduca la motivazione di riferimento: così, Cass., sez. trib., 4 giugno 2008, n. 14814 e n. 14816; in argomento, vd. M. Nussi, *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 771 ss.; A. Carinci, *L'accertamento nel regime di trasparenza delle società: responsabilità, garanzie e tutele per la società e per i soci*, cit., 184.

(30) In particolare, dapprima, Cass., SS.UU., Pres. Carbone, Rel. Merone, 4 giugno 2008, n. 14815, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 758, ed ivi M. Nussi *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, la quale disegna un articolato e raffinato assetto ricostruttivo dell’intera materia, seguita da numerose altre tra le quali, Cass., sez. trib., 18 maggio 2009, n. 11466 in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 972, ed ivi V. Ficari, *Società tra professionisti, accertamento e litisconsorzio necessario*; Cass., sez. trib., 17 febbraio 2010, n. 3703. Ulteriori commenti alla sentenza da parte di L. Baccaglioni, *Si allargano i confini del litisconsorzio necessario nel processo tributario. L’unitarietà dell’accertamento nelle dichiarazioni dei redditi ai fini Ilor e Irpef è imposta anche sul piano processuale*, in *Corr. giur.*, 2008, 1701; G. Ragucci, *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giur. it.*, 2008, 10; G. Zanetti, *L’unicità dell’accertamento e del reddito (e del rapporto tributario sostanziale) nelle società di persone*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 1, 44; G. Scanu, *Accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata: il litisconsorzio è davvero necessario?*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 757 ss; D. Coppa, *Accertamento dei redditi prodotti in forma associata e litisconsorzio necessario*, in *Rass. trib.*, 2008, 982 ss; M. Basilavecchia, *L’accertamento unitario trova un assetto stabile*, in *Corr. trib.*, 2008, 758 ss.

virtuali, della funzione impositiva.

A tale conclusione la pronuncia perviene attraverso il seguente iter logico-ricostruttivo:

a) allorché non si controverta solo sulla qualità di socio e/o sull'ammontare delle quote di partecipazione, nei processi che riguardino rispettivamente l'accertamento unico della società e quello personale dei soci "i fatti in contestazione sono sostanzialmente gli stessi" per cui esiste un vincolo di pregiudizialità e/o continenza³¹;

b) sul piano sostanziale accertamento del reddito sociale ed accertamento del reddito del socio sono due facce della stessa medaglia e la tutela dei soci a fronte della pretesa erariale deve potersi liberamente esplicare onde interloquire, se del caso, sulla determinazione del reddito della società.

Viene, conseguentemente, messo in risalto l'aspetto dell'unicità dell'attività accertativa svolta nei confronti della società e dei soci e si rileva che ove unica è la materia imponibile, unico deve essere il contenuto dell'accertamento³² (pro quota, s'intende, per i soci);

c) sul piano processuale si deve concludere per l'applicazione dell'istituto del litisconsorzio necessario in quanto l'oggetto del ricorso - inteso quale petitum e causa petendi - riguarda inscindibilmente più soggetti (società e soci). L'inscindibilità può ritenersi sussistente allorché gli elementi della fattispecie costitutiva dell'obbligazione (il maggior reddito) sono comuni ad una pluralità di soggetti e posti a fondamento dell'impugnazione proposta da uno dei soggetti obbligati.

In tal modo tutti i protagonisti della vicenda sono inevitabilmente coinvolti, sebbene con intensità diversa, allo scopo di realizzare l'integrale contraddittorio nel processo ad oggetto inscindibile che riguardi più parti (pena, in difetto, la nullità dei giudizi *inutiliter* celebrati; per altro verso, nell'ipotesi di inadempimento all'ordine del giudice di integrazione del contraddittorio si estinguerebbe, addirittura, l'intero processo con l'effetto di rendere definitivi, a danno del contribuente, i provvedimenti impositivi impugnati). In particolare:

(31) Si afferma correttamente che la controversia riguardante i soci implica l'accertamento del reddito sociale, anche in mancanza di un giudizio parallelo sulla causa pregiudiziale.

(32) La forte enfasi, espressa dalla sentenza n. 14815/08, sul principio di unitarietà del procedimento impositivo contenuto nell'art. 40 600/73 (probabilmente strumentale all'affermazione dell'applicabilità dell'istituto del litisconsorzio necessario al caso in esame), non esclude, però, possibili diverse definizioni, in sede di accertamento con adesione, delle posizioni di società e soci.

a) amministrazione finanziaria: ha interesse, s'intende, a notificare ritualmente (e verificarne con prontezza il buon esito, nel dubbio sarebbe bene procedere alla rinnovazione della notifica onde scongiurare l'avveramento di decadenze) gli avvisi di accertamento vuoi alla società vuoi ai soci (l'eventuale omessa o irrituale notifica ad alcuni soci degli accertamenti relativi alle imposte personali ne impedirebbero la riscossione atteso che a tal fine non si può prescindere, in ogni caso, dalla notifica del titolo sostanziale); l'aver conseguito un giudicato da parte dell'amministrazione finanziaria in ordine alle imposte dovute dalla società (IVA-IRAP) consente di riscuoterle (ma solo in via sussidiaria) anche nei confronti dei soci in quanto obbligati - non tanto fiscalmente quanto civilisticamente - a soddisfare i debiti della società. Se l'amministrazione finanziaria ha notificato solo ad alcuni e se ne rende conto allorquando sia di già decaduta dall'esercizio del potere impositivo nei confronti degli altri soci, sarà esposta alla relativa eccezione con conseguente perdita dell'imposta nei confronti di tali soci.

La necessaria riunione dei vari processi, oltre alla eventuale chiamata in giudizio di tutte le parti che per un qualsiasi motivo non avessero attivato il contenzioso, espone l'amministrazione finanziaria a subire il giudicato favorevole foss'anche di un solo socio (del quale si avvantaggerebbero tutti gli altri). In tal senso si può ritenere che l'attuale orientamento giurisprudenziale risulti particolarmente favorevole alla compagine sociale atteso che è sufficiente che l'amministrazione finanziaria sia soccombente rispetto alle difese di un solo socio che si sia ben difeso nel merito per trasmettersi a favore di tutti gli altri (ancorché si fossero mal difesi); nel precedente contesto l'amministrazione finanziaria sarebbe risultata soccombente solo relativamente a quella controversia e sarebbe stata vincitrice di tutte le altre³³.

b) Società: notifica al legale rappresentante e ai soci (ma la Cassazione rileva che per questi ultimi non è obbligatoria sebbene rientri negli interessi dell'erario dal momento che non può definirsi il reddito da partecipazione finché non si determina, anche nei confronti dei soci, quello pregiudiziale della

(33) Sul punto, M. Basilavecchia, *L'accertamento unitario trova un assetto stabile*, cit., 2275, ritiene, invece, che ciascun ricorso rimanga autonomo; in tal modo risultano rispettate le regole formali della riunione dei processi (ove ciascun ricorso conserva la propria autonomia) anche se nella fattispecie dovrebbe prevalere, reputo, l'inscindibilità dell'oggetto del giudizio, nel senso che la riunione è funzionale, nel disegno ricostruttivo della Corte, all'uniformità dell'esito della *res iudicanda* comune a tutti i protagonisti del rapporto (società - soci). Per altro verso, diversamente, si svilupperebbe un processo d'appello unitario ma basato su ricorsi contrastanti nei contenuti e con posizioni delle parti in causa inevitabilmente disomogenee.

società).

c) Soci: possibile pendenza di più giudizi (uno relativo all'impugnazione degli avvisi dei redditi della società - ove notificati - uno dei redditi personali e uno, eventualmente, contestato all'autore materiale delle violazioni) che vanno comunque tutti riuniti al primo ricorso (in assoluto) incardinato da uno dei soci o dalla società; se il socio propone ricorso rilevando vizi formali o la decadenza dell'amministrazione finanziaria, non v'è necessità della riunione di tale giudizio, ma rimane la necessità della chiamata in causa del socio presso il giudice per primo adito. Si procede alla chiamata in causa se il contribuente fa valere al contempo vizi formali e di merito (sicché, eventualmente, il giudice competente solo perché adito per primo deciderà anche sulla decadenza e/o sui vizi formali nei quali si incorsa l'Agenzia che ha confezionato il provvedimento).

d) Giudice tributario: il Collegio, onde scongiurare l'esercizio di attività processualmente viziata, destinata inevitabilmente alla declaratoria di nullità del processo celebrato a contraddittorio non integro, deve accertare la composizione della società al fine di disporre, alla bisogna, la completa integrazione del contraddittorio o mediante riunione dei ricorsi ovvero chiamata in causa dei soci (attesa, a volte, la complessità dell'operazione, allo scopo di anticiparne gli effetti e di accelerare la celebrazione di tale tipo di processi inevitabilmente assai laboriosi, sarebbe operativamente preferibile esperire preventivamente, magari in sede di esame preliminare del ricorso, l'attività pre-istruttoria utile alla bisogna: si potrebbe, ad esempio, rintracciare telematicamente il ricorso proposto per primo - specie allorché pendente presso commissione diversa - o ordinare alle parti il deposito di documenti idonei a tracciare la composizione della compagine sociale, quali dichiarazione dei redditi della società relativamente al periodo d'imposta in discussione ovvero la certificazione relativa all'anagrafe storica della società presso la Camera di Commercio, ecc...).

Al riguardo non appare idoneo ordinare al buio l'integrazione del contraddittorio bensì nominativamente (possedendo la visione delle varie posizioni processuali singole, incardinate o meno). Sarà all'uopo necessario un coordinamento anche tra Commissioni diverse allorquando (e non accade raramente) i soci risiedano in Province diverse. Altrimenti si corre il rischio che ciascuna Commissione adita proceda a (superflue) attività istruttorie, disponendo inutili riunioni di giudizi o chiamate in causa di soci che competono esclusivamente al giudice presso cui è stato incardinato il primo ricorso.

Orbene, poiché anche sotto il profilo illustrato e al fine di garantire un

contributo più fattivo ed aggiornato sulla pratica quale può garantire solo l'Agenzia delle entrate ove ha sede la società, sarebbe bene, magari in sede normativa, prescrivere che la competenza della Commissione si radichi secondo il consueto criterio piuttosto che quello, spesso fuorviante e foriero di non poche complicazioni, della Commissione presso cui è stato proposto il primo ricorso.

D'altra parte possono ricorrere situazioni processualmente diversificate atteso che le esigenze dell'integrazione tra società e soci sconta diverse opzioni istruttorie da parte del giudice a seconda della concreta attività effettuata dall'amministrazione finanziaria o dei comportamenti processuali della società e dei soci:

1) entrambi sono ritualmente attinti dalla notifica dei rispettivi avvisi di accertamento e tutti propongono ricorso: si procederà alla riunione dei ricorsi ex art. 29, D.Lgs. n. 546/92 allorché pendano dinanzi alla stessa Commissione o alla stessa sezione ovvero ex art. 39 c.p.c. mediante ordine del giudice preventivamente adito allorché i ricorsi pendano presso Commissioni diverse;

2) notifica degli avvisi di accertamento effettuata alla società e ai soci ma solo alcuni procedono ad impugnare (è sufficiente che uno soltanto proponga ricorso): si deve procedere, in tal caso, alla chiamata in giudizio dei soci che non hanno proposto ricorso e gli stessi beneficeranno degli effetti della sentenza favorevole (ancorché ottenuta soltanto da un ricorrente); se sfavorevole, del resto, la sentenza non potrà ulteriormente pregiudicare la loro posizione giuridica (in quanto non hanno a suo tempo proposto ricorso).

Sul piano dei motivi proponibili dai soci che non hanno proposto tempestivamente ricorso, gli stessi incappano nella preclusione dettata dal sesto comma dell'art. 14 secondo il quale non possono far valere motivi diversi da quelli proposti dai ricorrenti in terminis;

3) anche i soci ai quali non sia stato notificato l'accertamento dovranno essere destinatari della chiamata in causa onde acquisire un giudicato sull'ammontare dei redditi della società in tal modo non più contestabile; peraltro, l'imposta personale sarà dovuta solo in dipendenza della notifica del relativo accertamento nel qual caso il socio potrà opporre solo motivi personali (vizi propri dell'atto, eventualmente rinnovabile in costanza di potere, ovvero eccepire la decadenza a ragione della notifica del provvedimento impositivo oltre i termini previsti dalla legge).

Dal momento che agli stessi non è stato ritualmente notificato l'avviso di accertamento, potranno far valere tutti i motivi (anche nuovi rispetto a quelli proposti dai ricorrenti) senza preclusione alcuna.

Sussiste, peraltro, l'interesse del socio a conseguire una sentenza di merito favorevole della quale avvantaggiarsi (il che potrebbe avvenire, però, anche se non fosse parte del giudizio). E al riguardo risulta inaccettabile la distinzione operata dalla Corte nel senso che il giudicato favorevole si estenda al socio solo se lo stesso non abbia assolto l'imposta³⁴, profilo di per sé giuridicamente ininfluenza - ché il pagamento non equivale a riconoscimento del debito - ma risulta solo volto ad evitare ulteriori pregiudizi derivanti dall'esecuzione forzata; in ogni caso, la vicenda deve essere correttamente letta alla luce dei principi costituzionali di capacità contributiva e di equa ripartizione del carico fiscale quali propugna, peraltro, la stessa Corte. L'ingiustificata discriminante innesca, poi, una inaccettabile lotta contro il tempo che premia, come troppo spesso accade, i contribuenti più riottosi³⁵.

In ogni caso, la posizione giuridica del socio sul quale incide in negativo un avviso divenuto definitivo ma che vanta una sentenza favorevole di merito in ordine ai redditi della società, ottenuta da altro socio (o dalla stessa società), deve essere presa in considerazione anche alla luce della normativa che regola l'istituto dell'autotutela, profilandosi il caso quale ipotesi di autotutela obbligatoria da parte dell'amministrazione finanziaria³⁶ e considerando, inoltre, che la normativa de qua consente, addirittura, la proposizione dell'istanza anche a fronte di giudicato (sfavorevole) in base a motivi non fatti valere nel processo³⁷, a dimostrazione che le esigenze di giustizia sostanziale prevalgono, nei limiti dettati dalla normativa di riferimento, sui profili formali

(34) E non si comprende, in tale logica, se l'effetto preclusivo riguardi solo l'ipotesi di pagamento effettuato anteriormente all'instaurazione dello stesso giudizio ove si contesta la pretesa o anche quando si corrisponda il dovuto nel corso del processo.

(35) Si verrebbe a creare, in tal modo, un ingiustificato e, per certi versi paradossale, braccio di ferro tra l'Agente della riscossione che attiva immantinentemente la procedura esecutiva e il coobbligato costretto a resistere a tutti i costi onde garantirsi l'azione di rivalsa.

(36) Anche alla luce del restrittivo assunto, peraltro non condiviso (vd. S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, cit., 49 ss.; Id., *La Cassazione chiude (apparentemente) le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela*, in *Boll. trib.*, 2009, 501), secondo il quale il presupposto dell'esercizio del potere di autotutela sarebbe rappresentato dall'accadimento di eventi sopravvenuti incidenti estintivamente sull'originaria obbligazione a suo tempo costituita dal provvedimento impositivo divenuto definitivo (Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776, cit.), la sentenza di merito favorevole passata in cosa giudicata possiederebbe sicuramente tale requisito.

(37) "Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria" (art. 2, comma 2, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37).

di provvedimenti definitivi, costitutivi del debito, sconfessati, però, da contrarie evenienze sostanziali.

In definitiva, si contrappongono, in sede di riesame da parte dell'amministrazione finanziaria, un provvedimento semplicemente definitivo con una sentenza di merito passata in cosa giudicata, con naturale prevalenza del *dictum* del giudice rispetto alla mera versione amministrativa della fattispecie impositiva³⁸.

Infine, sul presupposto che il vizio di mancata integrazione del contraddittorio non travolge in ogni caso gli effetti delle sentenze parziali (vale a dire riferite a singole posizioni) che siano comunque passate in cosa giudicata³⁹, i supremi giudici si sono occupati della valenza dei predetti giudicati nei confronti dei soci (o della società) pretermessi. La soluzione che ne è scaturita riflette una sorta di principio di pregiudizialità secondo l'esito della lite:

- gli effetti della sentenza di annullamento (parziale o totale) passata in cosa giudicata favorevole alla società o ai singoli soci (purché si basi su motivazioni di merito) si estendono a tutti i soci ancorché non intervenuti in giudizio esclusi quelli per i quali è intervenuta sentenza passata in cosa giudicata di segno contrario;

- gli effetti del giudicato di conferma dell'atto dell'amministrazione finanziaria possono essere opposti solo ai soggetti che hanno partecipato al relativo processo. Fermo restando che una pronuncia favorevole all'amministrazione finanziaria ancorché abbia efficacia non vincolante nei confronti dei soggetti non intervenuti, potrà essere oggetto di autonoma valutazione nell'ambito dei giudizi che coinvolgono questi ultimi⁴⁰.

Come è facile arguire, l'originale orientamento della Corte Suprema prospetta una serie di verifiche e, alla bisogna, di adempimenti istruttori che

(38) Sul punto, *amplius*, S. Muscarà, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in Riv. dir. trib., 2005, I, 71 e ss.

(39) La sentenza comunemente definita come *inutiliter data*, non è, in realtà, inesistente (e perciò non suscettibile di passare in cosa giudicata), ma affetta da vizi talmente gravi da poter essere eccepiti o rilevati d'ufficio in ogni stato e grado del processo (cfr. R. Lupi, *Rettifiche del reddito delle società di persone ed unitarietà del giudizio*, in Dialoghi dir. trib., 2008, 40; M. Basilavecchia, *Effettività e relatività del giudizio unitario*, cit., 43; C. Consolo, *Per una nuova figura di litisconsorzio necessario nel processo tributario. Il giusto riparto tra coobbligati solidali torna (per altra via) al centro del sistema "ricostruito" dalle sezioni unite*, in Giustizia trib., 2007, 424 ss.).

(40) Giova, peraltro, segnalare l'opposta conclusione raggiunta dalla Corte nell'ipotesi di giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria formatosi nel giudizio promosso da tutti i soci (avverso gli avvisi di accertamento loro notificati ai fini Irpef), senza la partecipazione della società. Sul piano processuale, la facoltà offerta all'amministrazione finanziaria di opporre simile giudicato alla società

rendono a dir poco complessa e farraginoso la gestione dei processi in subiecta materia.

B.5) La diversa soluzione adottata in tema di obbligazioni solidali.

La Corte Suprema ha precisato ripetutamente che l'unitarietà dell'oggetto dell'imposizione e, corrispondentemente sul versante processuale, l'applicazione dell'istituto del litisconsorzio necessario di tutte le liti effettive o potenziali riguardanti i protagonisti di siffatti rapporti, non coinvolge di per sé anche la fattispecie delle obbligazioni solidali⁴¹ (paritetiche o dipendenti) quale si registra, ad esempio, in relazione all'imposta di registro dovuta da tutti i partecipanti all'atto (di regola alienanti ed acquirenti di beni immobili).

In tal caso, le posizioni vuoi sostanziali vuoi processuali potrebbero rimanere distinte (e, dunque, dare luogo a esiti disomogenei della stessa vicenda) in nome della teoria dei fasci autonomi delle obbligazioni nascenti dall'atto, imputabili a ciascuno dei condebitori d'imposta; il giudice, pertanto, non dovrà procedere all'accertamento della sussistenza dell'integrità del contraddittorio siccome necessariamente coinvolgente tutte le parti che hanno partecipato all'atto (potrà ricorrere, semmai, la figura del litisconsorzio volontario ex art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 546/92); i processi, quindi, potranno procedere separatamente con il concreto rischio, però, che diano luogo a esiti disomogenei a fronte dell'unicità dell'oggetto dell'imposizione (valore venale in comune commercio del bene compravenduto).

Tale discriminazione risulta discutibile, atteso che penalizza ingiustamente la parte che (civilisticamente) non è debitrice dell'imposta ma che può essere indifferentemente aggredita dall'erario senza neanche poter invocare il *beneficium excussionis* del patrimonio dell'altra parte⁴².

Il risultato è singolare: nell'ipotesi che il venditore, obbligato solidale impugni l'accertamento di maggior valore, presta il fianco (se non ha l'accortezza di richiedere, e sempreché l'ottenga, la riunione dei processi) all'evenienza di subire un giudicato sfavorevole che non gli consente di agire in via di regresso nei confronti dell'acquirente, effettivo debitore (in via civilistica)

estranea al giudizio, deriva dalla constatazione che nelle società di persone, l'unificazione della collettività dei soci assieme all'autonomia patrimoniale dei beni sociali non valgono, a parere dei Supremi Giudici, a creare un "*ens tertium*" distinto dalla pluralità dei soci.

(41) La distinzione è di già adombrata in Cass., SS.UU., 18 gennaio 2007, n. 1052, cit.; più nettamente, in Cass., sez. trib., 16 febbraio 2010, n. 3547. Approfondimenti sistematici, al riguardo, esprime E. Altieri, *Accertamento nei confronti di società di persone e soci nel processo tributario. Litisconsorzio necessario?*, in *Il fisco*, 2003, 643 ss.

(42) In argomento, vd. Cass., sez. trib., 16 luglio 2010, n. 16743.

dell'imposta se costui, per avventura (ma non si tratta, sfortunatamente, di ipotesi rara), abbia conseguito a sua volta un giudicato favorevole.

D'altra parte se l'obbligato solidale paritario rimane inerte, nella prospettiva dell'esercizio dell'azione di regresso, subirà immediatamente l'aggressione dell'erario, con inevitabile pregiudizio, in ogni caso, del proprio patrimonio.

Anche in tali frangenti l'istituto del litisconsorzio, una volta che se ne ammetta una più ampia applicazione, gioverebbe alla bisogna.

Peraltro i presupposti della sua applicabilità in ambito processuale sono facilmente riscontrabili nella vicenda che ne occupa.

Così ricorrono: a) l'unitarietà dell'atto impositivo (avviso di accertamento di maggior valore del bene compravenduto) con la conseguenza che i ricorsi proposti dalle parti stipulanti (venditore e compratore) concernono l'identica materia imponibile e coinvolgono una pluralità di soggetti⁴³; b) l'eventuale disarmonia dei giudicati provoca una violazione dei principi costituzionali in tema di eguaglianza e di capacità contributiva (artt. 3 e 53 Cost.)⁴⁴, valori che la Corte Suprema ha ritenuto primari e conseguibili, per l'appunto, mediante l'applicazione dell'istituto del litisconsorzio necessario⁴⁵.

Com'è noto, nell'ipotesi di provvedimento divenuto definitivo, le parti solidalmente coobbligate (ad es. i venditori) potranno, nell'ipotesi di giudicato di merito favorevole all'obbligato solidale, avvalersene in base all'art. 1306 c.c.

Anche in tal caso, anzi a maggior ragione, risulta inaccettabile la tesi secondo la quale il coobbligato solidale nei cui confronti l'accertamento sia divenuto definitivo (per omessa impugnazione ovvero per effetto della proposizione di ricorso inammissibile) si possa avvalere del giudicato favorevole solo se non abbia nel frattempo assolto l'imposta.

E possono essere richiamate, quindi, le considerazioni già espresse

(43) L'accertamento, di tal fatta, "presenta elementi comuni ad una pluralità di soggetti" come recita la Corte Suprema (sentenze n. 1052/07 e n. 14815/08).

(44) In particolare allorché l'obbligato solidale sia costretto ad assolvere l'imposta della quale non sia debitore (civilistico) per effetto di giudicato tributario favorevole all'effettivo obbligato.

(45) Il processo tributario è volto "ad introdurre una valutazione giudiziale (della legittimità) dell'atto impugnato, intesa a realizzare, in armonia con i principi costituzionali enunciati dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, una giusta imposizione, che rappresenta un interesse dell'ordinamento, ancor prima che un interesse personale del contribuente" (Cass., SS.UU., 18 gennaio 2007, n. 1052, cit., punto 4 della motivazione).

supra⁴⁶.

B.6) Recente indirizzo giurisprudenziale della Corte in ordine alla necessità dell'annullamento con rinvio dei processi formalmente non in linea con le regole del litisconsorzio necessario.

La logica giuridica espressa dalla Corte Suprema allorché ha imposto le regole del litisconsorzio necessario ed originario alle controversie riguardanti il rapporto società-soci, ha portato inevitabilmente alla conseguenza della declaratoria di nullità delle sentenze che non avessero rispettato la “contestualità” *ab origine* del processo fra tutti i protagonisti del rapporto.

Tale “valore” si affiancava, probabilmente, anzi, si sovrapponeva, a quello, sicuramente più pregnante e significativo, dell’omogeneità dell’esito dei giudizi.

In tal modo si sviluppava coerentemente il discorso da un punto di vista giuridico-formale ma si avviavano le premesse per una ulteriore prospettiva di farraginosità del sistema processuale tributario.

La consapevolezza dello spreco di attività amministrative e processuali siffattamente alimentato ha probabilmente consigliato, in presenza di determinate condizioni, un (apprezzabile) ripensamento.

In concreto, una volta constatati il coinvolgimento (sia pure in processi autonomi) di tutti i protagonisti del rapporto plurisoggettivo (società e soci), la proposizione di ricorsi basati sugli stessi motivi⁴⁷ e l’uniformità del contenuto delle sentenze emanate nei confronti delle parti (società-soci), la Cassazione ha trascurato, innovativamente, l’inosservanza delle regole formali del litisconsorzio necessario, vale a dire la celebrazione separata dei processi, procedendo alla riunione dei vari processi e ponendo in decisione la causa⁴⁸.

Tale *modus operandi* si fonda sull’affermazione che il giudice di legittimità, in ossequio al principio della ragionevole durata del processo (art. 111 Cost.)⁴⁹, deve procedere ad una riunione postuma dei separati ricorsi ed alla decisione degli stessi qualora la declaratoria di nullità dei pregressi gradi di giudizio si sostanzi in un inutile dispendio di attività processuali non giu-

(46) Al riguardo, vd. quanto osservato nel paragrafo precedente.

(47) La Corte osserva che i soci, oltre ai motivi del tutto personali, riproducevano fedelmente i motivi proposti dalla società nel proprio separato ricorso. Tale profilo, peraltro, non appare essenziale, essendo significativa, piuttosto, l’uniformità dei giudicati oltre che la partecipazione di tutti i protagonisti del rapporto.

(48) Cass., sez. trib., 18 febbraio 2010, n. 3830, confermata da Cass., sez. trib., 23 aprile 2010, n. 9760

(49) Principio garantito, a sua volta, dalla stessa “Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle Libertà Fondamentali”.

stificato dalla necessità di salvaguardare alcuno dei principi cui presidia l'istituto del litisconsorzio necessario.

C) Parti “necessarie” del processo relativamente agli atti dell’Agente della riscossione.

La esatta individuazione del legittimato passivo nelle impugnazioni aventi ad oggetto gli atti emanati dall’Agente della riscossione, non è tuttora priva di incertezze atteso che, con la impugnazione dei medesimi, è possibile rilevare vizi da imputare, a seconda dei casi, al solo Agente della riscossione, al solo ente impositore ovvero ad entrambi. Dal rapporto che si delinea tra motivi del ricorso e uffici che hanno formato il provvedimento impugnato dipende, dunque, la corretta identificazione del soggetto (o dei soggetti) nei cui confronti proporre il ricorso stesso⁵⁰.

In ordine a tale problematica costituisce profilo ricostruttivo pregiudiziale quello inerente la qualificazione istituzionale dell’Agente della riscossione: l'esteriorizzazione, nei confronti del debitore, del rapporto intercorrente tra l'ente che ha formato il ruolo (creditore della tassa, dell'imposta e/o del tributo oppure del contributo o dell'entrata patrimoniale) e l’Agente incaricato della riscossione del credito portato dal ruolo, va ricondotta alla figura giuridica dell'*adiectus solutionis causa* delineata dall'art. 1188, secondo il quale “ *il pagamento deve essere fatto ... omissis ... alla persona indicata dal creditore*”; l’Agente della riscossione, per l’appunto, è il soggetto esclusivo al quale il contribuente-debitore deve effettuare il pagamento della somma costituente l'oggetto dell'obbligazione da adempiere in quanto indicato dall'ente creditore quale incaricato di ricevere la prestazione tributaria.

L’originario orientamento⁵¹, fondato sulla esclusiva e letterale interpretazione dell’art. 10⁵², opera un radicale distinguo tra vizi e/o motivi di ricorso inerenti la debenza del tributo (cui consegue la legittimazione passiva

(50) È da notare, inoltre, che nel caso in cui si ritenga che la legittimazione passiva spetti congiuntamente sia all’Ente impositore sia all’Agente della riscossione, possono sorgere dubbi, in ordine alla esatta individuazione della Commissione Tributaria territorialmente competente, qualora tali soggetti abbiano sede in province diverse.

(51) Cass., sez. trib., 18 febbraio 2010, n. 3830, confermata da Cass., sez. trib., 23 aprile 2010, n. 9760

(52) Sebbene la legge delega (art. 10, L. 31/12/1991, n. 413) sia rimasta muta sul punto, il legislatore delegato ha ritenuto opportuno specificare quali siano i soggetti che, oltre al ricorrente, possono essere parti del processo tributario: pertanto, con l’art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992, ha disposto che: “*sono parti del processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l’ufficio del ministero delle finanze o l’ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l’atto impugnato*”. Si tratta di una previsione del tutto originale, rispetto alla previgente disciplina che limitava alla sola amministrazione finanziaria la parte a cui proporre il ricorso.

del solo ente impositore) e vizi propri dell'atto della riscossione impugnato (cui consegue, invece, la legittimazione passiva del solo Agente della riscossione). In tale contesto, altresì, la Corte nega recisamente che si renda applicabile l'istituto del litisconsorzio necessario tra tali soggetti⁵³. L'elemento comune a tutte le decisioni riconducibili a tale orientamento risiede, dunque, nell'affermazione della esclusiva legittimazione passiva dell'Agente della riscossione nei casi in cui vengano eccepiti vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo cui fa da contraltare la legittimazione passiva del solo ente impositore qualora i motivi di ricorso attengano alla debenza del tributo.

Fa da corollario, a tale impostazione, la possibilità del concessionario *“di eccepire validamente il difetto di legittimazione passiva”* ogni qualvolta l'Agente della riscossione sia chiamato in causa a motivo di errori ad egli non direttamente imputabili - per esempio, in relazione ad un vizio relativo alla preliminare attività accertativa⁵⁴ - con l'ulteriore risultato dell'inammissibilità

(53) *“In tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 10, D.Lgs. n. 546/92, in caso di impugnazione della cartella esattoriale, sussiste la legittimazione passiva del Concessionario del Servizio di riscossione dei tributi solo se l'impugnazione concerne vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo, mentre va esclusa qualora i motivi di ricorso attengano alla debenza del tributo (Cass. Sez. Trib., 6-5-2002, n. 6450). Il D.Lgs. n. 546/92, regolatore del nuovo processo tributario, attribuisce al Concessionario la qualità di parte. Tuttavia, la legittimazione passiva del Concessionario sussiste solo nei casi in cui oggetto della controversia sia l'impugnazione di atti allo stesso direttamente riferibili, nel senso che trattisi di errori imputabili al Concessionario, come la compilazione o intestazione della cartella di pagamento oppure la notifica della stessa. In caso contrario, il Concessionario chiamato in causa - per esempio, in relazione ad un vizio relativo alla preliminare attività accertativa - potrà eccepire validamente il difetto di legittimazione passiva, con ogni ovvia conseguenza in ordine alle spese processuali. In conclusione, non ricorreva un'ipotesi di cause inscindibili, per cui non si è verificata la dedotta nullità del giudizio di primo grado per mancata integrazione del contraddittorio, verificandosi la quale i giudici di secondo grado avrebbero dovuto rimettere le parti davanti ai giudici di primo grado. E, conseguentemente, su tale punto merita di essere confermata la decisione gravata, in quanto motivatamente ha confermato la tesi della inammissibilità del ricorso. “D'altronde, non doveva provvedersi d'ufficio alla integrazione del contraddittorio in primo grado, dal momento che il fondamentale thema decidendum era delineato e circoscritto dalla opposizione della parte ricorrente avverso l'avviso di pagamento non per vizi propri, ma per pretesi vizi degli atti presupposti, e dalla tesi difensiva, prospettata in via primaria dal comune, con precipuo riferimento alla natura giuridica dell'atto come comunicazione bonaria”, Cass., sez. trib., 12 luglio 2005, n. 14668; idem, Cass., sez. trib., 12 luglio 2005, n. 14669; “in tema di contenzioso tributario, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10 il ricorso avverso l'avviso di mora, qualora tale atto venga impugnato esclusivamente per vizi propri, deve essere proposto nei confronti del Concessionario per la riscossione dei tributi, senza che sia necessario integrare il contraddittorio, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14, nei confronti dell'ente impositore, sussiste, infatti, la legittimazione del concessionario del servizio di riscossione dei tributi se l'impugnazione concerne vizi propri di tale atto del procedimento esecutivo, mentre va esclusa qualora i motivi di ricorso attengano alla debenza del tributo”, punto quest'ultimo non*

del ricorso proposto esclusivamente nei confronti dell'ente impositore qualora la controversia abbia ad oggetto la esclusiva denuncia di vizi propri dell'atto che siano al concessionario unicamente ascrivibili⁵⁵ e viceversa⁵⁶.

Naturalmente, qualora venga impugnato un atto della riscossione di-

oggetto della presente controversia", Cass., sez. trib., 10 settembre 2007, n. 18972; "Il motivo di ricorso con cui viene censurata la sentenza impugnata per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto che litisconsorte necessario nel giudizio proposto in seguito ad impugnazione di una cartella di pagamento fosse il Concessionario benché il motivo di ricorso consistesse nella dedotta tardività nella formazione del ruolo è manifestamente fondato. Premesso, in fatto, che il ricorso introduttivo attiene alla tempestività dell'iscrizione a ruolo in quanto effettuata oltre il termine di cui al n. 602 del 1973, e che la formazione del ruolo compete all'ufficio finanziario e non al Concessionario (n. 43 del 1988, art. 63) mentre nessuna censura è stata proposta contro la cartella per vizi propri, è principio già affermato dalla Corte quello secondo cui "In tema di contenzioso tributario, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10, in caso di impugnazione di cartella esattoriale, la legittimazione passiva del concessionario del servizio di riscossione dei tributi sussiste se l'impugnazione concerne vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo, mentre va esclusa qualora i motivi di ricorso attengano alla debenza del tributo", Cass., sez. trib., 9 gennaio 2009, n. 220.

(54) In tal senso Cass., sez. trib., 12 luglio 2005, n. 14668.

(55) " L'art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992, nell'individuare le parti del processo tributario, pone, tra i soggetti che possono assumere la veste di resistente - in quanto autori dell'atto impugnato ovvero omissivi l'atto richiesto -, oltre agli uffici del Ministero e gli enti locali, i concessionari per il servizio di riscossione dei tributi. Tale previsione costituisce una novità rispetto alla precedente disciplina, che vedeva come controparte del contribuente esclusivamente l'Amministrazione finanziaria, e pone la questione dell'individuazione delle controversie nelle quali debba essere parte il concessionario, questione gravida di conseguenze, posto che, ove si individui una categoria di controversie aventi come unico legittimo contraddittore il concessionario, la mancata citazione in giudizio di quest'ultimo comporterebbe l'inammissibilità della domanda per mancata instaurazione del contraddittorio, venendo in tale caso in considerazione la *legittimatio ad causam* (che attiene alla regolare instaurazione del contraddittorio e il cui difetto è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado, col solo limite della formazione del giudicato interno sul punto) e non la titolarità attiva o passiva del rapporto dedotto (questione che attiene al merito e si risolve nell'accertamento di una situazione di fatto favorevole al rigetto o all'accoglimento della pretesa azionata). In proposito, dopo un iniziale orientamento della giurisprudenza delle Commissioni tributarie (che hanno affermato che il concessionario deve essere parte ogni volta che sia impugnato un atto da lui formato), la giurisprudenza anche di legittimità e la dottrina successive hanno affermato che il concessionario del servizio di riscossione è parte del processo tributario (non ogni volta che sia impugnato un atto da lui formato, ma solo) quando oggetto della controversia sia l'impugnazione di atti viziati da errori a lui direttamente imputabili, ossia solo nel caso di vizi propri della cartella di pagamento e dell'avviso di mora (vd., per tutte, Cass. n. 11667 del 2001, secondo la quale "il ricorso avverso l'avviso di mora, qualora tale atto venga impugnato esclusivamente per vizi propri, deve essere proposto nei confronti del concessionario per la riscossione dei tributi, senza che sia necessario integrare il contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nei confronti dell'ente impositore").

rettamente o cumulativamente ad uno degli atti ad esso presupposti (la cui emanazione è di competenza dell'ente impositore) in quanto non notificato, dovrà aversi riguardo ai motivi di ricorso per verificare l'intenzione del ricorrente di impugnare l'atto della riscossione solo per vizi propri (in particolare il mancato rispetto della necessaria sequenza procedimentale), per vizi inerenti la debenza del tributo ovvero cumulativamente per entrambi.

È agli illustrati orientamenti giurisprudenziali che sovente si richiamano i giudici di merito allorquando procedono alla chiamata in causa (provvedimento, peraltro, dissonante rispetto ai contenuti della stessa giurisprudenza citata) dell'ente impositore se il ricorrente abbia convenuto l'Agente della riscossione ma faccia valere motivi attinenti alla debenza dell'imposta, sul presupposto che rispetto a tali tipi di vizi debba interloquire esclusivamente l'Agenzia delle entrate. Siffatto agire processuale, non risulta, in realtà, conforme al dato legislativo atteso che la possibilità per l'Agente della riscossione di declinare, *sic et simpliciter*, la propria legittimazione passiva è esclusa dall'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999 a tenore del quale: *“il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza risponde delle conseguenze della lite”*.

Tanto premesso, al di là delle ipotesi di errore materiale, i casi in cui l'errore dell'atto contestato è direttamente ed esclusivamente ascrivibile al concessionario (con la conseguenza che solo nei suoi confronti andrà attivata la tutela giurisdizionale) sono estremamente ridotti. In proposito, sono state individuate alcune ipotesi - che potremmo definire di scuola -, tra le quali rientra quella dell'avviso di mora che, come ipotizzato nella specie, non sia stato preceduto da (rituale) notifica della cartella esattoriale.

Prima di emettere l'avviso di mora, infatti, il concessionario deve accertarsi dell'esistenza e ritualità della notifica della cartella: in mancanza, il suddetto avviso è illegittimo, almeno con riguardo alla richiesta di interessi e accessori secondo le norme del n. 602/1973, e deve essere impugnato davanti al giudice tributario, entro il termine decadenziale previsto, chiamando in causa esclusivamente il concessionario, al quale è direttamente ascrivibile il vizio dell'atto impugnato. E' vero che secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità in tali controversie l'ente impositore, pur non essendo parte necessaria nei giudizi promossi dal contribuente nei confronti del concessionario, può essere da quest'ultimo chiamato in giudizio se la lite non concerne esclusivamente la validità di atti esecutivi (vd., tra le altre, in obiter, SS.UU., n. 604 del 1999), tuttavia resta da ribadire nelle suddette controversie (aventi ad oggetto la denuncia di vizi propri dell'atto ed al concessionario unicamente ascrivibili) non è configurabile un rapporto di litisconsorzio necessario tra ente impositore e concessionario, con conseguente inammissibilità del ricorso proposto esclusivamente nei confronti dell'Amministrazione, dovendo escludersi la possibilità di disporre successivamente l'integrazione del contraddittorio nei confronti del concessionario”, Cass., sez. trib., 14 febbraio 2007, n. 3242.

(56) Cfr. Cass., sez. trib., 6 maggio 2002, n. 6759 e Cass., sez. trib., 12 luglio 2005, n. 14668/14669, in nota precedente.

La corrispondenza biunivoca, tra autore dell'atto impugnato e legittimatio ad causam in funzione dei motivi di ricorso va quindi esclusa sulla scorta di una interpretazione sistematica del quadro normativo di riferimento: art. 10 del D.Lgs. 546/1992 ed art. 39 del D.Lgs., n. 112 del 1999.

Su tali premesse si fonda il secondo orientamento della giurisprudenza di vertice. Più di preciso, dell'attività ermeneutica in parola si sono fatte carico le SS.UU. della Corte di Cassazione con la articolata quanto impeccabile decisione n. 16412 del 25 luglio 2007. Con tale sentenza è stato stabilito il principio per il quale, ferma la legittimazione passiva dell'Agente della riscossione per le liti aventi ad oggetto i vizi propri dell'atto impugnato, è onere di quest'ultimo, se non intende rispondere direttamente delle conseguenze del giudizio, chiamare in causa l'ente impositore qualora la lite contro di lui promossa non riguardi esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi⁵⁷ dallo stesso emanati.

È, quindi, esclusa in radice la possibilità che l'impugnazione proposta nei confronti del solo Agente della riscossione per vizi attinenti la fondatezza della pretesa (e quindi riconducibili all'attività posta in essere dall'ente impositore) possa comportare la declaratoria di inammissibilità del ricorso; al riguardo stabiliscono le SS.UU. che l'azione con la quale si contrasti la fondatezza della pretesa *“può essere svolta indifferentemente nei confronti dell'Ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore”*⁵⁸.

Precisano, inoltre, i Supremi Giudici che ad identica soluzione deve pervenirsi ogni qual volta l'atto della riscossione venga impugnato a motivo della omessa notifica di un atto presupposto emanato dall'ente impositore atteso che la sussistenza di un vizio procedurale, in quanto incidente sulla sequenza procedimentale stabilita *ex lege*, ridonda sulla stessa sussistenza della pretesa tributaria potendone determinare la eventuale decadenza.

I giudici distinguono, però, il caso in cui l'omessa notifica di un atto

(57) Specifica ulteriormente la Corte che *“in buona sostanza, se l'azione del contribuente per la contestazione della pretesa tributaria a mezzo dell'impugnazione dell'avviso di mora è svolta direttamente nei confronti dell'ente creditore, il concessionario è vincolato alla decisione del giudice nella sua qualità di adiectus solutionis causa (vd. Cass. n. 21222 del 2006); se la medesima azione è svolta nei confronti del concessionario, questi, se non vuole rispondere dell'esito eventualmente sfavorevole della lite, deve chiamare in causa l'ente titolare del diritto di credito”* cfr. Cass. n. 16412/2007.

(58) Cfr. Cass. n. 16412/2007.

presupposto viene essere posta a fondamento della mera richiesta di annullamento dell'atto consequenziale (con legittimazione passiva del solo Agente della riscossione) da quello in cui l'eccezione del vizio in argomento sia finalizzata alla sola contestazione in radice della pretesa impositiva; in tale seconda ipotesi, impregiudicata la legittimazione passiva dell'ente impositore⁵⁹, il ricorso può essere validamente proposto anche nei soli confronti dell'Agente della riscossione in applicazione della regola *iuris* di cui al citato art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999.

Se, in definitiva, all'Agente della riscossione possono essere rivolte, in base al richiamato art. 39, eccezioni riguardanti i profili sostanziali della pretesa, salva la facoltà di quest'ultimo di rimuovere gli effetti della qualificazione *ex lege* di "sostituto processuale" dell'ente impositore mediante la sua chiamata in causa, non è vero il contrario proprio perché manca una norma equivalente a quella citata, con la conseguenza che risulta inammissibile il ricorso allorché il contribuente rilevi vizi propri della cartella (mancata indicazione del responsabile del procedimento della riscossione, difformità tra contenuto del ruolo e quello della cartella, etc...) convenendo in giudizio esclusivamente l'ente impositore.

(59) *"La risposta non può essere diversa per il caso in cui il contribuente, a fondamento dell'impugnazione dell'atto consequenziale, abbia dedotto l'omessa notificazione dell'atto presupposto. Invero il "vizio" in questione non può essere ridotto alla (mera) dimensione di "vizio proprio dell'atto", come se fosse, ad esempio, analogo ad un vizio riferito alla (pretesa) difformità del contenuto dell'atto rispetto allo schema legislativo: si tratta di qualcosa di più rilevante, come in precedenza si è cercato di illustrare. Si tratta di un "vizio procedurale" che, incidendo sulla sequenza procedimentale stabilita dalla legge a garanzia del contribuente, determina l'illegittimità dell'intero processo di formazione della pretesa tributaria, la cui correttezza è assicurata mediante il rispetto dell'ordinato progredire delle notificazioni degli atti, destinati, con diversa e specifica funzione, a portare quella pretesa nella sfera di conoscenza del contribuente e a rendere possibile per quest'ultimo un efficace esercizio del diritto di difesa. Si tratta, quindi, pur sempre di un vizio che ridonda sulla stessa sussistenza della pretesa tributaria, potendone determinare l'eventuale decadenza: tanto più quando sia impugnato un avviso di mora facendo valere l'omessa notificazione di una cartella emessa ai sensi degli artt. 36-bis o 36-ter del n. 600 del 1973, la quale ha valore di vero e proprio atto di esercizio del potere impositivo, essendo il primo atto notificato al contribuente in relazione alla pretesa erariale. Sicché la legittimazione passiva resta in capo all'ente titolare del diritto di credito e non al concessionario il quale, se fatto destinatario dell'impugnazione, dovrà chiamare in giudizio il predetto ente, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non trattandosi nella specie di vizi che riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi: l'enunciato principio di responsabilità esclude, come già detto, che il giudice debba ordinare ex officio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non sussiste tra ente creditore e concessionario una fattispecie di litisconsorzio necessario, anche in ragione dell'estraneità del contribuente al rapporto (di responsabilità) tra l'esattore e l'ente impositore"* cfr. Cass. n. 16412/2007.

D) Contraddittorio nel processo alla luce della novella n. 69/2009: le sentenze “della terza via” nel contesto del processo tributario ed il novellato art. 101 c.p.c.

Il principio del contraddittorio⁶⁰ ex art. 101 c.p.c. è stato rafforzato con l'introduzione di un ulteriore comma⁶¹ con il quale si prevede che il giudice di merito, che ritenga di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, ha l'onere di assegnare alle parti un termine per il deposito di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione.

Il legislatore ha così positivizzato⁶² il principio di matrice giurisprudenziale per il quale “è nulla la sentenza che si fonda su una questione rilevata d'ufficio e non sottoposta dal giudice al contraddittorio delle parti⁶³”. Al citato orientamento, severo e garantista⁶⁴, si contrapponeva quello secondo il quale non è affetta da nullità la sentenza che si fonda su una questione rilevata d'ufficio e non sottoposta dal giudice al preventivo contraddittorio delle parti, atteso che per tale fattispecie la sanzione della nullità non è comminata dalla legge⁶⁵.

(60) Il principio del contraddittorio garantisce che le parti in causa non subiscano gli effetti di una sentenza se non hanno avuto la possibilità di interloquire sulle questioni oggetto del giudizio. La regolare costituzione del contraddittorio (*audiatur et altera pars*) finalizzata sì da far partecipare alla formazione del provvedimento giurisdizionale che le riguarda tutte le parti interessate, costituisce un principio fondamentale del processo civile, tributario, penale ed amministrativo, scolpito dall'articolo 111 della Costituzione, per il quale “ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti”.

(61) Art. 101- Principio del contraddittorio, comma 1: “Il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti, non può statuire sopra alcuna domanda, se la parte contro la quale è proposta non è stata regolarmente citata, e non è comparsa. Comma 2: “*Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione*”; comma introdotto con l'art. 45, comma 13, L. 18 giugno 2009, n. 69.

(62) Attenta dottrina ha reputato eccessiva la previsione della nullità tout court delle sentenze emanate senza la previa instaurazione del contraddittorio al fine di consentire alle parti la discussione della questione rilevata d'ufficio dal giudice, in base al rilievo che “Più correttamente (e concretamente) dovrebbe ammettersi il vizio della sentenza nei casi in cui la soluzione della questione rilevata d'ufficio abbia determinato sviluppi della lite fino a quel momento mai presi in considerazione dalle parti, e dunque per ciò la decisione resa si riveli davvero “a sorpresa”. Al di fuori di queste ipotesi la sentenza potrebbe ben considerarsi esente da vizi, sotto tale profilo. Cfr. C.Consolo, *La legge di riforma 18 giugno 2009, n. 69: altri profili significativi a prima lettura*, Ipsoa, il Corriere Giuridico, n. 7/2009.

(63) Così testualmente Cass. civ., sez. III, 5 agosto 2005, n. 16577.

(64) Cfr. C.Consolo, *La legge di riforma 18 giugno 2009, n. 69: altri profili significativi a prima lettura*, cit.

(65) Cfr. Cass. civ., sez. II, 27 luglio 2005, n. 15705 che in senso conforme richiama le precedenti: n. 29/4/1982, n. 2712; 18/4/1998 n. 3940; e 28/1/2004 n. 1572.

Il legislatore, alla stregua di quanto avvenuto in ordine al giudizio di legittimità⁶⁶, ritenendo fondate le ragioni poste a fondamento del proprio convincimento dai giudici aderenti al primo dei succitati orientamenti⁶⁷ e forse sollecitato dal più recente *dictum*⁶⁸ della Suprema Corte, si è prodigato al fine di dare concreta attuazione al disposto di cui al 4° comma dell'art. 183 c.p.c. che impone al giudice, nell'udienza di trattazione, di indicare alle parti le questioni rilevabili d'ufficio delle quali ritiene opportuna la trattazione, così definitivamente eliminando la possibile formazione delle c.d. "decisioni a sorpresa" la cui emanazione viola il diritto delle parti al contraddittorio e le cui radici impingono nell'art. 111 della nostra Carta Fondamentale.

Sul piano procedimentale, va evidenziato che, nel rito civile, diversi saranno gli effetti a seconda che l'obbligo di instaurare il contraddittorio sia vio-

(66) L'art. 384, terzo comma, a seguito della novella operata con l'art. 12, comma 1, D.Lgs. 2 Febbraio 2006, n. 40, dispone che: *"Se ritiene di porre a fondamento della sua decisione una questione, rilevata d'ufficio, la Corte riserva la decisione, assegnando con ordinanza al pubblico ministero e alle parti un termine non inferiore a venti e non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito in cancelleria di osservazioni sulla medesima questione"*.

(67) Nella sentenza 16577/2005 è stato precisato che: "3.1.1. Questa Corte ha avuto modo di statuire che è nulla la sentenza che si fonda su una questione rilevata d'ufficio e non sottoposta dal giudice al contraddittorio delle parti (sent. n. 14637/01). In tale principio il Collegio ritiene di uniformarsi, per le seguenti ragioni. 3.1.2. Il comma 3 dell'art. 183 c.p.c., il quale dispone che "Il giudice richiede alle parti, sulla base dei fatti allegati, i chiarimenti necessari e indica le questioni rilevabili d'ufficio delle quali ritiene opportuna la trattazione", richiama il giudice al dovere di collaborazione con le parti nella formazione della materia del giudizio, ed è volto a garantire il principio del contraddittorio che governa il processo.

Principio che il giudice deve far osservare e deve osservare egli per primo, segnalando alle parti le questioni suscettive di rilievo officioso, onde consentire che su di esse si apra la discussione e sia consentito alla parti di precisare domande ed eccezioni, allegare altri elementi di fatto e richiedere nuove prove, così evitando di esporre i contendenti a decisioni "a sorpresa" o "della terza via" solitariamente adottate.

E ciò in piena coerenza con il regime delle preclusioni e dello ius poenitendi (di cui al comma 4 del citato art. 183), in virtù del quale è consentito alle parti di aggiustare le proprie posizioni in conseguenza dello sviluppo dialettico del processo, sia esso dovuto all'attività delle parti ovvero all'esercizio del potere di segnalazione del giudice, ove questo abbia determinato un ampliamento della materia del giudizio. ... omissis... Conferma di tale conclusione si desume dalla norma dettata dall'art. 184-bis c.p.c. ("La parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice istruttore di essere rimessa in termini"), che esprime anch'essa il principio del contraddittorio, perché la rimessione in termini della parte che incolpevolmente non ha potuto avvalersi delle facoltà che la legge le attribuisce nella fase della trattazione ed in quella dedicate alle deduzioni istruttorie, consente di strutturare un contraddittorio altrimenti carente.

(68) Cass. civ., 9 giugno 2008, 15194. In senso conforme: Cass. civ., 30 luglio 2001, n. 10372; Cass. civ., 21 novembre 2001, n. 14637; Cass. civ., 5 agosto 2005, n. 16577.

lato dal giudice di primo grado o da quello di appello. Sul punto, la Suprema Corte ha precisato⁶⁹ che la violazione dell'obbligo di instaurare il contraddittorio compiuta dal giudice di prime cure può essere denunciata in sede di gravame con la contestuale indicazione delle attività processuali che sarebbero state poste in essere qualora fosse stato instaurato il contraddittorio; che la fondatezza della contestazione, determina la rimessione in termini per lo svolgimento, nello stesso processo di appello, delle attività non esercitate nel corso del giudizio di primo grado a causa della decisione presa dal giudice solitario; ed infine, che la rimessione della questione al primo giudice è impraticabile non ricorrendo nessuna delle ipotesi previste dall'art. 354 c.p.c.⁷⁰, quanto, piuttosto, la fattispecie disciplinata dal 4° comma della medesima disposizione⁷¹.

Qualora, invece, la violazione in argomento, si sia verificata nel corso del giudizio di appello, la sua deduzione nel giudizio di legittimità determina, se fondata, la cassazione della sentenza con rinvio, affinché in tale sede, in applicazione dell'art. 394, comma 3, c.p.c., sia dato spazio alle attività processuali che la parte lamenti di non aver potuto svolgere a causa della decisione unilateralmente adottata dal giudice.

Quindi, sul piano operativo, mentre il giudice del gravame dovrà, esso stesso, concedere i termini previsti dall'art. 101 per il deposito di memorie sulla questione rilevata d'ufficio e posta a fondamento della sentenza di primo grado, con evidente economia dei tempi processuali ma sostanziale perdita di un grado di giudizio, la Corte di Cassazione, investita di analoga questione, dovrà, invece, rinviare la causa al giudice di appello, affinché si rinnovi quel grado di giudizio⁷² e sulla questione rilevata d'ufficio venga attivato il contraddittorio

(69) Cass. civ., sez. III, 5 agosto 2005, n. 16577.

(70) Art. 354 - Rimessione al primo giudice per altri motivi.

[1] Fuori dei casi previsti nell'articolo precedente, il giudice d'appello non può rimettere la causa al primo giudice, tranne che dichiarare nulla la notificazione della citazione introduttiva, oppure riconosca che nel giudizio di primo grado doveva essere integrato il contraddittorio o non doveva essere estromessa una parte, ovvero dichiarare la nullità della sentenza di primo grado a norma dell'art. 161, secondo comma.

[2] Il giudice d'appello rimette la causa al primo giudice anche nel caso di riforma della sentenza che ha pronunciato sull'estinzione del processo a norma e nelle forme dell'art. 308.

[3] Nei casi di rimessione al primo giudice previsti nei commi precedenti, si applicano le disposizioni dell'art. 353.

[4] Se il giudice d'appello dichiara la nullità di altri atti compiuti in primo grado, ne ordina, in quanto possibile, la rinnovazione a norma dell'art. 356.

(71) Vd. nota precedente.

(72) È stato osservato che *“Per tale motivo sarebbe risultata più opportuna una previsione maggiormente duttile, che consentisse sì alla S.C. di tutelare il diritto al contraddittorio delle parti, ma solo nei*

fra le parti.

La modifica in argomento trova senz'altro applicazione anche nel processo tributario atteso che nel D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 non sussistono norme che risultino incompatibili con la disposizione in esame⁷³ salva la parziale diversità degli effetti nel rito tributario rispetto a quello ordinario in considerazione della sussistenza, nel primo, della specifica previsione di cui all'art. 59, 1° comma, lettera b) del d.lgs. 546/92 a mente del quale: *“la commissione tributaria regionale rimette la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata ... omissis... quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato”*; ne segue che nel processo tributario il giudice di appello che rilevi, quale causa di nullità della sentenza, il mancato rispetto dell'art. 101 c.p.c., dovrà, diversamente da quanto accade nel rito civile, censurare la sentenza con rinvio restituendo alle parti il perduto grado di giudizio con evidente protrarsi dei tempi del processo.

Relazione tenuta in occasione del Corso di Taormina - 22 maggio 2010

casi in cui questo possa considerarsi davvero leso dalla decisione ufficiosa della questione, ossia in quei casi particolari e davvero bisognosi di puntualizzazione cui sopra si è fatto riferimento. Nelle altre ipotesi, la rilevata nullità della sentenza per mancata attivazione del contraddittorio rischia di comportare un inutile allungamento dei tempi soprattutto nel caso di sentenza di appello, ma anche nel caso di sentenza di primo grado (poiché in appello dovrà probabilmente aprirsi una nuova istruzione sulla questione non trattata in prime cure)” C.Consolo, La legge di riforma 18 giugno 2009, n. 69: altri profili significativi a prima lettura, cit.

(73) L'art. 1, comma 2 del D.Lgs.546/1992, dispone che *“I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*.

Avv. Antonio GRAVINA
Vice Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia
Tributaria

Oneri probatori e mezzi di prova nel processo tributario

Cari Colleghi,

l'argomento di cui Vi parlerò è l'attuale orientamento dei giudici di legittimità in ordine alla possibilità di estendere al processo tributario l'applicazione della normativa prevista dalla novella legge 69/2009, in vigore dal 4 luglio dello stesso anno. In particolare, l'articolo 257 bis del cod. proc. civ., che, come sapete, ha introdotto la possibilità che il Giudice, sull'accordo delle parti, può assumere la testimonianza, chiamando il testimone a deporre per iscritto con la compilazione di apposito modello, fermo restando naturalmente la facoltà per il giudice medesimo di convocarlo innanzi a sé per ulteriori chiarimenti e conferme.

Prima di addentrarmi nell'esposizione della evoluzione giurisprudenziale sul tema, è necessario che Vi parli innanzitutto degli oneri probatori previsti attualmente.

Com'è noto, in tema di regime probatorio del processo tributario, l'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 regola il potere delle commissioni tributarie, ed in particolare al comma 4 stabilisce *"non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale"*.

In effetti, occorre tener conto della peculiarità della struttura e della funzione del processo tributario, laddove innanzi alle commissioni tributarie non sono sufficienti i principi generali ricavabili dall'art. 2697 c.c., in quanto la distribuzione degli oneri di prova tra le parti (contribuente da un lato e amministrazione finanziaria e/o ente impositore dall'altra) è condizionata dai requisiti di validità della cd istruzione amministrativa *ante causam*, nonché dai conseguenti limiti di estensione della motivazione dei singoli atti impositivi, che costituiscono appunto l'oggetto della impugnazione.

D'altronde, sia il procedimento amministrativo, che sfocia nella emissione dell'atto impugnabile, sia il successivo giudizio contenzioso dinanzi appunto agli organi della giurisdizione speciale tributaria subiscono la indubbia influenza dei valori e delle garanzie che oggi devono caratterizzare "il giusto procedimento e il giusto processo", anche alla luce dei principi costituzionali (artt. 97, comma e 111, 1 e 2 comma della nostra Costituzione).

Ora, la vigente disciplina del processo tributario non sempre consente di stabilire con sufficiente chiarezza se, a prescindere dall'iniziativa processuale di chi impugna l'atto impositivo (rivestendo così la figura di attore in senso formale), spetti all'amministrazione finanziaria, quale attore in senso sostanziale, provare in positivo la legittimità dell'atto di imposizione tributaria e il fondamento della obbligazione fiscale che ne deriva o, invece, spetti al contribuente dimostrare dal canto suo, in negativo, l'illegittimità dell'uno e la insussistenza dell'altra.

E' risaputo come il processo tributario, al pari di quello amministrativo, debba tradursi non già in un giudizio di impugnazione-annullamento, bensì in un giudizio di impugnazione-merito, nel quale la proposizione di un ricorso diretto alla impugnazione di un formale atto impositivo verrebbe a configurarsi come l'ineludibile veicolo tecnico di accesso ad un contenzioso avente quale oggetto effettivo l'accertamento del rapporto sostanziale di imposta e delle obbligazioni che ne derivano.

Non è neppure chiaro in quale misura la motivazione dell'atto impugnabile, cui appunto l'amministrazione è tenuta per legge nel definire il procedimento impositivo, possa riflettere nel susseguente giudizio di impugnazione sulla ripartizione degli oneri probatori tra contribuente e fisco.

Certamente è inevitabile comunque il richiamo al noto principio *"onus incumbit ei qui dicit non ei qui negat"*.

Soccorre tale principio l'art. 71° comma della legge 212/2000, cd *statuto dei diritti del contribuente*, le cui norme costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, laddove dispone che *"gli atti dell'amministrazione finanziaria siano motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 241/90 e devono indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione"*.

Aggiungasi che perdurano incertezze circa il ruolo attivo da riconoscere al giudice nell'esercizio dei poteri di indagine istruttoria, attribuitigli "ex officio" dall'art. 7, 1° e 3° comma del D.Lgs. 546/92.

Infatti, rispetto al testo d'origine, nel quale al giudice erano attribuiti poteri/doveri di stampo dichiaratamente inquisitorio, che prescindono dalle iniziative probatorie delle parti o assumono una funzione integrativa e sussidiaria, l'intervenuta legge 248 del 2/12/2005 ha soppresso il terzo comma del richiamato art.7, sicché non è data più facoltà al giudice di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

A tal proposito non va sottaciuto che questa abrogazione del potere di acquisizione documentale in parte contrasta con l'art. 39 1° comma del DPR

636/72 e l'art. 1, 2° comma del richiamato D.Lgs. 546/92, che impongono in linea generale ai giudici tributari di applicare le norme del medesimo decreto e, per quanto da esse non disposto o con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

Sicché, in tema di contenzioso tributario, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è oggi tenuto ad acquisire di ufficio le prove in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7, per cui deve limitarsi a giudicare secondo il noto principio *iuxta alligata et provata*.

Quindi, la funzione giurisdizionale di mero annullamento o declaratoria di nullità di un atto impositivo impugnato preclude l'esame del merito del rapporto di imposta e si restringerebbe ai soli casi in cui la motivazione dell'atto non esista o, pur esistendo, non sia idonea al conseguimento dei suoi scopi istituzionali, che si identificano nella partecipazione al contribuente degli elementi essenziali della pretesa tributaria, onde consentirgli ogni opportuna difesa, mentre la funzione di impugnazione-merito e l'accertamento giurisdizionale del rapporto di imposta sono resi possibili dal cd principio di motivazione ossia dal fatto che l'ufficio tributario abbia provveduto ad indicare, in conformità ai precetti di legge, sia pure sommariamente, nella motivazione dell'atto impositivo il criterio astratto o gli elementi probatori su cui si basa la pretesa fiscale.

Sicché quando l'atto impositivo sia sufficientemente motivato e l'ufficio provveda anche a comprovare i fatti costitutivi della stessa pretesa fiscale, il contribuente è certamente esposto ad un onere probatorio maggiore, perché dovrà, a sua volta, sopportare l'onere di eccepire in giudizio l'inefficacia della pretesa fiscale, a fronte di fatti modificativi, impeditivi o addirittura estintivi della pretesa tributaria, anche in relazione a criteri ed elementi diversi da quelli indicati nella motivazione dell'atto impugnato, così come previsto dall'art. 2697, 2° comma cod. civ.

L'onere della prova si riparte in modo diametralmente opposto, poi, quando il contribuente proponga istanza di rimborso per tributi indebitamente versati e percetti dall'ente impositore, in quanto è a carico del medesimo contribuente allegare e provare i fatti costitutivi del diritto al rimborso.

In definitiva, sul riparto degli oneri probatori tra amministrazione finanziaria e contribuente incide, non soltanto l'eventuale esercizio dei poteri di ufficio spettanti al giudice tributario, ma anche la presenza dei limiti e divieti probatori, ovvero di inversione degli oneri stessi, per effetto di presunzioni, che devono sempre essere qualificate come gravi, precise e concordanti.

Il ricorso a questo criterio previsto a favore dell'amministrazione finanziaria la esonera dalla motivazione dell'accertamento in modo specifico e documentale.

Ora, la recente giurisprudenza di legittimità, condividendo la cogente generale necessità che il processo tributario debba essere improntato al rispetto dei canoni costituzionali di cui all' art. 111 della Costituzione, onde pervenire ad un giusto processo che si svolga nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità davanti ad un giudice terzo ed imparziale, ha dato la possibilità al cittadino di ricorrere ed invocare ogni possibile difesa avverso atti impositivi dell'amministrazione finanziaria o altro ente impositore.

Il tutto deve anche rispondere all'ulteriore quesito della ragionevole durata del processo.

In ordine a tale ultima esigenza è motivo di orgoglio per la magistratura tributaria avervi assolto, atteso che, come ben sapete, la giustizia tributaria è la più spedita rispetto alle altre giurisdizioni.

È notorio che una controversia di natura fiscale si definisca, tra il primo grado innanzi alla Commissione Provinciale e in appello innanzi alla Commissione Regionale, in appena due anni.

Ritornando alla possibilità per il cittadino di utilizzare mezzi di prova sullo stesso piano dell'amministrazione finanziaria, mi preme richiamare la giurisprudenza della Suprema Corte, che, pur essendosi espressa negativamente sull'ammissibilità della prova orale nel processo tributario, ha, tuttavia, anche perché influenzata da parte della dottrina, che vorrebbe appunto estendere l'applicazione della prova testimoniale nel contenzioso tributario, aperto uno spiraglio al contribuente, introducendo il principio che: *"la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio, ma autorizza il ricorso alla prova per testimoni o per presunzione in deroga ai limiti per essa stabiliti"*.

Comunque, non va sottaciuto che il divieto legale di ammissione della prova testimoniale trova la sua ragione nel processo tributario, trattandosi di giudizio di carattere prevalentemente documentale, tenuto conto che la maggior parte delle pretese tributarie sono rivolte a vaste categorie di contribuenti (imprenditori, commercianti, professionisti, artigiani, etc.), vincolati alla regolare tenuta di scritture contabili obbligatorie.

Ora, come detto, la Suprema Corte di Cassazione ha, però, cominciato ad ammettere, sia pure con valore di prova indiziaria, la prova fornita con testimonianza scritta. La sentenza n° 1612/2008 ha stabilito la valenza della in-

terrogazione informatica presso il sistema dell' anagrafe tributaria nei casi in cui vi è un principio di prova scritta.

D'altra parte, è stata data uguale rilevanza alle prove raccolte dalla Guardia di Finanza e a quelle raccolte dal contribuente in fase extraprocessuale.

Sarebbe però auspicabile, sempre al fine di stabilire una equità processuale tra amministrazione finanziaria e contribuente, consentire al giudice tributario di valutare, derogando al disposto del comma 4 dell' art. 7 del D.Lgs. 546/92, in via eccezionale, prove che non possono essere considerate solo di carattere indiziario se utilizzate per pervenire ad una più giusta sentenza.

La Suprema Corte, con la sentenza n° 1612 del 25 gennaio 2008, in tema di bonus prima casa, ha stabilito la valenza della interrogazione informatica presso il sistema dell'anagrafe informativa tributaria: quando vi è un principio di prova scritta, quando il contribuente è stato nell'impossibilità morale e materiale di procurarsi una prova scritta e quando il contribuente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova scritta.

In proposito, anche la recente sentenza della Corte di Cassazione del 9 dicembre 2009 n° 25713 induce ad ulteriori considerazioni rispetto alla posizione di quella parte della dottrina che vorrebbe l'applicazione della prova testimoniale anche nel contenzioso tributario. Ciò tenendo conto che, come detto, l'art. 257 bis, introdotto con la legge 69/2009, ne prevede l'applicazione ai giudizi instaurati dopo l'entrata in vigore della legge e, quindi, per quanto concerne i processi tributari, ai ricorsi notificati dopo il 4 luglio 2009.

Anche se la richiamata sentenza ribadisce una giurisprudenza consolidata della stessa Corte in materia di deducibilità dell'IVA nei casi di incolpevole impossibilità di produrre i documenti necessari a tal fine, appare significativo che il riferimento ai principi dell' art. 2724 cod.civ. si estenda nell'ottica di 'un crescendo allineamento delle imposte dirette e indirette, tanto nell'ordinamento tributario sostanziale che processuale.

A riguardo va osservato che le citate pronunce della Cassazione circa l'applicazione delle disposizioni normative richiamate, che prevedono la *"perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell' Ufficio, ma autorizza il ricorso alla prova per testimoni o per presunzione in deroga ai limiti per essa stabiliti"*, unicamente nei casi attinenti all'imposta sul valore aggiunto.

Con la successiva sentenza n° 27556 del 29 dicembre 2009 la Cassa-

zione si è pronunciata in merito alla preclusione circa l'utilizzabilità delle scritture contabili, qualora il contribuente per condotta dolosa o anche colposa e per errore non scusabile non le abbia esibite in sede di verifica amministrativa o ispezione da parte dell'amministrazione finanziaria, ma prevede anche che in caso di giustificata, incolpevole perdita della contabilità, il contribuente ben può provare i fatti controversi, avvalendosi appunto della regola generale fissata dall'art. 2724 cod.civ.

Gli ultimi orientamenti della Cassazione denotano un allineamento ai canoni espressi dal 11 diritto comunitario con la posizione a suo tempo assunta dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (sentenza n° 73053 del 23 novembre 2006), con la quale viene asserito che *"l'impossibilità di ricorrere alla prova testimoniale nel processo tributario è da ritenersi compatibile con il principio dell'equo processo stabilito dalla convenzione, solo se da tale divieto non derivi un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente-contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile"*.

Identica posizione può rilevarsi dalla recentissima pronuncia della Cassazione (sentenza n° 3830 del 18 febbraio 2010).

Tuttavia, anche nell'ottica dell'art. 3 della Costituzione, l'originario ed assoluto divieto di ammissione della prova testimoniale non appariva confligente con tale principio, né tantomeno con l'art. 24 della Costituzione, né infine con il generale canone di ragionevolezza. Il divieto sancito appunto dall'art. 7 4° comma trovava una sua non irragionevole giustificazione, sia per la specificità del processo tributario rispetto a quello civile e amministrativo, tenuto conto della configurazione dell'organo decidente e della natura dei rapporti sostanziali oggetto di cognizione, sia nella constatazione di fatto secondo la quale quel processo è sul piano istruttorio in aliunde nel giudizio in corso la prova di una specifica circostanza di fatto. Né infine il divieto sancito dal richiamato art. 7, 4° comma, ha comportato la inutilizzabilità processuale delle dichiarazioni rese da terzi anche se queste non costituiscono testimonianze in senso tecnico.

Riassumendo, anche la ratio delle recenti pronunce tende a consentire che al cittadino - contribuente sia lasciata la possibilità di difendersi, ogniqualvolta sussistano motivi e cause a lui non imputabili, dovuti a forza maggiore e non ad un comportamento doloso del medesimo, (in tal senso anche la recente sentenza della Corte di Cassazione n° 1344 del 25 gennaio 2010).

Il tema della congruità sistematica e costituzionale del divieto della prova testimoniale nel processo tributario ha subito, proprio sulla base delle pronunce sopra menzionate della Cassazione, con riferimento alla efficacia e

validità giuridica delle dichiarazioni scritte rilasciate da terzi, la spinta alla sua eliminazione, ove si riterrà applicabile nel processo tributario Tart. 257 bis del codice di procedura civile, con il quale si richiama il modello della "testimonianza scritta". Allo stato ci sono posizioni contrastanti circa l'interpretazione se la nuova normativa possa riflettersi sulla deroga o meno al principio del contraddittorio sancito dall'art. 111 della Costituzione.

Lo scopo sarebbe comunque quello di migliorare l'istruttoria del processo per accelerarne la durata. Non v'è dubbio che la testimonianza scritta disciplinata dal richiamato art. 257 bis, 1° comma, cpc appaia confermativa della valenza sostanziale più che indiziaria attribuita alle dichiarazioni di terzi, oltre a conferire alle stesse il crisma della ufficialità di appartenenza alla fase istruttoria nel processo tributario, determinando, così, una ulteriore esigenza per l'introduzione della prova testimoniale.

La prova testimoniale quindi garantirebbe appieno il rispetto del principio di effettività e pienezza della tutela giurisdizionale, assicurando il rispetto dei principi costituzionali, in armonia con quelli comunitari sul giusto processo: obiettivo questo che non può essere penalizzato dalla specificità del processo tributario, la cui rapidità, spesso solo conclamata e poco riconosciuta, è addotta quale uno dei motivi della esclusione della prova testimoniale.

Resta inteso, però, che l'uso di tale strumento dovrebbe essere limitato con il controllo dell'ammissibilità e rilevanza della prova stessa.

È evidente, in ogni caso la necessità di un intervento legislativo che estenda l'applicazione della prova testimoniale scritta nel processo tributario e conseguentemente di quella testimoniale con la deposizione innanzi al giudice, che costituisce la ritualità della prova testimoniale e che oggi ancora manca.

Prof. Roberto LUNELLI
Dottore commercialista e tributarista in Udine
Presidente della Sezione F.V.G. e Vice Presidente Nazionale dell’A.N.T.I
Associazione Nazionale Tributaristi Italiani

Norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario, alla luce della novella n. 69/2009

Premessa

1. La Legge 18 giugno 2009, n. 69 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 140 del 19 giugno 2009 ed entrata in vigore il 15° giorno successivo, cioè il 4 luglio 2009) ha introdotto una serie di modifiche al codice di procedura civile (e alle disposizioni di attuazione dello stesso), che – in comma 2 del D.Lgs. 546/1992 (“*I giudici tributari applicano le norme (...) decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*”) – producono effetti anche nel processo tributario.

La disciplina del c.p.c. si pone, infatti – rispetto alla normativa “speciale” del processo tributario quale fonte secondaria, da utilizzare quando nessuna norma disciplina la fattispecie e la norma processualcivile generale (astrattamente applicabile) è compatibile con le altre norme contenute nel Decreto 546.

2. Prima di passare alla illustrazione delle modifiche del c.p.c. che incidono (o meno) sulla disciplina del processo tributario, va precisato che la Legge 69/2009 ha previsto – con l’art.58, comma 1- una disciplina transitoria che pone una regola e alcune eccezioni.

La **regola** vuole che le predette modifiche si applichi no “*ai giudizi instaurati dopo l’entrata in vigore*” (della Legge stessa), cioè ai ricorsi notificati (alla parte resistente) **dopo il 4 luglio 2009** e, quindi, a partire dal 5 luglio 2009; le **eccezioni** (che riguardano anche i processi in corso) hanno per oggetto

a) le modifiche relative alla motivazione della sentenza, che si applicano anche ai giudizi pendenti in I grado al 5 luglio 2009;

b) le modifiche relative al giudizio di legittimità, che si applicano alle controversie (nel caso in esame, tributarie) nelle quali la sentenza impugnata con il ricorso per cassazione è stata pubblicata, mediante deposito presso la Segreteria della C.T.R. (o C.T. di II grado), dopo il 4 luglio 2009. Sempre l’art.58 (co.3) della L.69/2009 ha, inoltre, chiarito che le modifiche introdotte

dalla Legge 28 dicembre 2005, n.263 alla disciplina del computo dei termini processuali (con l'equiparazione del sabato alla domenica)sono applicabili procedimenti pendenti alla data del 1° marzo 2006 (e non solo a partire da quella data).

3. Ulteriori modifiche al processo tributario sono state introdotte con il **D.L 25 marzo 2010, n.40** (convertito in L. 22 maggio 2010, n.73) che, peraltro, ha inciso direttamente sulle norme del D.Lgs. 546/1992 e, in particolare,

a) sulle **notificazioni**, essendo ora prevista la possibilità, per le parti private, di notificare la sentenza emessa dalle Commissioni tributarie con le stesse modalità previste per la notifica dei ricorsi (art. 38, co. 2);

b) sulla **conciliazione giudiziale**, essendo venuto meno l'onere di prestare garanzia fideiussoria (o alternativa) se le somme dovute a seguito di conciliazione non superano i 50.000 euro (senza considerare la prima rata) (art. 48, co. 3, ulteriormente modificato con D.Lgs. 141/2010);

c) sulla necessità (formalmente eliminata) che gli Uffici delle Agenzie fiscali siano muniti di previa **autorizzazione per proporre appello** avverso le Sentenze delle Commissioni tributarie provinciali (art. 52, co. 2);

d) sulla riscossione delle somme dovute a seguito **delle decisioni della Commissione tributaria centrale** (presso le sedi decentrate), per le quali diviene applicabile la disciplina generale della riscossione in pendenza di giudizio di cui all' art.68/546.

I. Le modifiche al codice di procedura civile e gli effetti sul contenzioso tributario

1. Tornando al tema principale, dopo una digressione che ho ritenuto opportuna (per completezza di esposizione), ricordo che le modifiche del codice di procedura civile introdotte dalla novella legislativa di cui alla L.69/2009 hanno interessato

a) le “Disposizioni generali”(art.45);

b) il processo di cognizione (art. 46);

c) il giudizio in Cassazione (artt. 46 e 47);

d) la “translatio iudicii” (art.59);

e) una serie di altre disposizioni che non riguardano il processo tributario (come, ad esempio, la competenza del giudice di pace).

2. L'**Agenzia delle Entrate** – con Circolare 31 marzo 2010, n. 17/E – ha fornito le “prime per segnalare agli Uffici tali modifiche, con particolare riferimento a que le che incidono anche sul processo tributario, individuandole,

in particolare, nelle norme (del codice di procedura civile) che riguardano

- la compensazione delle spese (art. 92);
- l'obbligo di contraddittorio sulle questioni rilevabili d'ufficio (art.101);
- il principio di non contestazione (art. 115);
- la rimessione in termini (art. 153, che “sostituisce ” l'art.184-*bis*);
- il termine di impugnazione delle sentenze (art. 327);
- le ipotesi di inammissibilità del ricorso in Cassazione (art. 360-*bis*, con l'abrogazione dell'art. 366-*bis*), nonché
- la litispendenza (art. 39);
- la connessione di cause (art. 40);
- la rappresentanza e assistenza in giudizio (art. 83);
- le notificazioni (art. 137);
- altre disposizioni di minore rilevanza, ai fini che qui interessano.

3. La Circ. A.E. 17/E – 2010 è un utile *vademecum* non solo per gli Uffici del l'Amministrazione finanziaria, ma anche per i contribuenti e i loro difensori nei giudizi tributari. E questo anche se • è noto che gli orientamenti dell'Agenzia delle Entrate – come ha confermato più volte la Corte di Cassazione (Sentt. n. 237/2009 e n.35/2010) – non costituiscono fonte di diritto e, dunque, non vincolano né il contribuente né, tanto meno, il giudice;

• non tutte le posizioni assunte nella Circolare sono pacifiche: è il caso, ad esempio, delle norme - sulla litispendenza e sulla **connessione delle cause**, che – secondo autorevole dottrina (cfr. C. Glendi, “Nuove disposizioni generali del codice di procedura civile e processo tributario”, in Corriere tributario n.32/2010) – “*non trovano applicazione nel processo tributario*”; - sulla “*ordinanza quale forma tipica del provvedimento decisorio delle questioni di competenza, connessione, continenza e litispendenza* (che sarebbero) *estraneae al (...) processo tributario di cui al D.Lgs. n. 546/1992*”; e, ancora, - sulla “*testimonianza scritta*”, che secondo l'Amministrazione finanziaria, non entra nel processo tributario, mentre per una qualificata dottrina (cfr. A. Marcheselli, “*Testimonianza scritta e deposito di documenti in appello*”, in Corriere tributario, n.33/2009) il divieto di prova testimoniale (di cui all'art.7 del D.Lgs. 546) non costituisce una preclusione generalizzata alla suddetta tipologia di prova, essendo limitato alla (sola) prova orale.

II. Le singole norme del codice di procedura civile che rilevano (a seguire da 1 a 8) o non rilevano (vd. n. 9) nel processo tributario

1. Il principio di soccombenza

L'art. 92 c.p.c. prevede che la compensazione delle spese tra le parti sia giustificata da “*gravi ed eccezionali ragioni*”, che devono essere esplicitamente indicate nella motivazione, non essendo (più sufficienti i “giusti motivi”). Stante il richiamo generale dell'art.1,co . 2, e quello specifico dell'art.15 del D.Lgs. 546/1992, all'art.92, co.2, c.p.c., per i processi iniziati dal 5 luglio 2009, la compensazione delle spese può essere disposta dalle Commissioni tributarie – oltretché in caso di reciproca (e parziale) soccombenza - se concorrono “*gravi ed eccezionali ragioni*” che devono essere esplicitamente indicate nella motivazione; pena la sindacabilità della decisione del giudice di merito anche in sede di legittimità.

Alla luce dei “nuovi” parametri normativi (della gravità e della eccezionalità), possono essere considerate, a titolo esemplificativo, ragioni idonee a giustificare la compensazione giudiziale delle spese relative alle liti fiscali: la novità e complessità delle questioni giuridiche controverse; l'oggettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme fiscali; la mancanza di interpretazioni giurisprudenziali consolidate al momento della proposizione del ricorso; la obiettiva controvertibilità delle questioni di fatto. La riforma del processo civile non si è “limitata”, però, a stabilire una più rigida regolamentazione del principio di soccombenza, ma ha previsto – con la modifica del l'art.96 c.p.c.relativo alla anche il potere del giudice di condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma – **ulteriore** rispetto a quella delle spese equitativamente determinata; e, sempre in materia di spese, ha modificato l'art.91 c.p.c., stabilendo che il giudice può condannare al pagamento delle spese processuali la parte che ha opposto rifiuto alla proposta conciliativa dell'altra parte senza giustificato motivo.

Stante il predetto richiamo (e quanto scritto in premessa) ne deriva

- quanto alla responsabilità aggravata, che essa può essere punita dal giudice anche se la parte soccombente non ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave (essendo sufficiente che sia mancata la normale prudenza) e senza necessità di apposita istanza della parte vittoriosa e della prova della sussistenza del danno;

- quanto alla proposta conciliativa, che la novella del rito civile possa, seppure con qualche “forzatura” trovare applicazione anche nel processo tributario, ancorché l'art.48 del D.Lgs. 546/1992 “*preveda una **disciplina diversa** dalla proposta conciliativa cui si riferisce l'art.91 c.p.c*”; tant'è che la Direzione Affari Legali e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate suggerisce agli Uffici – nei casi in cui il contribuente abbia rifiutato la proposta di conciliazione

e la Commissione tributaria abbia deciso in senso conforme a tale proposta o in termini ancora più favorevoli all'Ufficio – di avanzare richiesta di condanna alle spese.

2. Il principio del contraddittorio

L'art.101 c.p.c.introduce l'obbligo del contraddittorio sulle questioni rilevabili d'ufficio, prevedendo il deposito di una memoria contenente osservazioni e difese a cura della parte interessata, così evitando (o, meglio, limitando) il rischio che le parti (o, meglio, i contribuenti e i loro difensori) si trovino a fronteggiare pretese fiscali fondate su motivazioni diverse rispetto a quelle contestate dall'ufficio nel suo avviso di accertamento. Questa la disposizione: *“se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevabile d'ufficio, il giudice si riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla (...) questione”*.

E' norma sicuramente applicabile anche nel processo tributario: l'Agenzia delle Entrate ha portato, come esempio, il difetto di giurisdizione (ai sensi dell'art. 3, co. 1, del D.Lgs. 546/1992); ma la dottrina, a sua volta, ha individuato la “origine” della novità legislativa nelle Sentenze sull’“abuso del diritto” tributario che la Corte di cassazione (anche a Sezioni Unite) ha pronunciato negli ultimi anni.

3. Il principio di non contestazione

L'art. 115 c.p.c. codifica un principio – quello di “non contestazione” – già riconosciuto ed applicato dalla giurisprudenza di legittimità anche nel processo tributario (cfr. Cass., Sent. 24 gennaio 2007, n. 1540), per effetto del quale quando un fatto addotto da una parte **non** sia contestato dall'altra, esso si considera assodato. Ne deriva che anche i fatti **non** (specificatamente) **contestati** assumono il valore di prove nel processo, per cui il giudice deve basare la propria decisione non solo sulle **prove** fornite dalle parti, ma anche sui **fatti** acquisiti al processo, cioè affermati da una parte e **non contestati** dall'altra. Questa la norma: il giudice: *“deve porre a fondamento della decisione le **prove** proposte dalle parti (...) nonché **i fatti non** specificatamente contestati dalla parte costituita”*. Tale disposizione sancisce un principio certamente applicabile anche al processo tributario che – come il processo civile – si basa sul principio dispositivo e *“funziona come una struttura dialettica a preclusioni successive”* (Cass.cit.sent.1540/2007). Ciò è confermato anche dalla Direzione

Centrale dell' Agenzia delle Entrate che, nelle istruzioni impartite con la Circ. A.E. 17/E – 2010, raccomanda agli Uffici/Direzioni locali di “*contestare punto per punto, nei propri atti difensivi, i fatti enunciati nel ricorso dal contribuente, evitando formule generiche*”.

4. La rimessione in termini

Con l'abrogazione dell' art.184-*bis* e la modifica dell' art.153 c.p.c., l'istituto della rimessione in termini – che in precedenza era circoscritto alla fase della trattazione del processo di cognizione – assume portata generale, dato che l'art.153 (nel quale è stato “trasfuso” il contenuto dell' art.184 -*bis* el c.p.c.) è collocato fra le “disposizioni generali” del codice di procedura civile; la rimessione in termini diventa, pertanto, applicabile anche alle fasi “esterne” allo svolgimento (vero e proprio) del giudizio e, pertanto, si presta a soccorrere la parte incorsa in decadenze nelle fasi processuali della introduzione, della prosecuzione o della impugnazione, a condizione che la stessa dimostri che ciò è avvenuto “*per causa ad essa non imputabile*”.

Per quanto riguarda gli atti introduttivi del processo, la rimessione in termini è destinata ad essere applicata ad opera del giudice tributario più spesso di quanto avverrà nel rito civile, dato che l'esercizio della azione civile, di regola, non è soggetto a termini processuali (di impugnazione), bensì a termini di prescrizione (che incidono sul diritto sostanziale).

5. Il nuovo termine “lungo” per le impugnazioni

L'art.327 c.p.c.prevede che, se la sentenza non è stata notificata, il termine (perentorio) di impugnazione, individuato originariamente in un anno, è ridotto a **sei mesi** decorrenti dalla data della pubblicazione della sentenza (con la conseguenza, tra l'altro, che non sempre opera il periodo di sospensione feriale che, viceversa, interveniva sempre – almeno una volta – nel corso dell'anno).

E dato che – come già rilevato – la norma transitoria (art. 58, L. 69/2009) stabilisce la regola (in questo caso non derogata) che le modifiche al c.p.c.“*si applicano ai giudizi instaurati dopo la data di entrata in vigore*” della legge (cioè dopo il 4 luglio 2009), se ne dovrebbe dedurre che – con l'espressione “*giudizi instaurati*” – il Legislatore ha inteso riferirsi ai processi

- avviati (cioè iniziati con la notifica dell'atto introduttivo) a partire dal 5 luglio 2009; anche se l' Agenzia delle Entrate suggerisce agli Uffici di considerare “*dimezzato il termine lungo di impugnazione (di cui al modificato art. 327 c.p.c.) anche in riferimento ai ricorsi notificati in primo grado anteriamente al 4 luglio 2009 e depositati* (cd.“costituzione in giudizio”) *success-*

sivamente alla predetta data”;

• avviati di fronte alla Commissione tributaria provinciale, cioè nel primo grado di giudizio (a partire da quella data) e non ai diversi (e successivi) gradi di giudizio (di appello e davanti alla Corte di Cassazione), dovendosi considerare il “giudizio” e non i singoli gradi attraverso i quali si snoda. Su questo punto anche l’Agenzia delle Entrate non manifesta dubbi di sorta.

6. La inammissibilità del ricorso in Cassazione e l’abrogazione del “quesito di diritto”

L’art.360-*bis* c.p.c.introduce un vaglio preventivo di “ammissibilità del ricorso”, che si basa sulla previsione di due nuove ipotesi di **inammissibilità**:

a) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte; e l’esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l’orientamento della stessa (per una prima applicazione della norma novellata, si ved. Cass., Ord. 6 settembre 2010, n. 19051);

b) quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo.

Viene, inoltre, abrogato l’art.366-*bis* c.p.c., che richiedeva – a pena di inammissibilità del ricorso in cassazione – la formulazione di “quesiti di diritto” per consentire alla Corte di enunciare corrispondenti “principi di diritto”. Siccome la (già ricordata) disciplina transitoria (prevista nell’art.58, co.5) prevede – in deroga a quella ordinaria - che le nuove” disposizioni relative al giudizio di legittimità’ si applicano alle controversie tributarie nelle quali la sentenza impugnata (con il ricorso per cassazione) é stata pubblicata (mediante deposito presso la Segreteria della C.T.R. o C.T. di II grado), dopo la data di entrata in vigore della L. 69/2009, questa novità é già in vigore da più di un anno.

7. La “*translatio iudicii*” (norma esterna rispetto al codice di procedura civile)

Il Legislatore - con l’art.59 della legge di riforma del processo civile – disciplina la c.d.“*translatio iudicii*” (tra le diverse giurisdizioni), istituto che aveva, finora, avuto solo riscontri giurisprudenziali.

Com’è noto, il difetto di giurisdizione – cioè la erronea individuazione della “tipologia di giudici ” che (per legge) deve risolvere la specifica controversia – può essere eccepito dalle parti o rilevato d’ufficio (dal giudice), in qualsiasi

stato e grado del processo, finché non sia intervenuto “il giudicato” (cioè fino a quando la Sentenza non sia divenuta “definitiva”).

La Corte costituzionale, con Ordinanza 30 luglio 2009, n. 257 – di poco successiva alla emanazione della L. 69/2009, ma conforme alla precedente Sentenza della medesima Corte (la Sent. 5 marzo 2007, n. 77) – aveva riconosciuto ai giudici di merito (compresi quelli tributari) il potere di disporre la c.d. “*translatio iudicii*”, cioè di consentire che il processo – iniziato davanti a un giudice privo di prosegua davanti al giudice che ne sia effettivamente fornito; senza il venir meno degli effetti (sostanziali e processuali) degli atti compiuti davanti al giudice dichiaratosi privo di giurisdizione.

Sia il **principio di prosecuzione**, in caso di pronuncia declinatoria della giurisdizione del giudice inizialmente adito **del processo** davanti al giudice munito di giurisdizione, sia il principio di **conservazione degli effetti**, sostanziali e processuali, della domanda posta al giudice privo di giurisdizione (con obbligo, da parte del giudice che dichiara il proprio difetto di giurisdizione, di indicare con sentenza il giudice che ritiene munito di giurisdizione) **sono stati recepiti** dall’art.59 (entrato in vigore il 4.7.2009, con riguardo, però, ai giudizi instaurati dopo tale data e, quindi, dal 5.7.2009). La norma, infatti, stabilisce che “*Il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria (...) dichiara il proprio difetto di giurisdizione, indica altresì (...) il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione*”.

Se entro il termine perentorio (a pena di estinzione del processo e del venir meno degli effetti sostanziali e processuali della domanda) di tre mesi dal passaggio in giudicato della pronuncia declinatoria, la parte interessata ripropone la domanda al giudice designato, le parti restano vincolate a tale indicazione e “*sono fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se il giudice di cui è stata dichiarata la giurisdizione fosse stato adito fin dalla instaurazione del primo giudizio*”. Si deve, dunque, tenere conto di un doppio termine: il primo coincide con il passaggio in giudicato della sentenza che declina la giurisdizione; il secondo, che inizia a decorrere dal primo, è quello perentorio (di tre mesi) entro il quale la domanda **deve** essere riproposta al giudice indicato come munito di giurisdizione (da parte del giudice che se ne è dichiarato privo); ne deriva che la riassunzione del processo è **preclusa** fino a quando la sentenza declinatoria non è ancora passata in giudicato: con tutto ciò che ne consegue in ordine ai tempi occorrenti per la riproposizione della domanda davanti al giudice “competente”.

Peraltro il tempestivo accesso al giudice *ad quem* consente la prosecuzione del processo “*ferme restando le preclusioni e le decadenze interve-*

nute”: ciò significa che, se una controversia tributaria è stata erroneamente proposta dinanzi al giudice ordinario, il processo prosegue dinanzi alle Commissioni tributarie **solo se** la citazione (atto introduttivo del processo di cognizione) è stata notificata entro il termine per la proposizione del ricorso (che avrebbe dovuto essere diretto al giudice tributario) e la azione in essa proposta può essere – sostanzialmente – qualificata come domanda (di impugnazione-merito o di condanna) ammissibile davanti alle Commissioni tributarie; se, viceversa, l’atto di citazione è stato notificato dopo il termine di decadenza per l’impugnazione tributaria o vincola una domanda non proponibile davanti alle Commissioni tributarie, allora il giudice *ad quem* (in ipotesi, quello tributario) dovrebbe limitarsi a rilevare la decadenza e/o inammissibilità maturata davanti al giudice a *quo e*, di conseguenza, a respingere il ricorso del contribuente.

Un cenno merita, infine, la questione relativa alla valenza della indicazione del giudice *ad quem* contenuta nella sentenza declinatoria della giurisdizione, che è **vincolante solo per le parti** del processo attivato davanti al giudice “sbagliato”, ma **non anche per il giudice** davanti a cui la causa viene riassunta (entro tre mesi dal passaggio in giudicato della sentenza declinatoria), il quale – se ritiene di essere, a sua volta, privo di giurisdizione – non potrà emettere una ulteriore sentenza declinatoria (come avveniva prima della novella del 2009), ma sarà costretto a sollevare d’ufficio (con ordinanza) la questione di giurisdizione rimettendola alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

8. Le ulteriori modifiche

Altre norme modificate dalla novella del 2009 riguardano la **litispendenza** e la **connessione di cause**, nonché la rappresentanza e assistenza in giudizio e la disciplina delle notificazioni.

Dei primi due istituti già si è già accennato all’inizio, ma va ricordato che la modifica individua nell’Ordinanza lo strumento per dichiarare la litispendenza e la connessione di cause e fornisce il criterio – nel caso di litispendenza – per individuare il giudice adito per primo, davanti al quale la causa deve proseguire.

Quanto alla **rappresentanza**, l’art.83,co.3,c.p.c.ha previsto la possibilità di conferire la procura ad un nuovo difensore – in aggiunta o in sostituzione di quello precedente – direttamente in calce o a margine della memoria di nomina, oltre che con atto pubblico o scrittura privata, come del resto già stabilito dal l’art.12,co.3, D.Lgs.546/1992.

Il “nuovo” art. 182, co. 2, c.p.c., stabilisce che il giudice, se rileva un difetto di rappresentanza (o di assistenza o di autorizzazione, ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore), assegna a lle parti un termine perentorio per “regolarizzare” tale difetto, con effetti sostanziali e processuali della domanda dal momento della prima notificazione. Tale norma si applica anche al processo tributario, ove peraltro costituiva “diritto vivente”, già da prima, e cioè da quando la Corte Costituzionale (cfr. Sentenza 13 giugno 2000, n. 189, confermata da Corte cost., Ord. 9 maggio 2003, n. 158 e da Cassazione, SS.UU., Sent. 8 luglio 2004, n. 22601), ha affermato – con riferimento ai ricorsi tributari proposti senza difensore nelle cause di valore superiore ad euro 2.582,00 – il principio per cui, in quei casi, la violazione dell ’obbligo dell ’assistenza tecnica comporta non già l’inammissibilità del ricorso, bensì il potere-dovere del giudice di assegnare al contribuente un termine perentorio per la nomina di un difensore; solo scaduto inutilmente il quale (termine) si verifica l’inammissibilità del ricorso .

Quanto, poi, alle modalità di **notifica e comunicazione** di documenti informatici, dispone l ’art.137 c.p.c.; ma tale innovazione è destinata ad avere effetti solo in futuro, dato che non è ancora operativo il processo informatico; il quale, al momento, è in fase sperimentale in alcune sezioni della C.T.R. Lazio e della C.T.P. Roma (per le quali, in data 23.12.2009, è stato siglato un Protocollo di intesa tra M.E.F., C.P.G.T., A.E., C.N.D.C. e C., che stabilisce l’impegno delle parti a svolgere una verifica del progetto di informatizzazione del processo tributario “*in mancanza di una specifica normativa che disciplina il processo tributario telematico*”).

È, invece, già operativa (nel rito civile) la novella dell’art. 285 c.p.c. sulle modalità di notifica delle sentenze, che può essere effettuata, su istanza di parte, a norma dell’art.170 c.p.c., cioè mediant e consegna di un’unica copia al procuratore costituito per più parti; l’Agenzia delle Entrate, però, nella circolare più volte citata, ritiene che “ l’articolo 285 c.p.c. non trovi applicazione nel processo tributario, in quanto prevale la norma speciale contenuta nell ’art.38 del D.Lgs.546/1992” (che in effetti prevede la notifica della sentenza “alle altre parti”, e cioè a ciascuna di esse).

In proposito, va anche ricordato che l’art.3 del D.L.40/2010, conv. in L. 73/2010 (e in vigore dal 26/03/2010) ha semplificato le modalità di notifica delle sentenze in campo tributario, con la modifica del l’art.38,co.2,del D.Lgs. 546/1992. Sul punto, l’Agenzia delle Entrate ha precisato (con la Circolare del 21.6.2010, n. 37) che, per facilitare l’accesso al grado successivo del giudizio o la definitività del provvedimento giurisdizionale, “*la nuova disposizione in-*

troduce la possibilità di notificare la sentenza, ai fini della decorrenza del termine breve di impugnativa, avvalendosi delle medesime modalità previste per gli altri atti del processo tributario dall 'articolo 16 del D.Lgs. n. 546 del 1992". Aggiungendo che tale modifica ha "reso necessario inserire nella norma l'ulteriore previsione secondo la quale il deposito, in funzione della modalità di notificazione prescelta, ha ad oggetto – oltre all' "originale o copia autentica dell 'originale notificato" – "copia autentica della sentenza consegnata o spedita per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale unitamente all'avviso di ricevimento", per concludere che "le nuove modalità di notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali e regionali si applicano a partire dal 26 marzo 2010, data di entrata in vigore del decreto, anche in relazione a sentenze già depositate alla predetta data".

Ulteriori modifiche del codice di procedura civile (**astrattamente**) **applicabili** al processo tributario riguardano, infine,

- l'art.54, co.3, c.p.c. secondo il quale il giudice può condannare al pagamento di una pena pecuniaria la parte (non il difensore) che ha proposto la riconsuazione, se questa viene rigettata o dichiarata inammissibile (stante il rinvio espresso alle norme del c.p.c.contenuto nell 'art.6 del D.Lgs. 546/1992);

- l'art.120, c o. 1, c.p.c., secondo il quale il giudice, su istanza di parte, può ordinare la pubblicazione della sentenza di merito a cura e spese del soccombente, intesa come misura diretta a riparare il danno derivante da responsabilità aggravata ex art. 96, che – come visto sopra – rileva anche nell'ambito dei processi tributari (come riconosciuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza: cfr., in proposito, Cass., Sent. 27 ottobre 1999, n. 12070);

- gli articoli 191, co. 1, e 195, co. 3, che introducono alcune novità relative alla consulenza tecnica, stabilendo, il primo, che il giudice formuli – nell'ordinanza di nomina del consulente tecnico – i quesiti in ordine ai quali si chiede la consulenza; e, il secondo, le modalità di trasmissione della consulenza tecnica e di comunicazione delle osservazioni alla consulenza tecnica;

9. Le modifiche che non incidono sul processo tributario

Fra le più significative **modifiche** del rito civile sulla cui applicabilità al processo tributario sono stati sollevati dei **dubbi** (in particolare, dalla Agenzia delle Entrate, ma non solo) vanno prese in considerazione

- la (già ricordata) modifica che "semplifica " la motivazione della sentenza (artt. 132 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c.) e

- quella che introduce la testimonianza scritta (art. 257-bis c.p.c.).

Non trovano sicuramente ingresso nel processo tributario, invece

- il divieto di deposito di documenti in appello (art. 345 c.p.c.) e
- la riduzione di alcuni termini processuali civili che (a differenza del termine per l'impugnazione delle sentenze delle Commissioni tributarie) sono espressamente disciplinati nel rito "speciale" tributario (in particolare, quello previsto per la riassunzione o prosecuzione del processo civile interrotto o sospeso e quello previsto per la riassunzione della causa davanti al giudice di merito a seguito di rinvio disposto dalla Corte di Cassazione).

1. A seguito della novella sull'art.132 e sull'art.118 disp. att. c.p.c., la **motivazione della sentenza** deve contenere la succinta esposizione dei "fatti di causa" e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a **precedenti conformi**. Tale modifica (la cui decorrenza deroga alla regola ordinaria e dunque, comporta la applicabilità della norma anche ai giudizi pendenti in I grado dalla data di entrata in vigore della modifica), **non** trova "applicazione nel processo tributario in quanto prevale la norma speciale contenuta nell'art.36,co.2, del D.Lgs.546/1992".

2. L'art.257 - bis c.p.c. introduce una importante novità in materia di **prova testimoniale**, prevedendo che il giudice possa "su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza", assumere la deposizione del testimone per iscritto. In questo caso, viene predisposto (a cura della parte che ha richiesto la testimonianza), un modello di testimonianza che il testimone compilerà fornendo risposte separate a ciascun quesito, precisando quali sono i quesiti ai quali non è in grado di rispondere e sottoscrivendo il modello.

Come è noto, la prova testimoniale non è ammessa nel processo tributario e, pertanto, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che la disposizione dell'art.257 - bis c.p.c. non trovi ivi applicazione, anche se – come ricordato – c'è chi non concorda con questa conclusione, sostenendo che il processo tributario "non esclude la prova testimoniale in forza di una preclusione, generalizzata, dei mezzi di prova fondati sulla scienza del terzo, ma in omaggio alla tradizionale impostazione documentale del rito dei tributi" e nega – pertanto – che il divieto posto da ll'art.7 del D.lgs 546/1992 riguardi anche la testimonianza scritta.

3. La L.69/2009 ha modificato anche l'art.345, terzo comma, del c.p.c., prevedendo il divieto di produrre nuovi documenti nel giudizio (civile) di appello, "salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa, ovvero che la parte dimostri di non aver potuto (...) produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile". Tale modifica **non**

incide sulla disciplina del giudizio di appello tributario, che resta regolata dall'art.58, comma 2, del D.Lgs.546/1992 (che consente alle parti di produrre nuovi documenti anche in quel grado di giudizio).

4. Non opera infine, nel processo tributario, il “nuovo” termine di riassunzione o prosecuzione del processo civile interrotto o sospeso, fissato in tre mesi dagli articoli 297, comma 1, e 305 c.p.c., dato che i commi 1 (sospensione) e 2 (interruzione) dell'art.43 del D.Lgs.546/1992 indicano il diverso termine di sei mesi, che è “speciale” e proprio del processo tributario. Così come non si applica al processo tributario il dimezzamento (da sei a tre mesi) del termine per la riassunzione davanti al giudice dichiarato competente (ex art. 50 c.p.c.), stante la speciale previsione dell'art.5, comma 4 del D.Lgs. 546/1992. La stessa regola (di specialità) vale per il termine di riassunzione della causa davanti al giudice di rinvio a seguito dello svolgimento del giudizio di cassazione, che – nell'ambito del processo civile – è stato ridotto dalla L. 69/2009 da un anno a tre mesi (art. 392 c.p.c.), mentre nell'ambito del processo tributario resta di un anno, giusta la previsione speciale di cui all'art.63 del D.Lgs. 546/1992. E vale anche per le modalità per la riassunzione del processo in caso di rinvio dal secondo al primo grado, che, nel processo civile, avviene su istanza di parte entro il termine di tre mesi (prima della novella era di sei mesi) dalla notificazione della sentenza di appello (art. 353 c.p.c.), mentre nel processo tributario avviene d'ufficio, e cioè ad opera della Segreteria della Commissione tributaria regionale (che, ad es., abbia dichiarato la competenza declinata o la giurisdizione negata dalla Commissione tributaria provinciale) entro trenta giorni dal passaggio in giudicato della Sentenza di appello (ex art. 59, co. 3, D.Lgs. 546/1992).

CONCLUSIONI

La “miniriforma del rito civile” assume un **particolare rilievo** per le ricadute che ha avuto – e sul contenzioso tributario: a partire da ll'obbligo di **contraddittorio** sulle questioni rilevabili d'ufficio (che dovrebbe impedire in futuro che il contribuente si trovi a dover fronteggiare, nel processo, pretese impositive fondate su motivazione diverse da quelle contenute nell'avviso di accertamento); per continuare con la consacrazione legislativa del principio – già affermato dalla giurisprudenza di legittimità – di **non contestazione**, per effetto del quale l'oggetto del processo viene determinato non solo dall'attore attraverso l'allegazione dei fatti costitutivi del diritto fatto valere in giudizio, ma anche dal convenuto che ha l'onere di contestare specificamente ciascuno di

questi fatti (mettendoli in discussione e, dunque, richiedendo una pronuncia del giudice sul fatto controverso); e con la **riduzione del termine** (lungo) di impugnazione delle sentenze (da un anno più il periodo di sospensione feriale a sei mesi); con la (sia pure eccezionale) rimessione in termini che amplia – in determinate situazioni e a certe condizioni - la deroga alla regola della improgabilità dei termini perentori; e, ancora, con la giustificazione della **compensazione delle spese** solo per gravi ed eccezionali ragioni ... per finire con le (rilevanti e già in vigore) modifiche intervenute nella disciplina del **giudizio di legittimità**.

Chiudo ricordando, ancora una volta, che le modifiche al codice di procedura civile applicabili anche al processo tributario si applicano, di regola, solo ai giudizi instaurati da lunedì 6 luglio 2009 (quindi, al di là delle discussioni teoriche sul punto, in pratica né da sabato 4, né da domenica 5 luglio); per cui – per ovvie ragioni – hanno già prodotto effetti di fronte alle Commissioni tributarie provinciali, cominciano a produrli solo ora nelle Commissioni tributarie regionali.

Avv. Antonio GRAVINA
Vice Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia
Tributaria

Norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario, alla luce della novella n. 69/2009

**IL PROCESSO TRIBUTARIO E LE NUOVE NORME DEL
PROCESSO CIVILE**

L'art. 1 del Dlgs 546/92 prescrive al comma "2": *I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.*

La recente legge 69/2009 ha modificato alcune norme dettate dal codice di procedura civile ed ha inciso anche sulla procedura del contenzioso tributario.

Orbene, ora vedremo quali disposizioni modificative del c.p.c. trovano applicazione nel processo tributario innanzi alle Commissioni Tributarie.

In particolare, occorre precisare che per l'applicazione delle norme del cpc al processo tributario è necessaria la contestuale sussistenza di due condizioni:

- 1) che il decreto legislativo 546/92 non contenga una espressa previsione sul punto;
- 2) che le norme del decreto di cui innanzi non siano in contrasto con quelle del codice di procedura civile.

Sul piano temporale, poi, la disciplina transitoria prevista dall'art. 59 della legge 69/2009, in deroga al principio "*tempus regit actum*", prevede che le nuove disposizioni del cpc si applichino ai giudizi instaurati dopo l'entrata in vigore della legge richiamata e quindi, per quanto concerne il contenzioso tributario, ai ricorsi notificati dopo il 4 luglio 2009, o meglio a far data dal 6 luglio 2009.

La pendenza della lite sorge infatti con la propOSIZIone del ricorso, a prescindere dalla costituzione in giudizio, e per ricorso va inteso quello che instaura il giudizio di primo grado, da considerarsi nella sua unitarietà.

Con riferimento, invece, al giudizio di Cassazione, che svolge il controllo di legittimità delle decisioni emesse dalle commissioni tributarie regionali, la novella adotta il parametro della data di pubblicazione della sentenza

impugnata e le nuove regole vanno perciò applicate soltanto ai ricorsi proposti contro le sentenze di secondo grado depositate dopo il 4 luglio 2009.

L'art. 45 della legge 69/2009 ha modificato il libro primo del c.p.c., ed in particolare una serie di articoli; più precisamente l'art. 38 attinente alla incompetenza, l'art. 39 relativo alla litispendenza e continenza di cause, l'art. 40 che riguarda la connessione, l'art. 50 che si riferisce alla riassunzione della causa, l'art. 54 relativo alla ordinanza sulla ricusazione, l'art. 83 che riguarda la procura alle liti, l'art. 91 attinente alla condanna alle spese, l'art. 92 correlato alla condanna alle spese per singoli atti e la compensazione delle spese, l'art. 96 riferito alla responsabilità aggravata, l'art. 101 afferente al principio del contraddittorio, l'art. 115 sulla disponibilità delle prove, l'art. 120 sulla pubblicità della sentenza, l'art. 132 sul contenuto della sentenza, l'art. 137 sulle notificazioni, ed infine l'art. 153 che riguarda la improrogabilità dei termini perentori.

Ora, esaminiamo gli articoli della legge 546, che sono stati interessati dalle modifiche della intervenuta legge 69/2009.

TRASLATIO IUDICII

L'Art 3 del Dlgs 546/92 richiama l'art. 41 del c.p.c. in merito al regolamento preventivo di giurisdizione. Tale articolo è rimasto invariato ma la materia in tema di giurisdizione è regolamentata dall'art. 59 della legge 69/2009 di seguito descritto.

Art. 59.

(Decisione delle questioni di giurisdizione)

1. *Il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione indica altresì se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione. La pronuncia sulla giurisdizione resa dalle sezioni unite della Corte di Cassazione è vincolante per ogni giudice e per le parti anche in altro processo.*

2. *Se, entro il termine perentorio di tre mesi dal passaggio in giudicato della pronuncia di cui al comma 1, la domanda è riproposta al giudice ivi indicato, nel successivo processo le parti restano vincolate a tale indicazione e sono fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se il giudice di cui è stata dichiarata la giurisdizione fosse stato adito fin dall'instaurazione del primo giudizio, ferme restando le preclusioni e le de-*

cadenze intervenute. Aifini del presente comma la domanda si ripropone con le modalità e secondo le forme previste per il giudizio davanti al giudice adito in relazione al rito applicabile.

3. Se sulla questione di giurisdizione non si sono già pronunciate, nel processo, le sezioni unite della Corte di cassazione, il giudice davanti al quale la causa è riassunta può sollevare d'ufficio, con ordinanza, tale questione davanti alle medesime sezioni unite della Corte di Cassazione, fino alla prima udienza fissata per la trattazione del merito. Restano ferme le disposizioni sul regolamento preventivo di giurisdizione.

4. L'inosservanza dei termini fissati ai sensi del presente articolo per la riassunzione o la prosecuzione del giudizio comporta l'estinzione del processo, che è dichiarata anche d'Ufficio alla prima udienza, e impedisce la conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda.

5. In ogni caso di riproposizione della domanda davanti al giudice di cui al comma 1, le prove raccolte nel processo davanti al giudice privo di giurisdizione possono essere valutate come argomenti di prova.

In effetti, il legislatore è stato costretto a prendere posizione in merito, raccogliendo l'orientamento della Corte di Cassazione prima con la sentenza a sezioni unite 4109 del 22/2/2007, e poi quello della Corte Costituzionale, orientamento che ha ritenuto ammissibile la *traslatio iudicii* tra giudici di ordine diverso, ritenendo incostituzionale l'art. 30 della legge n. 1034/1971 laddove *"nella parte in cui non prevede che gli effetti, sostanziali e processuali, prodotti dalla domanda proposta a giudice privo di giurisdizione si conservino, a seguito di declinazione, nel processo proseguito davanti al giudice munito di giurisdizione."*

Sta di fatto che prima di tali sentenze la trasmigrazione del processo era consentita all'interno dei diversi ordini della magistratura ordinaria; mai era stata consentita la trasmigrazione del processo da qualunque ordine della magistratura ordinaria a quella speciale, mentre era ritenuto possibile il caso inverso ovvero era ritenuta possibile la *traslatio iudicii* quando il giudice incompetente era ritenuto quello speciale come nel caso del contenzioso tributario, come appunto regolamentato dallo stesso art. 3 del Dlgs 546/92, e competente quello ordinario- Comunque, prima delle pronunce dei due massimi organi della giurisdizione, laddove era consentita la *traslatio iudicii*, era necessario iniziare un nuovo processo in quanto non venivano fatti salvi gli effetti processuali e sostanziali maturati sino alla pronuncia del difetto di giurisdizione. Dalla lettura delle due sentenze, diversamente motivate, si evince chiaramente che le due Corti si ispirano alla tutela dei diritti costituzionali di

cui agli artt. 24 , 111 e 113 (tutela dei diritti ed interessi legittimi, giusto processo e ragionevole durata dello stesso, tutela dei diritti contro la pubblica amministrazione davanti al giudice ordinario o speciale), evitando così le prescrizioni e le decadenze interrotte dalla tempestiva e regolare proposizione dell'iniziale ricorso presso il giudice carente di giurisdizione.

In base alla nuova legge ora è abbastanza chiaro che per ogni tipo di giurisdizione è possibile la trasmigrazione del processo in entrambi i sensi, dalla giurisdizione ordinaria a quella speciale e da quella speciale a quella ordinaria tenendo conto che:

1) Il giudice, anche quello tributario, nel momento in cui dichiara il proprio difetto di giurisdizione deve dichiarare nella propria pronuncia il giudice nazionale munito di giurisdizione

2) La pronuncia sulla giurisdizione resa dalla Corte di Cassazione è vincolante per tutti: giudice e parti del processo

3) Il processo deve essere riassunto, entro il termine perentorio di tre mesi dalla sentenza passata in giudicato, davanti al giudice dichiarato munito di giurisdizione e vengono fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali maturati davanti al giudice dichiaratosi incompetente e la lite continua come se fosse stata presentata sin dall'origine davanti al giudice munito di giurisdizione.

4) La domanda, naturalmente, va riproposta nelle forme e nelle modalità previste dal rito del nuovo giudice adito.

5) Il giudice davanti al quale la causa è riassunta, nel caso in cui le Sezioni unite della Cassazione non si sono pronunciate in merito, può sollevare d'ufficio, con propria ordinanza, la questione davanti alle stesse sezioni unite. Restano ferme tutte le disposizioni di cui all'art. 41 c.p.c. sul regolamento preventivo di giurisdizione

6) Il processo si estingue se non vengono osservate le disposizioni relative alla riassunzione del processo di cui allo stesso art. 59 della legge 69/09,

7) In ogni caso, le prove raccolte davanti al giudice privo di giurisdizione possono essere valutate quali argomenti di prove.

INCOMPETENZA

Come innanzidetto, l'art. 38 cpc, che disciplina appunto le ipotesi di incompetenza per materia, per valore e per territorio nel processo civile, è stato modificato nella parte relativa alle modalità ed ai tempi in cui l'incompetenza può essere eccepita in giudizio. Tale disposizione non trova però applicazione nel processo tributario, in quanto prevale in materia la norma speciale conte-

nuta nell'art. 5 del Dlgs 546/92.

LITISPENDENZA E CONTINENZA DI CAUSA

L'art. 39 trova invece applicazione nel processo tributario, come espressamente chiarito dalla Corte di Cassazione con pronuncia del 10/04/2000 n° 4509 e confermato anche dalla Cassazione a Sezioni Unite con sentenza n° 14815 del 4/6/2008. In effetti, intervenendo sul terzo comma del citato art. 39 cpc, il legislatore fornisce altresì il criterio per individuare, in caso di litispendenza, il giudice adito per primo, innanzi al quale la causa poi deve proseguire. In questo caso, la priorità temporale di una causa rispetto ad un'altra è determinata in via generale dalla notifica della citazione o del ricorso, per cui nel giudizio tributario occorre far riferimento alla data di notifica del ricorso.

RIASSUNZIONE DELLA CAUSA.

In caso di dichiarazione di incompetenza del giudice adito l'art. 50 cpc dispone il dimezzamento del termine previsto per la riassunzione della causa, ridotto pertanto da sei mesi a tre mesi. A tal proposito si evidenzia che il novellato art.50 cpc non trova applicazione nel processo tributario, in quanto prevale la norma speciale contenuta nell'art. 5 del Dlgs 546/92, che al comma 4 esclude l'applicabilità del regolamento di competenza e al comma 5 prevede che *"la riassunzione del processo davanti alla commissione tributaria dichiarata competente deve essere effettuata ad istanza di parte nel termine fissato nella sentenza o in mancanza nel termine di sei mesi dalla comunicazione della sentenza stessa. Se la riassunzione avviene nei termini suindicati il processo continua davanti alla nuova commissione, altrimenti si estingue"*.

Conseguentemente, come detto, le parti nel processo tributario, in caso di dichiarazione di incompetenza della commissione tributaria adita, mantengono la facoltà di riassumere il processo nel termine fissato nella sentenza o in mancanza nel termine massimo di sei mesi a far data dalla comunicazione della sentenza medesima.

ASTENSIONE E RICUSAZIONE

L'astensione e la ricusazione di cui all'art 6 del Dlgs 546/92 continuano ad essere regolate dagli artt. 51 e 52 del c.p.c., che non hanno subito variazioni, nonché dall'art. 54 c.p.c nel quale è stato inserito un secondo comma per

cui *"il giudice con l'ordinanza con cui dichiara inammissibile o rigetta la riconsunzione provvede sulle spese e può condannare la parte che l'ha proposta ad una pena pecuniaria non superiore ad euro 250,00"*.

Naturalmente il secondo ed il terzo comma dello stesso art. 6 continuano ad avere efficacia e pertanto: il giudice tributario ha l'obbligo di astenersi quando ha avuto rapporti di lavoro autonomo o di collaborazione con una delle parti, e il collegio stesso di appartenenza del giudice riconsunto decide sulla riconsunzione senza la partecipazione di quest'ultimo, che deve essere sostituito da altro membro della stessa commissione designato dal suo presidente.

L'art. 54 quindi trova applicazione nel processo tributario per effetto del rinvio disposto proprio dall'art. 6 comma 1 del Dlgs 546/92, secondo cui *"l'astensione e la riconsunzione dei componenti le commissioni tributarie sono disciplinate dalle disposizioni del codice di procedura civile in quanto applicabili"*.

TESTIMONIANZA SCRITTA

L'Art. 7 del Dlgs 546/1992 regola il potere delle Commissioni Tributarie ed al comma 4 è disposto *"Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale"*. La giurisprudenza si è sempre attenuta a tale disposto.

Però di recente la giurisprudenza, anche della Cassazione, ha cominciato ad ammettere, seppure con valore di prova indiziaria, la prova fornita con testimonianza scritta; in particolare con la sentenza 1612 del 25.01.2008 la Suprema Corte, in tema, di bonus prima casa, ha stabilito la valenza della interrogazione informatica presso il sistema dell'anagrafe informativa tributaria, seppure nei casi previsti dell'art. 2724 c.c. ovvero quando:

- vi è un principio di prova scritta
- quando il contraente è stato nell'impossibilità morale o materiale di procurarsi una prova scritta
- quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova

Altra sentenza della Suprema Corte è la numero 2940 del 10.2.2006 con la quale si dà uguale rilevanza alle prove raccolte della Guardia di Finanza presso terzi, dichiarazioni ecc. ed alle prove raccolte dal contribuente in sede extraprocessuale.

L'art. 257 bis del c.p.c., introdotto con la legge 69/2009, ha stabilito che il giudice, su accordo delle parti, può assumere la testimonianza chiamando il testimone a deporre per iscritto nel termine predeterminato dallo stesso giu-

dice. Il tutto previo modello ministeriale, da predisporre dalla parte che ne ha fatto richiesta ed a carico della quale grava l'onere della notifica.

Il testimone deve rendere la testimonianza compilando l'apposito modello e depositandolo in cancelleria e spedendolo con raccomandata previo sottoscrizione con firma autenticata pagina per pagina.

In effetti, occorre tener conto della peculiarità della struttura e della funzione del processo tributario, laddove innanzi alle commissioni tributarie non sono sufficienti i principi generali ricavabili dall'art. 2697 c.c. secondo il noto principio *onus probandi incubit ei qui dicit non ei qui negat*, e cioè chi vuoi far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, come pure chi eccepisce che il diritto si è modificato o estinto, deve a sua volta provare i fatti su cui fonda l'eccezione, in quanto la vigente disciplina del processo tributario non sempre consente di stabilire con chiarezza se, a prescindere dalla iniziativa processuale di chi impugna l'atto impositivo, spetti all'amministrazione finanziaria provare la legittimità dell'atto o dell'imposizione tributaria e il fondamento della obbligazione fiscale che ne deriva o, invece, spetti al contribuente dimostrare, dal canto suo, in negativo, la illegittimità dell'atto o la insussistenza della pretesa.

Infatti, a tal proposito, è opportuno richiamare il principio di cui all'art. 7 1° comma della legge 212/2000, cd statuto dei diritti del contribuente, le cui norme costituiscono appunto i principi generali dell'ordinamento tributario, laddove dispone che *"gli atti dell'Amministrazione finanziaria siano motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 legge 241/90 e devono indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione"*.

Ho ritenuto opportuno far riferimento al nuovo articolo 257 bis previsto dalla novella 69/2009, in quanto il recente orientamento della Suprema Corte di Cassazione ha statuito che "la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'ufficio, ma autorizza il ricorso alla prova per testimoni o per presunzione in deroga ai limiti per essa stabiliti. La stessa Cassazione, con sentenza n° 27556 del 29/12/2009, si è anche pronunciata in merito alla preclusione circa l'utilizzabilità delle scritture contabili qualora il contribuente, per condotta dolosa o colposa, e per errore non scusabile, non le abbia esibite in sede di verifica amministrativa o ispezione da parte dell'amministrazione finanziaria, ma prevede che in caso di giustificata, incolpevole perdita della contabilità, il contribuente ben può provare i fatti controversi avvalendosi appunto della regola

generale fissata dall'art. 2724 c.c.

Aggiungasi che, anche secondo i canoni espressi dal diritto comunitario (cfr. la posizione assunta dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo), è stato ribadito con sentenza del 23/11/2006 n° 73053 che recita: *"l'impossibilità di ricorrere alla prova testimoniale nel processo tributario è da ritenersi compatibile con il principio dell'equo processo stabilito dalla convenzione solo se da tale divieto non derivi un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente-contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile"*. Sicché lo scopo sarebbe quello di ritenere applicabile nel processo tributario l'art. 257 bis del cpc con il quale si richiama appunto il modello della testimonianza scritta. In effetti, la testimonianza scritta disciplinata dal richiamato art. 257 bis appare confermativa della valenza sostanziale più che indiziaria attribuita già oggi alle dichiarazioni di terzi prodotte ed esibite nel giudizio tributario.

Auspicabile sarebbe poi l'applicazione della prova testimoniale al processo tributario, in quanto garantirebbe appieno il rispetto del principio della effettività e pienezza della tutela giurisdizionale, assicurando anche i principi costituzionali in armonia con quelli comunitari sul giusto processo, ed in particolare l'operatività sostanziale del contraddittorio sancito dall'art. 111 della Cost.

PROCURA ALLA LITE

L'art. 11 del Dlgs 546/92 tratta delle parti che nel processo tributario, per quanto interessa i privati, possono essere rappresentati in giudizio mediante procura generale o speciale. La procura, oltre che a difensore abilitato, può essere conferita al coniuge, ai parenti entro il 4° grado. La procura (eccetto che per la semplice partecipazione all'udienza) deve essere conferita ai sensi dell'art. 83 c.p.c. che risulta modificato per effetto dell'art. 45 comma 9 della L. 69/09, laddove è previsto che la procura può essere apposta in calce o a margine del ricorso *"ovvero della memoria di nomina del nuovo difensore originariamente designato", "su documento informatico separato, sottoscritto con firma digitale e congiunto all'atto cui si riferisce mediante strumenti informatici, individuati con decreto del Ministero della Giustizia. Se la procura alle liti è stata conferita su supporto cartaceo, il difensore che si costituisce attraverso strumenti telematici ne trasmette la copia informatica autenticata con firma digitale, nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici e trasmessi in via telematica.*

Tale modifica interessa anche il processo tributario per rinvio generale dell'art. 1 Dlgs 546/92. Quanto, poi, alla difesa ed alla rappresentanza delle parti private nel processo tributario, l'art.12 del Dlgs 546/92 elenca una serie di professionisti per la totalità del contenzioso, avvocati, i procuratori legali, i dottori commercialisti, ragionieri ed i periti commerciali, mentre ad altri professionisti è consentita la difesa per particolari singole materie. La procura può essere apposta in qualsiasi atto del processo, così come previsto dal comma 3 di detto articolo.

In tema di assistenza e procura alle liti è doveroso rilevare che il secondo comma dell'art. 182 c.p.c. (**applicabile al contenzioso tributario**) è sostituito dal seguente : "**Quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore, il giudice assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono sin dal momento della prima notificazione.**"

Il difetto di rappresentanza viene sanato con efficacia *ex tunc*, mentre viene sanato qualsiasi vizio che dovesse comportare la nullità della procura al difensore. La novella dell'art. 182 del c.p.c sembra voler sanare i difetti di procura e non anche sanare il difetto di inesistenza della medesima. Ma a ben riflettere la sanatoria deve essere intesa anche per l'inesistenza della procura in quanto secondo la novella il giudice deve assegnare un termine perentorio "**...per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa**".

Questo concetto vale anche per il contenzioso tributario laddove la procura alle liti è resa obbligatoria qualora il valore della causa dovesse essere superiore a 5.000.000 delle vecchie lire.

Non è possibile, però, non rilevare che l'art. 125 del c.p.c.(immodificato) al comma due stabilisce che la procura al difensore dell' attore può essere rilasciata anche successivamente alla notificazione dell'atto ma, in ogni caso, prima della costituzione in giudizio e tanto potrebbe far ritenere che la sanatoria non possa applicarsi a quei casi in cui la procura manchi sin dalla formazione dell'atto. Come è risaputo, per effetto dell' art. 22 Dlgs 546/ 92 la costituzione in giudizio nel processo tributario deve avvenire nel termine perentorio di giorni trenta dalla presentazione del ricorso. Ora se il giudice ha il dovere di rilevare il difetto od il vizio della procura alla lite alla prima udienza, ovvero dopo la costituzione in giudizio e richiedere la eliminazione di quei

vizi entro un termine che dovrà assegnare alle parti, sembra legittimo dedurre che la disposizione di cui all'art. 125 è in ogni caso superata e di fatto non applicabile nel contenzioso tributario.

Continuano ad applicarsi in tema di procura le disposizioni di cui all'art. 2699 e 2702 c.c., nonché le disposizioni di cui agli artt. 84 (poteri del difensore) 85 (revoca e rinuncia alla procura) 86 (difesa personale della parte) e 87 (assistenza degli avvocati e del consulente tecnico) c.p.c. che restano invariati.

SOCCOMBENZA ALLE SPESE

L'art. 15 del Dlgs 546/92 regola la soccombenza delle spese di giudizio. In tema di soccombenza per rinvio di cui all'art. 1 del Dlgs 546/92 si applicano le norme del c.p.c. e particolarmente quanto stabilito negli artt 90 (onere delle spese), 91 (condanna alle spese) 92 (condanna alle spese per singolo atto - Compensazione delle spese), 93 (distrazione delle spese), 94 (condanna di rappresentanti o curatori).

Solo gli artt 91 e 92 risultano modificati- Il comma I dell' art 91 si arricchisce di un nuovo periodo: ***"se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta, salvo quanto disposto dal secondo comma dell'art. 92"***; secondo comma dell'art. 92 che risulta modificato in quanto dopo le parole ***"se vi è soccombenza reciproca"*** è aggiunto ***"o concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni"*** e finisce prima di ***"esplicitamente indicate nella motivazione... "***

Il giudice ed in particolare quello tributario non può nascondersi più nella solita frase "vi sono motivi per la compensazione delle spese" o simili per compensare le spese di giudizio. Per poter compensare le spese il giudice deve rilevare l'esistenza di particolari motivi ed eccezionali e li deve indicare specificatamente in sentenza.

Tra i vari motivi per la compensazione delle spese vi possono essere:

- il rigetto della richiesta di ambedue le parti
- la rinuncia ad alcune domande
- l'accoglimento di alcune domande
- l'obiettiva incertezza delle questioni
- la difficile applicazione di nuove norme
- il diverso evolversi della giurisprudenza o della prassi amministrativa

su fatti specifici

L'obbligo del giudice a pronunciarsi sulla soccombenza delle spese può portare alla riduzione dei ricorsi in campo tributario, perché un maggiore onere in termini di spese potrebbe indurre gli interessati a produrre meno contenzioso ed in particolare i contribuenti a ricorrere di meno e l'amministrazione ad emettere meno accertamenti, soprattutto quando i motivi di quei ricorsi o di quegli accertamenti riguardano questioni che la giurisprudenza ha ripetutamente risolto. Nel contenzioso tributario ciò è ancora più vero in quanto il legislatore ha dato all'amministrazione l'istituto dell'autotutela, attraverso il quale la stessa ha la possibilità di rivedere od annullare i propri atti in qualsiasi fase amministrativa o giudiziaria, al contribuente ha dato la possibilità di ricorrere all'istituto dell'accertamento con adesione, a quello della proposta della conciliazione fuori o dentro il processo stesso.

Secondo qualche autore in tema di soccombenza il giudice tributario può applicare l'ultimo periodo apportato all'art. 96 del c.p.c (**in ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata**) e condannare la parte soccombente a pagare una somma equitativa a favore dell'altra parte. Secondo chi scrive non sembra sia possibile una cosa del genere, in quanto ciò darebbe al giudice la possibilità di applicare una specie di pena pecuniaria a carico del soccombente, ma in campo fiscale le sanzioni sono determinate dalle leggi (quindi dallo stesso legislatore) che regolamentano i vari tributi o dal Dlgs 472/1997. Il giudice tributario in tema di spese di giudizio deve fare riferimento per la loro determinazione alle varie tabelle dei vari professionisti difensori, come previsto espressamente dalla legge.

L'art. 16 del Dlgs 546/92 regola le comunicazioni e le notificazioni alle parti a carico dell'ufficio di segreteria - Per espresso richiamo sono applicabili le norme di cui all'art. 137 del c.p.c (salvo i limiti di cui al successivo art. 17), che come abbiamo visto risulta modificato laddove viene praticata la notifica nella modalità informatica.

L'art. 17 tratta del luogo dove devono essere fatte le comunicazioni e le notificazioni e per rinvio generale dell'art. 1 si applicano le disposizioni di cui agli artt 136 e seguenti del c.p.c che risultano immutati salvo l'art. 137.

RIMMISSIONI IN TERMINI

Gli artt. 18 e seguenti del Dlgs 546 /92 sino all'art. 26 trattano del ricorso, del contenuto, della sottoscrizione, del tipo di atti impugnabili, delle modalità e del termine per la proposizione dello stesso, delle formalità per la costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente, della produzione di documenti, e motivi aggiunti, dell'iscrizione del ricorso, della formazione del fascicolo d'ufficio del processo e dei fascicoli di parte, dell'assegnazione del ricorso. Il tutto secondo una dettagliata normativa prevista dallo stesso Dlgs 546/92, che ricalca la stessa procedura prevista dal c.p.c. All'uopo. è da rilevare come le modifiche di cui alla legge 69/09 vanno ad incidere sul contenzioso tributario. Infatti gli artt. 45 comma 19 e 46 comma 3 della legge 69/09 incidono notevolmente sulla rimessione in termini della parte ricorrente o resistente. Infatti, il nuovo art. 153 c.p.c stabilisce che *“la parte chè dimostra di essere incorsa in decadenza per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'art. 294 secondo e terzo comma”*. La nuova norma ispirata ad un principio equitativo deroga alla regola generale che i termini perentori sono rigidi anche per diverso accordo tra le parti. Questo nuovo istituto è certamente applicabile al processo tributario per effetto del rinvio generale contenuto nell' art. 1 del Dlgs 546/92 e consente una tutela giurisdizionale a quei contribuenti che per circostanze non a loro imputabili dovessero cadere nelle prescrizioni di cui all'art. 21 del Dlgs 546/92- E' doveroso ricordare che detto articolo prescrive che: il ricorso deve essere presentato, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato, mentre il ricorso in caso di silenzio rifiuto della richiesta di rimborso deve essere presentato dopo novanta giorni dalla richiesta, richiesta che deve essere fatta entro due anni dal pagamento, salvo diverse disposizioni delle leggi che regolamentano le singole imposte o tributi.

La costituzione in giudizio ai sensi dell'art. 22 Dlgs 546/92 deve avvenire entro 30 giorni dalla presentazione del ricorso, salvo inammissibilità del ricorso, inammissibilità che è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Il ricorso deve essere motivato e provato ove occorre con apposita documentazione. Nel processo tributario non è ammissibile la prova testimoniale diretta, mentre abbiamo visto che in alcuni casi (**ora**) è possibile la testimonianza scritta. La documentazione può essere allegata al fascicolo sino a 20 giorni prima dalla prima udienza, mentre memorie aggiuntive possono essere presentate dalle parti sino a 10 giorni prima dalla prima udienza, salvo il caso in cui non sia richiesta l'integrazione documentale o motivazionale nel caso in

cui una parte ha depositato documenti nuovi dopo che è stata fissata la data dell'udienza.

RILEVANZA DEI FATTI NON CONTESTATI

La nuova legge ha innovato l'art. 115 c.p.c. laddove modifica il primo comma ove ora viene stabilito che " Salvi i casi previsti dalla legge , il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, ***nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita***. La legge ha fatto propri gli orientamenti dalla Cassazione che nelle sentenze 1540/2007 e 15113/09 in materia di IRPEF e di IRAP ha stabilito l'idoneità probatoria confermativa di quanto asserito da una delle parti e non contestata dalla controparte ed impedisce al giudice di riammettere d'ufficio la natura controversa del fatto. Ma già le sezioni unite con la sentenza n. 761/2002, in modo netto, avevano affermato che *"Gli artt. 167, primo comma, e 416, terzo comma , imponendo al convenuto l'onere di prendere posizione su tali fatti, fanno della non contestazione un comportamento univocamente rilevante ai fini della determinazione dell 'oggetto del giudizio, con effetti vincolanti per il giudice, che dovrà astenersi da qualsivoglia controllo probatorio del fatto non contestato e dovrà ritenerlo sussistente, proprio per la ragione che l'atteggiamento difensivo e delle parti, valutato alla stregua dell 'esposta regola di condotta processuale, espunge il fatto stesso dalli 'ambito degli accertamenti richiesti."* In effetti non è la prima volta che il legislatore legifera successivamente a degli indirizzi presi dal giudice di legittimità. Il motivo per cui il principio di cui al novellato art. 115 c.p.c. risulta applicabile al contenzioso tributario lo si riscontra al rinvio generale di cui all'art. 1 Dlgs 546/92, al fatto che la stessa C.C. si è pronunciata in tal senso, ma è possibile aggiungere anche che l'onere probatorio grava non solo sulla parte ricorrente ma anche sulla parte resistente.

RIUNIONE DI RICORSI

L'art. 29 del contenzioso tributario regola la riunione dei ricorsi quando ragioni di ordine oggettivo o soggettivo lo richiedono. A tale istituto si applicano le disposizioni degli artt. 273 (riunione dei procedimenti relativi alla stessa causa) e 274 (riunione di procedimenti relativi a cause connesse) e 103 (litisconsorzio facoltativo) c.p.c., invariati.

LA SENTENZA

La sentenza nel processo tributario è regolata dall'art. 36 Dlgs 546/92 che, ricalca l'art 132 c.,p.c, che a sua volta risulta modificato dalla legge 69/09 in quanto al secondo comma è stato modificato il numero 4 che attualmente risulta essere scritta **“la concisa esposizione dello svolgimento delle ragioni di fatto e di diritto della decisione”** mentre la precedente versione era **“la concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei motivi in fatto ed in diritto della decisione.”**

Il contenuto dell' art 36 del decreto sul contenzioso tributario il 546/92, è così previsto:

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

2. **La sentenza deve contenere:**

1) **l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono;**

2) **la concisa esposizione dello svolgimento del processo;**

3) **le richieste delle parti;**

4) **la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto;**

5) **il dispositivo.**

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

Esaminando l'art. 36 ci rendiamo conto che per il processo tributario la sentenza è regolata in modo dettagliato e pertanto il rinvio alle norme del c.p.c. di carattere generale di cui all'art. 1 del D. lgs 546/92 non trova nel caso applicazione. Per questo motivo la modifica dell'art. 132 c.p.c. non ha inciso sulla modalità di esposizione della sentenza.

A differenza del processo civile quello tributario esige ancora una sentenza ,nella quale deve essere esposta una concisa relazione sullo svolgimento del processo come prescritto dal 2° comma dell'art. 36.

Non per questo la legge 69/2009 non ha inciso sulla forma e contenuto della sentenza. Infatti, come abbiamo visto, in tema di soccombenza, anche il giudice tributario è obbligato a pronunciarsi, soprattutto quando una delle parti ha rifiutato una eventuale proposta conciliativa. E sulla sentenza del processo tributario non è la sola modifica apportata dalla riforma del c.p.c.. Infatti, il disposto del comma 2 dell'art. 62 del Dlgs 546/92 prevede *“al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal*

codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto"; l'art 118 delle disposizioni di attuazione del c.p.c. così come novellato dalla legge sullo sviluppo, secondo cui *"la motivazione della sentenza di cui all'articolo 132, secondo comma, numero 4) del codice consiste nella succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a precedenti conformi"*, nonché la disposizione dell'art. 360 bis che prescrive, tra le ipotesi di inammissibilità del ricorso per cassazione, la sentenza che abbia previsto *"le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte"*. È ora chiaro che la sentenza che ha indicato i precedenti normativi risolti dalla Corte di Cassazione ed ai quali si è conformata non è più impugnabile davanti alla suprema Corte ed anche per questo, oltre la riduzione di alcuni termini, il processo tributario diventa ancora più breve.

Ciò che prima era una facoltà ora diventa un obbligo, in quanto il giudice (anche quello tributario) nella sentenza, deve indicare anche la conformità a precedenti sentenze della Corte di Cassazione. E' naturale che il giudice tributario, nella sua argomentazione logico-normativa, ove sussiste giurisprudenza conforme della Suprema Corte, adeguandosi, deve indicare gli elementi di individuazione della precedente giurisprudenza- Ma il giudice, e quindi anche quello tributario, può conformarsi anche a giurisprudenza difforme, ma in tal caso le argomentazioni logico giuridiche esposte in sentenza debbono spiegare le motivazioni del non adeguamento.

Sugli artt 37 (pubblicazione e comunicazione della sentenza) 38 (richiesta di copie e notificazione della sentenza) non ci sono modifiche da parte della legge sullo sviluppo.

Naturalmente salvo la considerazione che il termine lungo è stato ridotto a mesi sei secondo quanto disposto dalla nuova formulazione dell'art. 327 del c.p.c.

INTERRUZIONE E SOSPENSIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO

Gli artt 39, 40, 41, 42, 43 Dlgs 546/92 regolamentano la sospensione, la interruzione e la ripresa del processo sospeso od interrotto.

Gli artt 44, 45 e 46 Dlgs 546/92 regolamentano i vari casi di estinzione del processo. Su tali articoli non è intervenuta alcuna modifica per effetto della legge 69/09 così come nessuna modifica è intervenuta per tale legge agli artt. 47 (sospensione dell' atto impugnato) e 48 (conciliazione giudiziale).

Qualche autore, a proposito del termine di sei mesi di cui all'art. 43 Dlgs 546/92 per la ripresa del processo interrotto/sospeso, ritiene che tale termine sia stato ridotto a mesi tre, in quanto il legislatore avrebbe sin dall'origine inteso uniformare i termini previsti dal contenzioso tributario a quelli previsti dalla procedura civile, di cui appunto agli artt 297 e 305 c.p.c. e pertanto per effetto della modifica di quest'ultimi che ha portato a tre mesi il termine per la ripresa del processo, anche nel contenzioso tributario il termine per la ripresa del processo tributario interrotto o sospeso, per quanto ancora letteralmente scritto in mesi sei, debba intendersi pari a mesi 3.

Io resto dell'avviso che quando una norma, con legge speciale, regolamenta esplicitamente una determinata materia, non viene esplicitamente modificata, continua a restare in vita così come il legislatore l'ha scritta sin dalla sua origine, specialmente, poi, nel caso del contenzioso tributario ove l'art 1 del Dlgs 546/92 stabilisce che al contenzioso tributario vanno applicate le norme appositamente stabilite dal legislatore e per quanto compatibili quelle dettate dal c.p.c., norme quest'ultime applicabili in forma residuale laddove la norma tributaria non ha esplicitamente disciplinato la materia.

Altra questione è, invece, la ripresa del processo in seguito a sospensione necessaria di cui all'art. 295 cpc (*Il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa.*). In questo caso non essendo il termine della ripresa regolamentato dalla legge speciale del contenzioso tributario, mi sembra giusto ritenere si debba fare riferimento a quelle norme che quella stessa legge rinvia, ovvero alle norme del c.p.c. e quindi a quanto previsto dagli artt. 297 e 305 cpc, e cioè al rispetto del termine di mesi tre.

Impugnazioni e termini

Gli artt 49, 50, 51, regolamentano: le impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie, le norme che a queste si applicano (ovvero quelle dettate dal titolo III del libro II c.pc. salvo l'art. 337 -sospensione dell'esecuzione dei processi) i mezzi di impugnazione (appello, ricorso per cassazione e la revocazione) ed i termini dell'impugnazione.

La legge 69/2009 ha portato rilevanti novità, anche nel contenzioso tributario, per espresso nnvIO dell'art. 49 Dlgs 546/92, in materia di termini di impugnazione sia per l'appello, sia per il ricorso per Cassazione, sia per la revocazione della sentenza. Infatti, l'art. 46 comma 17 della legge ha sostituito

le parole dell'art. 327 c.p.c. "*dopo decorso un anno*" con le parole "*dopo decorsi sei mesi*"- Come è ben noto per effetto del primo comma dell'art. 327 c.p.c. per cui il nuovo art. 327 è il seguente: "*Indipendentemente dalla notificazione, l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione per i motivi indicati nei numeri 4 e 5 dell'art. 395 non possono proporsi, dopo decorsi sei mesi dalla pubblicazione della sentenza.*"

Questa disposizione non si applica quando la parte contumacia dimostra di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della citazione o della notificazione di essa e per nullità della notificazione degli atti di cui all'art. 292 c.p.c."

A partire dal 4.07.2009, per i processi instaurati da questa data, il termine di impugnazione ordinaria, di ricorso per cassazione e della revocatoria era e rimane di 60° giorni dalla notificazione della sentenza, mentre il cosiddetto termine lungo, che si verifica qualora non vi sia la notifica della sentenza dalla parte vittoriosa, era di un anno e 45 giorni, ora viene ridotto a sei mesi più 45 giorni- I tempi del processo vengono così a ridursi notevolmente e si evita così la doppia sospensione feriale che prima capitava qualora la scadenza del termine di un anno e 45 gg cadeva nel periodo feriale.

Naturalmente questa disposizione del termine lungo nel processo tributario non si applica, così come in quello civile, nel caso in cui alla parte contumacia non sia stata notificata la citazione (il ricorso) oppure per nullità della notificazione del medesimo ricorso, oppure per nullità della sentenza come previsto dall'art 292 cpc.

Il termine lungo, così, come previsto dalla nuova procedura per il ricorso in cassazione è applicabile a tutte le sentenze depositate dal 4.07.2009 in poi.

Giudizio di Appello delle C.T. R.

La fase del processo tributario di appello presso le Commissioni Tributarie Regionali e regolamentata dalle disposizioni di cui agli artt 52 a 61 del Dlgs 546/92 e non ci sono variazioni apportate dalla riforma del cpc, salvo per quanto già detto in quanto al processo davanti le commissioni regionali si applicano le regole delle commissioni tributarie provinciali se non disposto diversamente.

DECORRENZA DELLE INNOVAZIONI DI CUI ALLA LEGGE 69/09

L'art. 58 della legge sullo sviluppo prevede le modifiche del c.p.c. sin quiesaminate che incidono anche sul processo tributario hanno efficacia per i processi instaurati a partire dall'entrata in vigore della legge stessa, salvo quanto

stabilito per i ricorsi per cassazione.

Ma l'art. 54 della stessa legge stabilisce che :

- *il governo è delegato ad adottare, entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione che rientrano nella giurisdizione ordinaria e che sono regolati dalla legislazione speciale, (come appunto quella tributaria),*

- *la riforma deve, in ogni caso, realizzare il necessario ed equilibrato coordinamento con le altre disposizioni vigenti.*

Anche il processo tributario, quindi, attende una rivisitazione del legislatore e sino a che nuove norme non verranno predisposte e promulgate dal legislatore italiano avranno vita le nuove norme dettate dalla legge 69/2009.

RICORSO PER CASSAZIONE- FILTRO IN CASSAZIONE

Il comma 2 dell'art.62 del Dlgs 546/92 dispone chiaramente che:"*Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto.*

L'art. 47 del legge 69/09, comma 1, lett. a, aggiunge l'art. 360 bis al c.p.c. che dispone :

«Art. 360-bis. - (Inammissibilità del ricorso). - Il ricorso è inammissibile:

1) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa;

2) quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo»;

d) l'articolo 366-bis è abrogato;

Il legislatore per mettere un freno ai ricorsi in Cassazione con il Dlgs 2/2/2006 n. 40 aveva introdotto l'art. 366 bis nel c.p.c. con il quale era previsto che nel ricorso per cassazione, l'illustrazione di ogni motivo deve concludersi con un quesito di diritto salvo l'inammissibilità del ricorso nei casi previsti dai nn. 1,2,3,4, di cui all'art. 360 cpc e cioè:

- per motivi attinenti alla giurisdizione

- per violazione delle norme sulla competenza quando non è prescritto

il regolamento di competenza

- per violazione o falsa applicazione di norme di diritto

- per nullità della sentenza o del procedimento

Mentre lo stesso articolo prevedeva al n. 5 ,sempre a pena di inammissibilità, che il ricorso per cassazione dovuto ad omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio deve contenere la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale vi sia stata omissione o contraddittorietà nella sentenza impugnata.

Ora la legge 69/09 ha abrogato l'art. 366 bis cpc e l'ha sostituito con l'art. 360 bis cpc con la speranza di ottenere migliori risultati.

In funzione del nuovo art. 360 bis cpc. la legge sullo sviluppo ha modificato gli arti. 375, 376, 380 bis, 385, 392 (riassunzione della causa rinviata al giudice di merito entro tre mesi dalla pubblicazione).

A partire dal 4.07.2009 tutti i ricorsi per cassazione, ivi compreso quelli a carattere tributario verranno sottoposti al vaglio di una apposita sezione che deve giudicare se accoglierli o rigettarli per manifesta fondatezza o infondatezza ed eventualmente dichiararli inammissibili, anche per:

- mancanza dei motivi attinenti alla giurisdizione
- violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza
- violazione o falsa applicazione di norme di diritto
- nullità della sentenza o del procedimento,
- omessa o insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e deciso per il giudizio.

A queste figure di inammissibilità vengono aggiunte altre due del nuovo art. 360 bis.

La sezione decide in Camera di Consiglio.

Secondo alcuni autori l'art. 360 bis del cpc sembra avere carattere incostituzionale perché sarebbe rimesso alla Corte stessa il diritto del giusto processo di ognuno, garantito dall'art. 111 della Costituzione, laddove al settimo comma prevede la possibilità di ricorrere in Cassazione contro le sentenze emesse in violazione della legge.

Comunque con tale preventivo filtro di ammissibilità il processo, anche quello tributario, non va verso una minore durata, necessità sentita da tutti nel rispetto, anche, che ogni cittadino deve avere il giusto processo anche in termini di ragionevole durata.

Avv. Prof. Tammaro MAIELLO
Vice Procuratore Generale della Corte dei Conti

*La responsabilità contabile del giudice tributario
e dell'Amministrazione Finanziaria*

Indice:

1. Premessa
2. L'origine del giudizio di responsabilità amministrativo-contabile
3. Costituzione del 1948
4. Elementi costitutivi dell'illecito oggetto del giudizio di responsabilità
5. Tipi di responsabilità amministrativa
6. Il concorso di persone nella causazione del danno, la responsabilità collegiale
7. L'obbligo di denuncia alla Corte dei Conti
8. Adempimenti procedurali previsti dalla riforma del 1994-1996
9. Procedimento monitorio
10. Le innovazioni introdotte dal legislatore dal 2006 al 2009
11. La responsabilità civile dei giudici tributari
12. La responsabilità amministrativa dei magistrati nelle sentenze della Corte dei conti.
13. La responsabilità per danno erariale dei giudici tributari
14. La responsabilità per danno erariale dei giudici tributari per violazione del termine ragionevole del processo
15. La responsabilità per danno erariale dell'amministrazione finanziaria per liti tributarie temerarie
16. giurisprudenza contabile

1. PREMESSA

I dipendenti della Pubblica amministrazione, ivi compresi i giudici, possono incorrere, nell'esercizio delle proprie funzioni, in quattro fondamentali responsabilità, così schematizzabili:

responsabilità amministrativo contabile, qualora arrechino un danno all'erario pubblico;

responsabilità disciplinare, qualora violino i doveri stabiliti dall'organizzazione di appartenenza per inosservanza delle regole di condotta prescritte da norme

responsabilità penale, qualora commettano un reato;

responsabilità civile verso i terzi, qualora provochino un danno ad altro soggetto estraneo all'amministrazione.

2. L'ORIGINE DEL GIUDIZIO DI RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVO-CONTABILE

La legge 14 agosto 1862, n. 800, che istituì la Corte dei conti nel Regno d'Italia prevedeva all'art. 10 che la Corte *“giudica sui conti che debbono rendere tutti coloro che hanno maneggio di denaro o di altri valori dello Stato e di altre pubbliche amministrazioni designate dalle leggi”*, e tale giudizio sui conti fu disciplinato negli artt. 33-48.

Nella citata legge, non era invece espressamente previsto un giudizio sui comportamenti di amministratori e dipendenti pubblici che non fossero, nel senso ora indicato, *“contabili”*.

Peraltro, l'art. 47 del R.D. 3 novembre 1861, n. 302 sulla contabilità generale dello Stato già prevedeva che *“gli ufficiali pubblici stipendiati dallo Stato, e specialmente quelli ai quali è commessa l'ispezione e la verifica delle casse e dei magazzini, dovranno rispondere dei valori che fossero per colpa loro perduti dallo Stato”*.

Ora, poiché tale norma non riguardava solo i cc.dd. contabili, è stato affermato che la norma in questione può essere considerata *“il germe di un processo di responsabilità che è attribuito alla Corte dei conti”*.

Quindi, secondo la migliore dottrina, si aveva pur sempre *“un'estensione naturale”* del giudizio di conto a comportamenti di soggetti che si potevano considerare corresponsabili con l'agente contabile dei valori perduti dallo Stato.

Una determinante evoluzione normativa si ebbe comunque con la nuova legge di contabilità generale emanata con R.D. 18 novembre 1923 n. 2440: con formula assai ampia, l'art. 82 di tale legge stabilì infatti che *“l'impiegato che, per azione od omissione, anche solo colposa, nell'esercizio delle sue funzioni cagioni danno allo Stato, è tenuto a risarcirlo”*.

E l'art. 83 espressamente dichiarò la giurisdizione della Corte dei conti

in materia.

Si delineò così un giudizio di responsabilità, che d'ora in poi chiameremo amministrativa, nettamente distinto dal giudizio di conto e concernente la responsabilità per illeciti di dipendenti pubblici che potevano anche non essere affatto connessi con irregolarità contabili.

Successivamente, con il regolamento di procedura per i giudizi innanzi alla Corte dei conti emanato con R.D. 13 agosto 1933, n. 1038, il “*giudizio sui conti*” e il “*giudizio di responsabilità*” ebbero specifiche e differenziate discipline (cfr., rispettivamente, gli artt. 27-42 e 43-51), anche se ne fu consentita la riunione “*quando con la responsabilità di colui che ha reso il conto giudiziale concorra la responsabilità di altri funzionari non tenuti a presentare il conto*” (art. 44).

Similmente, il T.U. delle leggi sulla Corte dei conti approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 distinse i giudizi sui “*conti*” e i giudizi sulle “*responsabilità per danni*” (art. 13) e in modo differenziato li disciplinò (agli articoli, rispettivamente, 44-51 e 52-53).

3. COSTITUZIONE REPUBBLICANA ENTRATA IN VIGORE IL 1 GENNAIO 1948

L'art. 28 prevede che “*i funzionari ed i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili ed amministrative degli atti compiuti in violazione di diritti*”.

Tale norma afferma il principio che i dipendenti che agiscono per la P.A. possono essere chiamati a rispondere delle conseguenze dei loro atti, che nel caso in esame, si concretizzano nell'obbligo del risarcimento dei danni causati a terzi per i pregiudizi da questi sofferti.

Inoltre il successivo art. 103 - c. II individua le competenze della magistratura contabile laddove stabilisce che: “*la Corte dei conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge*”.

Dopo la Costituzione, varie leggi ordinarie hanno espressamente previsto la giurisdizione della Corte dei conti per specifiche Amministrazioni pub-

bliche.

Tra le disposizioni più importanti, vanno ricordati gli artt. 18-22 del D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3 per gli impiegati civili dello Stato, l'art. 8 della L. 20 marzo 1975, n. 70 per i dipendenti degli enti pubblici cc.dd. parastatali, gli artt. 18 e 30-32 della legge 19 maggio 1976 n. 3 l'art. 58 della legge 8 giugno 1990 n. 142 *“per gli amministratori e per il personale degli enti locali”*.

Gli artt. 20 - c.X e 59 del D.L.vo 3 febbraio 1993, n. 29 (concernente la c.d. privatizzazione del pubblico impiego) hanno poi stabilito che per i dirigenti restano ferme *“le disposizioni vigenti in materia di responsabilità penale, civile, amministrativo-contabile e disciplinare previste per i dipendenti delle amministrazioni pubbliche”* e per gli altri dipendenti pubblici resta ferma la disciplina attualmente vigente *“in materia di responsabilità civile, amministrativa, penale e contabile per i dipendenti delle amministrazioni pubbliche”*.

4. ELEMENTI COSTITUTIVI DELL'ILLECITO OGGETTO DEL GIUDIZIO DI RESPONSABILITÀ

L'art. 82 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 prevede che *“l'impiegato che per azione od omissione, anche solo colposa, nell'esercizio delle sue funzioni, cagioni danno allo Stato è tenuto a risarcirlo”*.

Analogamente, ma con una formulazione più ampia, l'art. 52 del R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 assoggetta al giudizio di responsabilità *“i funzionari, impiegati o agenti (...) che nell'esercizio delle loro funzioni per azione od omissione imputabili anche a sola colpa o negligenza cagionino danno allo Stato o ad altra amministrazione”*.

L'art. 18 del D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3 (Statuto degli impiegati civili dello Stato) prevede poi che *“l'impiegato è tenuto a risarcire alle amministrazioni i danni derivanti da violazione di obblighi di servizio”*.

Alla luce di tale quadro normativo, si deduce che l'illecito che dà luogo a giudizio di responsabilità davanti alla Corte dei conti è caratterizzato dai seguenti presupposti o elementi:

rapporto di servizio tra un soggetto ed una Pubblica Amministrazione;
elemento soggettivo della colpa (ora) grave o del dolo;

elemento oggettivo della condotta (attiva o omissiva);
nesso di causalità tra condotta ed evento;
danno.

Il richiamato quadro normativo in materia di responsabilità amministrativo-contabile dei pubblici dipendenti è stato profondamente innovato con la legge 14 gennaio 1994, n. 20.

Invero la L. 20/1994 (art. 1, primo comma) ha fissato i seguenti principi:

la prescrizione del diritto al risarcimento del danno erariale è quinquennale (art. 1, secondo comma). Il termine decorre dalla “*verificazione*” del fatto dannoso ovvero secondo la precisazione della giurisprudenza, “*dall’effettivo depauperamento*”;
intramissibilità agli eredi del debito pecuniario derivante dalla responsabilità amministrativa del pubblico dipendente deceduto ad eccezione dell’illecito arricchimento del de cuius e del conseguente indebito arricchimento degli eredi dello stesso;
nuovi poteri al P.M.;
possibilità di ricorso al sequestro preventivo;
procedimentalizzazione dell’attività istruttoria del P.M.

5. TIPI DI RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA

La responsabilità patrimoniale del pubblico dipendente si ripartisce in:
responsabilità contabile;
responsabilità amministrativa.

5.1 LA RESPONSABILITÀ CONTABILE

La responsabilità contabile è quella particolare responsabilità patrimoniale in cui possono incorrere gli agenti contabili, ovvero (art.178, R.D. 23 maggio 1924, n. 827):

gli agenti della riscossione o esattori, incaricati di riscuotere le entrate;
gli agenti pagatori o tesoreri, incaricati della custodia del denaro e dell’esecuzione dei pagamenti;
gli agenti consegnatari, incaricati della conservazione di generi, oggetti e materie appartenenti alla P.A.

La qualifica di agente contabile, che compete non solo a pubblici dipendenti, ma anche a privati che instaurino con la P.A. peculiari relazioni (es. un rapporto concessorio che lega la banca tesoriere all'amministrazione, una concessione di servizio ad es. per la riscossione di tributi), può essere acquisita di diritto, in base ad espressa attribuzione di tale qualifica, o di fatto, attraverso la materiale ingerenza nella gestione di beni pubblici.

Tali agenti contabili, in base agli artt. 33 e 194, R.D. 23 maggio 1924, n. 827 (reg. cont. St.), rispondono patrimonialmente:

per la non coincidenza tra la quantità di beni o denaro a proprio carico "*di diritto*" e la quantità realmente esistente "*di fatto*";

la mera deficienza numerica o qualitativa dei beni o valori custoditi o gestiti comporta la responsabilità dell'agente, la cui colpevolezza si presume, e sul quale grava l'onere di dimostrare che la sottrazione non è a lui imputabile a titolo di dolo o colpa grave o che si sia verificata per fortuito o forza maggiore.

Pertanto, a differenza della responsabilità amministrativa, in cui è la Procura della Corte dei conti a dover dimostrare la colpevolezza del presunto autore del danno all'erario, per la responsabilità contabile tale colpevolezza si presume, c.d. inversione dell'onere della prova.

Nel senso che, a fronte degli elementi di prova portati dalla Procura, sarà l'agente contabile dimostrare la sussistenza di eventuali esimenti (causa di forza maggiore, caso fortuito ect.) atte a giustificare il danno erariale accertato. Le restanti componenti strutturali dell'illecito (condotta, evento, nesso causale) non presentano invece differenze tra l'illecito contabile e quello amministrativo.

5.2 LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA

Le componenti strutturali dell'illecito amministrativo sono costituite da:

rapporto di impiego o di servizio;
condotta;
danno erariale;
elemento psicologico;
nesso causale.

5.3 IL RAPPORTO DI SERVIZIO

Dall'ampia formulazione del citato art. 52 del R.D. 1214/1934 ("funzionari, impiegati o agenti") si evince che tra il responsabile del danno e la Pubblica Amministrazione deve intercorrere un "*rapporto di servizio*".

Sono sottoposti alla giurisdizione tutti i soggetti che a qualsiasi titolo:
volontario;
coattivo;
onorario;
impiegatizio.

Fanno parte o incidono sull'apparato organizzativo della P.A. e resi partecipi della sua attività, con obbligo di agire in conformità alle leggi, ai regolamenti e alle "*norme interne*".

Inoltre, poiché il danno deve essere causato dal soggetto "*nell'esercizio delle sue funzioni*" (cfr. i sopra citati artt. 82 del R.D. 2440/1923 e 52 del R.D. 1214/1934), appare chiaro che la responsabilità in questione deriva dalla "*violazione degli obblighi di servizio*" (come dispone espressamente, per gli impiegati dello Stato, il menzionato art. 8 del D.P.R. 3/1957), configurandosi come "*responsabilità da inadempimento*".

La Corte dei conti ha così ritenuto sussistere la propria giurisdizione sulle condotte dannose per l'erario poste in essere dal professionista privato nominato direttore dei lavori pubblici o collaudatore di opere pubbliche nonché per persone giuridiche (ed il relativo amministratore) legati alla P.A. da rapporto di servizio (es. banca tesoriere di enti locali, società affidatarie di corsi di formazione professionale, come tali gestori di fondi pubblici).

5.4 LA CONDOTTA ATTIVA ED OMISSIVA

La condotta dannosa del pubblico dipendente, che origina una sua personale responsabilità amministrativa, può essere, al pari di altre forme di responsabilità (civile, penale, disciplinare), attiva o omissiva. Le condotte omissive sono in costante crescita a seguito dell'incremento della produzione normativa nel nostro ordinamento, che comporta l'osservanza di una accresciuta serie di disposizioni.

5.5 IL FATTO LESIVO

Quali siano i concreti obblighi di servizio che determinano lo status di un pubblico amministratore o dipendente, e la cui violazione può comportare responsabilità amministrativa, deve essere ovviamente accertato caso per caso.

Peraltro, si può in generale affermare che tutti gli amministratori e dipendenti pubblici sono tenuti, secondo le proprie attribuzioni, a realizzare i fini dell'amministrazione di appartenenza, osservando le leggi, i regolamenti e le norme interne e prestando quella "*diligenza del buon padre di famiglia*" che l'art. 1176 c.c. impone ad ogni debitore.

La casistica giurisprudenziale in materia di illecito omissivo è assai varia. Tra le ipotesi possono ricordarsi quelle concernenti fattispecie di: danni subiti dai veicoli dell'amministrazione a seguito di incidenti;

omessa verifica fiscale;

omesso versamento dei proventi di contravvenzioni e tasse da parte di vigili urbani;

danni subiti dall'amministrazione a seguito del pagamento di interessi, rivalutazione e spese defensionali a fornitori tardivamente pagati (o non pagati) per i servizi o i beni resi all'amministrazione a seguito di decreto ingiuntivo o sentenze per i crediti vantati nei confronti dell'ente);

danni da danneggiamento o sparizione di beni dell'amministrazione ecc.;

danno da omessa denuncia alla Corte dei conti di fatti dannosi per l'Erario (l'art. 1, terzo comma della L. 20/1994, prevede che: "*Qualora la prescrizione del diritto al risarcimento sia maturata a causa di omissione o ritardo della denuncia del fatto, rispondono del danno erariale i soggetti che hanno omesso o ritardato la denuncia. In tali casi, l'azione è proponibile entro cinque anni dalla data entro cui la prescrizione è maturata*").

5.6 IL DANNO ERARIALE

Per aversi una responsabilità amministrativa, occorre che l'inadempimento di "*obblighi di servizio*" abbia causato un "*danno*" alla Pubblica Amministrazione.

Il danno erariale può consistere nel deterioramento o nella perdita di beni o denaro (*danno emergente*), o nella mancata acquisizione di incrementi patrimoniali che l'ente pubblico avrebbe potuto realizzare (*lucro cessante*).

Tale danno può essere prodotto alla propria o ad altra amministrazione (art.1, quarto comma, L. 20/1994).

A tal fine si evidenzia che il recente indirizzo giurisprudenziale della Corte dei conti ritiene risarcibile anche il danno da tangente ed il danno all'immagine cagionato all'Amministrazione Pubblica da propri dipendenti ed amministratori.

Il danno da tangente rappresenta per la Corte dei conti un danno, in quanto il costo delle cc.dd. "*mazzette*" si traduce causalmente in un aumento dei prezzi rispetto a quelli comuni di mercato.

Ad esempio, in una gara pubblica, essendo la tangente una voce di costo per l'impresa partecipante, la stessa viene implicitamente computata nella determinazione della miglior offerta da proporre alla P.A.

L'importo del danno patrimoniale derivante dalla percezione di tali tangenti viene di regola quantificato in via presuntiva in base al meccanismo equitativo (art. 1226 c.c.).

Alcuni atti di citazione delle varie Procure contabili hanno contestato una somma almeno doppia rispetto alle erogazioni pecuniarie illecitamente effettuate a favore di detti funzionari o amministratori, in quanto, in base ai criteri di attendibilità, il vantaggio patrimoniale che l'assuntore dell'appalto di lavori e forniture è certo di trarre dal rapporto con la P.A. (effettuando la propria offerta) è certamente superiore all'importo indebitamente corrisposto al pubblico agente.

Secondo varie pronunce della Corte di Cassazione spetta al giudice contabile anche la giurisdizione sul danno all'immagine patito dalla Pubblica Amministrazione a seguito di gravi condotte di propri dipendenti che discreditino la serietà e l'affidabilità, interna ed esterna, dell'ente pubblico.

Anche per il danno all'immagine, al pari di quanto evidenziato in tema

di danno da tangente, la valutazione da parte del giudice contabile è ancorata a parametri equitativi: soggettivi, oggettivi e sociali.

Di regola sono valorizzati sia la oggettiva gravità del fatto, sia il grado di diffusività dell'episodio nell'ambito della collettività, sia la qualifica dell'autore dell'illecito.

A tal fine emblematica è la sentenza della Sezione Giurisdizionale della Corte dei Conti per la Regione Lazio, 29 Ottobre 1998 in cui si ribadisce che la percezione di tangenti configura un danno per l'amministrazione atteso che le dazioni stesse costituiscono la prova della sussistenza del *pactum sceleris* tra i corrotti ed i corruttori, raggiunto, in posizione di sostanziale parità, e caratterizzato dalla sinallagmaticità delle prestazioni che ne erano oggetto in forza del quale i primi abbiano accettato consapevolmente dai secondi illecite dazioni non dovute, per compiere atti contrari ai doveri dell'uffici. (Cfr. Corte dei conti Sez. giur. Regione Piemonte, 29 aprile 1998 n. 245).

Circa la quantificazione del danno da tangente concretamente subito dall'ente, viene seguito il criterio che veda quantificato almeno in una somma pari a quella oggetto della dazione. (Cfr. Cass. civ. Sez. 1123 marzo 1993 n. 3414, inedita). Invero la Corte di Cassazione Sez. unite, 2 aprile 1993 n. 3970 (in Rivista Corte dei Conti, 1993, 3, III 213) ha escluso che il danno sul cui risarcimento la Corte dei conti è chiamata a pronunciarsi sia esclusivamente ravvisabile in una diminuzione patrimoniale già verificatasi ed ha affermato che comprende anche i maggiori costi che la Pubblica amministrazione è chiamata a sopportare.

Inoltre le innovazioni legislative di cui alle leggi n.142/90 e n.19 e n.20/1994 hanno attribuito alla Corte dei Conti la natura di giudice generale ed ordinario nella materia della responsabilità amministrativa e contabile non solo del danno all'erario ma anche del cosiddetto danno morale o meglio danno non patrimoniale non inteso però nel senso del c.d. "*pretium doloris*" cioè il ristoro di sofferenze fisiche o morali, ma sotto il profilo della spesa necessaria al ripristino del bene giuridico leso. (cfr. Corte di Cassazione (Sez. un. 25 giugno 1997, n.5668, in Rivista Corte dei Conti, 1997, 3, II, 227).

La Corte di Cassazione con tre pronunce: a) Sez.I 10 luglio 1991 n. 7646, inedita; b) Sez. 1, 5 dicembre 1992 n. 12951, in Foro ital. 1994, 2, 1,

561;c) Sez. 1, 21 marzo 1997 n. 3655, inedita, ha affermato che non può condividersi l'equazione fra danno non patrimoniale e danno morale (cd. *pecunia doloris*), perché il danno non patrimoniale comprende qualsiasi conseguenza pregiudizievole di un illecito che, non prestandosi ad una valutazione monetaria basata su criteri di mercato, non possa essere oggetto di risarcimento, ma di riparazione. In particolare la Suprema Corte ha riconosciuto che gli enti sono titolari di diritti non patrimoniali quali quelli alla tutela dell'onore, alla reputazione, dell'identità personale e possono subire un pregiudizio non patrimoniale dalla correlativa aggressione ed ottenere la riparazione anche attraverso l'attribuzione di una somma di denaro, secondo un giudizio per sua natura equitativo, affidato all'apprezzamento del giudice di merito.

Inoltre l'azione per la risarcibilità di tale danno è proponibile innanzi alla Corte dei conti, come da affermato da numerose pronunce: Cass. Civ. 10 luglio 1991 n. 7642, in Giust. Civ. 1992, 10, I, 2481; Cass. civ. 5 dicembre 1992 n. 12951, in Foro Ital., 1994, 2, I, 561; Cass. civ. 22 aprile 1993 n. 3970, in Rivista Corte dei Conti, 1993, 3, II, 213; Corte dei conti Sez. 1. 7 marzo 1994 n. 55, in Rivista Corte dei Conti 1994, 2, II, 58; Corte dei conti Sez. II, 27 aprile 1994 n. 114, in Rivista Corte dei Conti, 1994, 2, II, 102; Corte dei conti Sez. giur. Regione Lombardia, 24 marzo 1994 n. 31, in Rivista Corte dei Conti, 1994,2, II, 166; Corte dei conti Sez. giur. Regione Umbria, 23 maggio 1995 n. 211, Rivista Corte dei Conti 1995,3, II, 81.

Dal testo delle norme contenute nel r.d. 18 novembre 1923 n. 2440, (artt. 81 e 82) - si desume che ab origine il danno allo Stato, risarcibile davanti alla Corte dei conti, era costruito in senso assai più ampio, comprensivo, cioè, di ogni tipologia di danno, qualunque valenza avesse, purché commesso dai suoi impiegati o funzionari nell'esercizio di proprie attribuzioni o in costanza di rapporto di servizio.

Inoltre in tale sentenza sono richiamanti i criteri da tener presente per la determinazione della valutazione in via equitativa del danno all'immagine:

- 1) **oggettivi**: - gravità dell'illecito commesso, in relazione allo specifico bene tutelato, alle modalità della sua realizzazione ed alle eventuali reiterazioni dell'illecito stesso, oltre che dell'entità dell'indebito vantaggio conseguito dal dipendente o amministratore infedele;
- 2) **sogettivi**: collocazione dell'amministratore o funzionario nell'or-

ganizzazione amministrativa ed alla sua capacità di rappresentare l'amministrazione;

- 3) sociali:** - capacità esponenziali dell'ente, dimensioni territoriali, rilevanza interna o internazionale.

Infine, sempre per quanto concerne il danno all'immagine va evidenziato che le Sezioni Riunite della Corte dei Conti con sentenza n.16/99/QM del 10.2.99, depositata il 28.5.99, ha statuito che: "*sussiste la giurisdizione della Corte dei Conti sul danno erariale derivante dalla lesione di un bene immateriale anche se non sussista o non sia stato chiesto il risarcimento per danno arrecato a bene patrimoniale*".

5.7 RESPONSABILITÀ PER DANNO DIRETTO ED INDIRECTO

La responsabilità amministrativo-contabile si configura a seguito di due ipotesi fondamentali:

in caso di danni subiti direttamente dall'Amministrazione a seguito della condotta del proprio dipendente (es. appropriazione o danneggiamento di un arredo da parte del lavoratore);

in caso di danno subito indirettamente dall'Amministrazione, chiamata innanzi al giudice ordinario a risarcire, in base al già ricordato sancito dall'art. 28 Cost., un soggetto terzo danneggiato dal proprio dipendente durante l'attività di servizio.

In entrambe le ipotesi di responsabilità amministrativa (diretta o indiretta), il giudice della rivalsa del credito vantato dall'amministrazione nei confronti del dipendente è la Corte dei conti.

5.8 POTERE RIDUTTIVO

Accanto alla valutazione della *utilitas* ricevuta dalla P.A. a fronte di condotte dannose del lavoratore, il giudice contabile deve tener conto di ulteriori circostanze (es. stato psicologico del dipendente autore del danno, disorganizzazione dell'ufficio, precedenti di carriera del soggetto, inesperienza del dipendente ecc.) nell'esercitare il c.d. potere riduttivo volto alla esatta quantificazione della "*quota*" di danno imputabile al proprio dipendente nella concorrenza di dette evenienze (art. 83, legge St. del 1923; art. 52, R.D. 13 agosto 1933, n.1038). Il responsabile di un danno erariale "*è tenuto a risarcirlo*" (cfr.

art. 82, R.D. 2440/1923).

Peraltro, la possibilità di una riduzione dell'addebito in presenza di circostanze che diminuiscano la colpa del responsabile del danno e l'intramissibilità dell'obbligo di risarcimento agli eredi nei casi in cui manchi arricchimento inducono a riconoscere che il giudizio di responsabilità amministrativa, pur finalizzato in linea di principio ad assicurare la reintegrazione patrimoniale della Pubblica Amministrazione, presenta anche una rilevante connotazione personalistica. Per cui la prevalente dottrina attiene che la responsabilità amministrativa abbia natura "sanzionatoria" più che "risarcitoria".

5.9 ELEMENTO PSICOLOGICO: DOLO O COLPA GRAVE

La dottrina afferma che la colpa, necessaria per aversi una responsabilità amministrativa, consista nell' "inosservanza di leggi, regolamenti, ordini e discipline".

Ma in realtà, l'essenza della colpa sembra piuttosto consistere "nella mancanza di quella diligenza del buon padre di famiglia" cui sopra si è accennato, e l'inosservanza di specifiche norme appare solo una circostanza, non necessaria né sufficiente.

Infatti non è necessaria, perché un comportamento può essere non diligente anche se non viola una specifica norma, come avviene ad esempio per le scelte discrezionali che in base ad una valutazione ex ante risultino non convenienti per l'amministrazione ed irrazionali alla luce di dati obiettivi tratti dall'esperienza comune e amministrativa.

È non sufficiente, perché la violazione di una norma può essere incolpevole per un errore scusabile dovuto ad un'obiettiva difficoltà d'interpretazione e può inoltre essere giustificata dall'obbedienza dell'agente ad un "ordine superiore che era obbligato ad eseguire" (cfr. gli artt. 82 - c. II del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 e 16 del D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3), o anche da uno stato di necessità consistente nel pericolo di paralisi di una funzione o servizio pubblico indispensabile.

Se poi il soggetto abbia previsto e voluto il danno erariale, "come con-

seguenza della propria azione od omissione”, si avrà un comportamento “*doloso*”, secondo la nozione generale delineata dall’art. 43 c.p.

È da rilevare che per alcune specie di fatti dannosi o categorie di amministratori e dipendenti l’ordinamento ha limitato la responsabilità ai soli casi di colpa grave:

- per i dipendenti addetti alla conduzione di autoveicoli (legge 31 dicembre 1962, n. 1833);
- per la circolazione di navi e aeromobili (legge 17 marzo 1979, n. 69);
- per i responsabili della vigilanza su alunni (art. 61 della legge 11 luglio 1980, n. 312);
- per la circolazione dei treni e “attività direttamente connesse” (ai sensi dell’art. 1 della legge 4 marzo 1981, n. 67, prima che l’Azienda Ferrovie dello Stato venisse trasformata in ente pubblico economico dalla legge 17 giugno 1985, n. 210);
- per i danni causati agli enti locali dai componenti dei comitati regionali di controllo “nell’esercizio delle loro funzioni” (art. 58 della legge 8 giugno 1990, n. 142);
- per i dipendenti dell’Amministrazione finanziaria con riferimento all’*“interpretazione delle disposizioni tributarie”* e alle attività di *“accertamento con adesione”* e di *“conciliazione giudiziale”* previste dal D.L. 30 settembre 1994, n. 564 convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 (v. art. 2-septies D.L. 564 cit.).

In tutti i casi in cui la responsabilità è limitata ai danni derivanti da comportamenti gravemente colpevoli, una responsabilità è possibile solo *“in presenza di una sprezzante trascuratezza di doveri, resa ostensiva attraverso un comportamento improntato a massima negligenza o imprudenza ovvero ad una particolare noncuranza degli interessi pubblici”*.

Orbene la responsabilità amministrativa, dopo la novella apportata dalla L. 20/1994, può configurarsi solo a fronte di comportamenti posti in essere dal pubblico dipendente con *“dolo o colpa grave”*.

5.10 IL DOLO

Tale requisito soggettivo desumibile dai canoni del codice penale come *“volontà malvagia”* si caratterizza:

- per l'intenzione e la consapevolezza di agire in modo illegittimo;
- l'atto e l'omissione sono quindi voluti, e talora attuati mediante inganni e raggiri.

5.11 LA COLPA

Indica un comportamento caratterizzato da:

- superficialità;
- negligenza;
- distrazione;
- imprecisione.

5.12 LA COLPA GRAVE

La colpa grave si configura non più a seguito della mera violazione di una obbligazione o di una norma, ma bensì quando, sebbene il danno sia oggettivamente prevedibile ed evitabile, ed il dipendente:

- non ha posto in essere una diligenza minima, ovvero quello sforzo possibile che avrebbe impedito il verificarsi dell'evento;
- non osserva le elementari regole di prudenza o le basilari regole tecniche di una data professione.

L'indirizzo di coordinamento 19 ottobre 1996 n.I.C./6 della Corte dei conti ravvisa tale elemento psicologico in caso di errore professionale inescusabile, che si configura in tre ipotesi fondamentali:

- a fronte di una erronea percezione di una realtà di diritto o di fatto che in base a dati obiettivi risulti che non poteva così essere intesa per carenza di elementi di dubbio;
- quando la percezione stessa sia stata frutto di una scelta che abbia dato prevalenza all'erroneo proprio convincimento, senza tener conto di istruzioni, indirizzi, prassi e pronunce esistenti. In tali ipotesi si riscontra una (gravemente) colpevole inerzia nell'attivazione dell'attività conoscitiva che avrebbe evitato il dannoso errore professionale;
- quando il comportamento sia conseguenza della mancata acquisizione di queste istruzioni, indirizzi, prassi e pronunce, pur esistenti o della equivalente evenienza di una ricerca e considerazione tra le stesse del solo documento conforme a scelta già effettuata.

Attualmente vi sono due tipi di colpa.

La colpa grave e la colpa meno grave, meno pesante, che è chiamata ancora colpa lieve.

La distinzione tra questi tipi di colpa è particolarmente importante, perché mentre la colpa più leggera, cioè la colpa lieve, potrà essere moralmente censurabile, ma non comporta alcuna conseguenza giuridica, la colpa grave, invece, comporta la responsabilità giuridica e il conseguente obbligo del risarcimento del danno.

Il problema principale è quindi il seguente: come si riconosce la colpa grave dalla colpa lieve?

Non è un problema semplice, perché il legislatore utilizza solo l'espressione "**colpa grave**", e non aggiunge altro.

Ne consegue che i criteri di individuazione e di riconoscibilità della colpa grave dei funzionari e amministratori sono stati stabiliti dalla giurisprudenza della Corte dei conti che possono così essere sintetizzati:

- inosservanza del minimo di diligenza;
- non esistenza di difficoltà oggettive ed eccezionali nell'ottemperare ai doveri di servizio violati (ad esempio, Corte dei conti, sezioni riunite, nn. 56/97; 16/A/97; sezione III, n. 157/97);
- prevedibilità e prevenibilità dell'evento dannoso (Corte dei conti, sezione Marche, n. 1931/98);
- violazione dello schema normativo astratto del comportamento (si tenga conto che la semplice violazione di legge non comporta, di per sé, la colpa grave);
- cura sconsiderata e arbitraria degli interessi pubblici affidati (Corte dei conti, sezione Campania, n. 71/97);
- violazione di quei comportamenti che anche i meno diligenti e cauti sogliono osservare (Corte dei conti, sezione Friuli Venezia Giulia, n. 290/EL/96);
- atteggiamento di grave disinteresse nell'espletamento delle funzioni, agendo senza le opportune cautele;
- deviazione dal modello di condotta connesso ai propri compiti, senza il rispetto delle comuni regole di comportamento (Corte dei conti,

- sezione Veneto, n. 71/EL/97);
- comportamento gravemente negligente sia riguardo alla fase dell'esame del fatto (omissione di tale esame o aver limitato questo ad aspetti marginali), sia nella fase dell'applicazione del diritto, nelle diverse forme dell'imperizia, dell'inosservanza o dell'erronea interpretazione delle norme (Corte dei conti, sezione Friuli Venezia Giulia, n. 290/EL/96).

5.13 NESSO CAUSALE

Tra condotta e danno deve infine sussistere un nesso di causalità.

A questo proposito, l'art. 1223 c.c. stabilisce che il risarcimento del danno derivante da inadempimento comprende la perdita e il mancato guadagno che dell'inadempimento siano "*conseguenza immediata e diretta*".

Poiché peraltro un'interpretazione letterale della norma citata viene concordemente ritenuta inadeguata, anche nella giurisprudenza della Corte dei conti è frequente il riferimento agli artt. 40 e 41 c.p., considerati espressione di principi generali.

Così, se l'evento dannoso si ricollega ad una pluralità di condotte riferibili a più soggetti, la responsabilità di ognuno di essi non è esclusa dalla sussistenza di cause "*preesistenti, simultanee e sopravvenute, salvo i casi in cui le cause sopravvenute (...) sono state da sole sufficienti a determinare l'evento*".

Il nesso in questione sussiste poi sia se il comportamento del soggetto danneggia direttamente una Pubblica Amministrazione, sia se lede il diritto di un terzo che da quella viene poi risarcito (ai sensi dell'art. 28 della Costituzione, v. anche gli artt. 22 e ss. del D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3) trattasi, in questa seconda ipotesi, del danno comunemente detto "indiretto".

Peraltro, per evitare che sul responsabile gravino le conseguenze di abnormi "*concessioni*" dell'amministrazione (v. anche l'art. 1227 c.c.), in presenza di una transazione fra l'amministrazione e il terzo danneggiato la giurisprudenza ritiene che spetti al giudice "*un'autonoma valutazione attinente non solo all'an ma anche al quantum da porre a carico del responsabile*".

6. IL CONCORSO DI PERSONE NELLA CAUSAZIONE DEL DANNO, LA RESPONSABILITÀ COLLEGIALE

L'art. 1, primo comma-quater della L.20/1994, ha sancito, in caso di concorso di persone nell'illecito (es. danno provocato da un funzionario e dal suo dirigente), il principio della personalità e parziarietà della responsabilità amministrativa, ribaltando il contrario principio di solidarietà passiva (tutti i co-autori sono responsabili dell'intero danno), oggi limitato alle due sole eccezionali ipotesi di concorrenti beneficiari di "*illecito arricchimento o che abbiano agito con dolo*". È dunque oggi operante il principio "*a ciascuno il suo*".

Ogni soggetto che concorre alla causazione di un danno, risponde pro parte secondo il (e nei limiti del) contributo psicologico e causale che ha dato alla verificazione dell'evento.

Se poi il danno all'amministrazione è stato causato dai componenti di collegi, il legislatore (nel testo novellato dalla legge 639 del 1996) ha sancito che "*nel caso di deliberazioni di organi collegiali, la responsabilità si imputa esclusivamente a coloro che hanno espresso voto favorevole*".

7. L'OBBLIGO DI DENUNCIA ALLA CORTE DEI CONTI

Va infine ricordato che l'art. 20, D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3 (t.u. imp. civ. St.) sancisce, in capo agli organi apicali delle pubbliche amministrazioni statali l'obbligo di denuncia di fatti e comportamenti lesivi delle casse erariali.

Il quadro normativo è stato completato dall'art. 1, terzo comma, della L. 20/1994, che ha introdotto una nuova forma di illecito contabile, ovvero quello nascente dall'omessa (o ritardata) denuncia di un danno erariale che abbia fatto prescrivere il diritto al risarcimento (la prescrizione quinquennale per questo autonomo comportamento illecito decorrerà dalla data in cui la prescrizione del fatto illecito non denunciato è maturata).

7.1 INDIRIZZO DI COORDINAMENTO DEL 28.2.98 E SUCCESSIVE MODIFICAZIONI

Su tale fondamentale obbligo il Procuratore Generale presso la Corte dei conti (con la nota-indirizzo di coordinamento I.C./16 del 28 febbraio 1998

e successive modificazioni) ha fornito a tutte le pubbliche amministrazioni chiari indirizzi operativi sulle modalità di inoltro della doverosa denuncia di fatti dannosi per l'erario alle competenti Procure regionali della Corte dei conti.

In particolare è stato evidenziato che la normativa vigente prescrive l'obbligatorietà della denuncia di fatti che diano luogo a responsabilità (art. 20, D.P.R. n. 3/57; art. 32, legge n. 335/76).

Il presupposto perché sorga l'obbligo di denuncia è quello stesso che comporta il decorso del termine di prescrizione per l'azione di responsabilità, ossia il verificarsi di un **“fatto dannoso”** per la finanza pubblica.

7.2 NOTA INTERPRETATIVA DEL 2.8.2007

Tali principi sono stati ribaditi e precisati nella nota interpretativa del 2.8.07 del Procuratore Generale della Corte dei Conti a seguito:

- 1) dell'ampliamento dei confini della giurisdizione contabile in base alle numerose pronunce della Corte Suprema di Cassazione;
- 2) degli interventi legislativi in materia di danno ambientale (art.313, comma 6 del d.lgs n.152 del 3.4.06;
- 3) modifiche della legge 241/90 apportate dalla legge n.15 del 2005 per quanto attiene alle funzioni del dirigente delle unità organizzative e del responsabile del procedimento;
- 4) l'espressa previsione di obbligo di denuncia a carico di altri soggetti pubblici;
- 5) l'entrata in vigore di ulteriori sistemi di raccordo fra il P.M. presso il giudice contabile e le autorità giudiziarie ordinarie.

7.3 DECORRENZA DELLA PRESCRIZIONE

La giurisprudenza costante è nel senso che dà inizio al periodo prescrizione non al semplice compimento di condotta trasgressiva degli obblighi di servizio, dalla quale non sia ancora scaturito alcun documento patrimoniale all'ente pubblico, ma al verificarsi del **“danno”** che, in uno con la **“condotta” illecita**, va a costituire le due inscindibili componenti del **“fatto dannoso”** cui ora fa esplicito riferimento la generale disciplina in materia di prescrizione (legge n. 20/94, art. 1, secondo comma).

Pertanto **il termine iniziale va individuato** non nel momento della conoscenza, ma in quello **della conoscibilità dei fatti**, da parte non del Pro-

curatore regionale titolare del potere di azione, ma **dell'organo dell'Amministrazione che abbia obbligo di denuncia.**

Ciò in conformità al principio generale che, con l'escludere la decorrenza della prescrizione nel tempo in cui il diritto non può essere fatto valere (art. 2935, c.c.), si riferisce solo alle cause giuridiche impeditive dell'esercizio di tale diritto e non anche ai semplici ostacoli di fatto, tra i quali l'ignoranza (colpevole o meno) del titolare in ordine alla sussistenza del diritto.

7.4 OCCULTAMENTO DOLOSO - DECORRENZA DELLA PRESCRIZIONE DALLA SCOPERTA

La medesima disposizione legislativa (secondo comma citato), inoltre, recepisce il principio giurisprudenziale secondo cui, nel caso di occultamento doloso del danno, il termine di prescrizione inizia a decorrere dalla data della sua scoperta.

E, difatti, la cognizione di situazioni pregiudizievoli per l'Amministrazione Pubblica è l'effetto di una tipica attività di controllo, la cui impossibilità di esplicarsi, per fatto doloso dell'autore del danno, comporta un obiettivo impedimento ad agire, di carattere giuridico e non di mero fatto.

A monte dell'obbligo di procedere alla denuncia alla Corte dei Conti di fatti causativi di responsabilità patrimoniale esiste, dunque, un vasto spazio, normativamente regolato, nel quale devono potersi efficacemente esplicare funzioni e poteri intestati direttamente alle Amministrazioni interessate, di natura accertativa e di verifica, che mettono le stesse in grado di pervenire alla diretta conoscenza di fatti dannosi, da segnalare poi all'inquirente contabile per l'esercizio dei poteri giudiziari di sua competenza.

E, dunque, dagli anzidetti momenti - concretarsi del "fatto dannoso", scoperta del danno dolosamente occultato - che, come decorre il termine di prescrizione, così si concreta l'obbligo di denuncia.

In termini generali può, pertanto, dirsi che il momento iniziale della prescrizione si rinviene in quello in cui si è verificato il danno erariale, e cioè alla data dell'evento lesivo nel caso di danno diretto e, nel caso di danno indiretto (che deriva dal fatto che l'Amministrazione risarcisca un terzo del danno causato dal dipendente), alla diversa data in cui con sentenza passata in giudicato o transazione approvata nei modi di legge viene ad esistenza un titolo esecutivo o un'obbligazione specifica di pagamento per l'Amministrazione, cioè una situazione giuridica senz'altro produttiva di conseguenze dannose.

7.5 MERE IPOTESI DI DANNO

Nel citato indirizzo di coordinamento viene evidenziato che le mere **“ipotesi di danno”** non fanno sorgere l’obbligo di denuncia e richiedono semmai vigile attenzione, da parte delle Amministrazioni, sugli effetti nel tempo dell’azione amministrativa.

Viceversa, il verificarsi di situazioni di fatto con potenzialità lesiva, senza attualità del danno, può dar luogo a mera segnalazione agli uffici di Procura territorialmente competenti al fine di eventuali iniziative intese a coadiuvare l’azione amministrativa rivolta a che la potenzialità non si trasformi in evento lesivo per l’Erario, segnalazione la cui omissione, tuttavia, non configura violazione dell’obbligo di denuncia.

In queste ipotesi l’obbligo di denuncia non può ritenersi generalizzato e indistinto, ma nasce solo per quei casi in cui sia riscontrabile una condotta illecita, dolosamente o colposamente ascrivibile ad uno o più dipendenti.

7.6 SOGGETTI TENUTI ALL’OBBLIGO DI DENUNCIA

Circa i soggetti tenuti alle denunce viene precisato che dopo l’ulteriore regolazione legislativa recata dal D.L. n. 453/96, convertito dalla legge n. 639/96, non è dato rilevare una esaustiva precisazione in tema di obbligo di denuncia, con ciò permanendo aree di incertezza interpretativa.

Tali incertezze richiedono precisazioni, imposte altresì dal precetto (art. 1, terzo comma, legge n. 20/94) che chiama a rispondere del danno erariale coloro che, con l’aver “omesso o ritardato la denuncia”, abbiano determinato la prescrizione del diritto al relativo risarcimento.

Fermo restando particolari disposizioni : testo unico impiegati dello Stato (art.20, D.P.R. n. 3/57) , disciplina dettata per le Regioni ad autonomia ordinaria (art. 32, legge n. 335/76); per gli enti pubblici (art. 8, legge n. 70/75, art. 75, D.P.R. n.696/79); per gli enti locali (art. 58, legge n. 142/90); per le strutture sanitarie (art. 28, D.P.R. n. 761/79)

Hanno, poi, carattere meramente confermativo norme in prevalenza regolamentari (quali, ad esempio, l’art. 26, D.P.R. n. 1076/76, relativo alle Forze Armate; gli artt. 56 e 70, D.M. n. 287/97, relativo alla gestione finanziaria e patrimoniale delle Camere di Commercio) e altre disposizioni che stabiliscono specifici obblighi di denuncia facenti capo a determinate Autorità Pubbliche (esempio art. 4, legge n. 109/94) nonché dei dirigenti con compiti ispettivi (art. 20, D.P.R. n. 3/57; art. 12, D.P.R. n. 748/72) viene richiamata l’at-

tenzione sul fatto che detto obbligo incombe, sostanzialmente, ai soggetti che in virtù della loro attribuzione, cioè per ragioni di ufficio, possono venire a conoscenza dei fatti dannosi.

Quest'ultima precisazione normativa fa sorgere, quindi, un dovere di **collaborazione segnalazione** dei "sottordinati" nei confronti dei vertici tenuti alla denuncia, con possibile coinvolgimento dei primi nella responsabilità per omissione.

Di poi sono elencati i soggetti cui incombe l'obbligo di denuncia quali:

- 1) organi "monocratici" (organi di vertice; organi dirigenziali delle singole amministrazioni; funzionari ispettori);
- 2) organi "collegiali" di amministrazione attiva, come esemplificativamente nelle seguenti ipotesi:
 - a) fatti imputabili ad amministratore regionale, la cui denuncia spetta al relativo organo collegiale (vedi art. 32, 2° comma, legge n. 335/76);
 - b) danni accertati in sede di procedura di risanamento da dissesto finanziario, la cui denuncia spetta all'organo straordinario di liquidazione (vedi art. 85, quinto comma, D. Leg.vo n. 77/95, quale sostituito dall'art. 24, D. Leg.vo n. 336/96), mentre l'organo consiliare dell'Ente ha soltanto il diverso obbligo di trasmettere alla Procura regionale della Corte dei Conti la deliberazione di dissesto, unitamente alla relazione dell'organo di revisione che analizza in dettaglio le cause del dissesto (vedi art. 79, 2° comma, D. Leg.vo n. 77/95, quale modificato dall'art. 20, D. Leg.vo n. 336/96 e dall'art. 7, D. Leg.vo n. 432/97);
 - c) fatti imputabili a direttore generale di ente di cui alla legge n. 70/75, la cui denuncia spetta al consiglio di amministrazione (vedi art. 75, secondo comma, D.P.R. n. 696/79).
- 3) organi di controllo e/o di revisione contabile che sono tenuti a darne comunicazione alla Procura territorialmente competente, anche quando vi sia stata omissione da parte degli organi amministrativi, anche se questo dovere non sia esplicitato da un precetto (vedi in tal senso: Corte dei Conti, Sez. 1, 19 novembre 1982, n. 136; Sez. 1, 31 gennaio 1983, n. 181; Sez. Riunite, 29 gennaio 1992, n. 743/A).

7.7 ELEMENTI DELLA DENUNCIA

La denuncia, pertanto, con riguardo alla documentazione ad essa alle-

gata, deve contenere:

- a) l'indicazione del fatto, nel senso di descrizione del procedimento seguito, quale previsto dalla normativa di settore ovvero in concreto e anche in deroga attuato, nonché dei comportamenti tenuti dai dipendenti, con precisazione delle deviazioni dalle regole normative o dai principi di sana gestione;
- b) l'importo del danno subito dall'Erario, ove ciò risulti dai fatti conosciuti, ovvero, se tale elemento non sia determinabile esattamente nel suo ammontare, i dati in base ai quali emerga la certezza dello stesso benché ne sia incerta la quantificazione. A questo fine vanno indicati gli elementi che, in base ai dati di esperienza amministrativa nel settore, ove esistano, possano servire alla quantificazione oppure ne in via equitativa del danno medesimo (art. 1226, c.c.);
- c) l'indicazione delle generalità complete e dei domicili attuali dei dipendenti la cui attività si sia posta in rapporto causale con l'evento dannoso. Tale indicazione, da effettuarsi in base alle realtà organizzative e funzionali proprie di ciascun Ente, consiste non nella valutazione delle responsabilità personali, quanto piuttosto nell'individuazione dei soggetti cui sia presuntivamente imputabile l'evento lesivo, perchè partecipi ai procedimenti ed all'attività amministrativa e perchè inadempienti agli obblighi di servizio che ad essi facevano carico nella fattispecie concreta.

Viene richiamata l'attenzione sui punti di riferimento introdotti nell'ordinamento con la previsione del responsabile del procedimento; con la separazione dei compiti di governo e compiti di amministrazione; con la previsione di collaborazione; con la previsione della responsabilità per atti che rientrano nella competenza propria degli uffici tecnici o amministrativi, che sono a base del nuovo modo di concepire l'azione amministrativa (legge n. 142/90; legge n. 241/90; D. Leg.vo n. 29/93 e successive modificazioni; art. 1, primo comma ter, legge n. 20/94, ecc.).

Nei casi in cui sussistano obiettive difficoltà per l'individuazione nominativa dei presunti responsabili, la denuncia deve farsi carico di esplicitarle. Qualora taluno dei presunti responsabili risulti deceduto, il denunciante solo su richiesta della competente Procura regionale deve provvedere all'acquisizione degli elementi necessari per l'individuazione degli eredi legittimi o, se del caso, testamentari (denunce di successione, atti testamentari, accertamenti sulla consistenza mobiliare e immobiliare dell'asse ereditario, documentazione relativa

al diritto degli eredi a riscuotere ratei di stipendio o di altre competenze maturate dal responsabile al momento del decesso, ecc.).

La denuncia di danno deve precisare, ove del caso, se il pregiudizio patrimoniale incida o meno su conti giudiziali, a denaro o a materia.

La denuncia di danno, quindi, non può consistere in una mera trasmissione di atti, ma deve concretarsi in un documento che contenga le indicazioni prescritte dalla legge.

Diversamente operando, la segnalazione fatta dall'Amministrazione si mostra del tutto inidonea a realizzare, sul piano sostanziale, il reale assolvimento dell'obbligo sancito dalla legge.

Circa la tempistica delle denunce si evidenzia che i precetti normativi riferiti rispettivamente alla "immediatezza" della denuncia (art. 53, secondo comma, R.D. n. 1214/34) e al dies a quo della decorrenza del periodo prescrizione (art. 2, secondo comma, legge n. 20/94, come sostituito dalla legge n. 639/96) consentono di individuare il momento in cui sorge l'obbligo di denuncia.

La denuncia, una volta verificatosi l'evento lesivo che, insieme con la condotta, completa nella sua essenza il fatto dannoso, deve essere immediata e, come detto, sulla base degli atti in possesso dell'Amministrazione.

Rimane assegnata al successivo momento dell'attività giudiziaria istruttoria l'acquisizione di ulteriori elementi. Va osservato, peraltro, che la necessità di immediatezza temporale della denuncia si desume, indirettamente ma in misura ancora più espressiva, dalla fattispecie di responsabilità sancita dall'art. 1, terzo comma, legge n. 20/94, che attiene a casi non soltanto di "omessa", ma anche di "ritardata" denuncia.

Il ritardo nell'effettuazione della denuncia, del resto, potrà assumere giuridico rilievo ogniqualvolta la denuncia pervenga alla Procura competente in tempo che tecnicamente non consenta gli adempimenti necessari all'attivazione delle iniziative giudiziali prima della scadenza prescrizione.

Circa la valutazione della colpevolezza dei presunti responsabili viene sottolineato che gli Enti denunciati, nell'indicare i dipendenti la cui attività si sia posta in rapporto causale con l'evento dannoso (presunti responsabili), devono limitarsi ad individuare i soggetti cui sia imputabile l'evento perché partecipi ai procedimenti e all'attività amministrativa e perché inadempienti agli obblighi di servizio che ad essi facevano carico nella concreta fattispecie.

Ciò, naturalmente, non esclude che l'Amministrazione possa rassegnare proprie "motivate valutazioni", allo stato degli atti e se ritenute specifi-

camente coerenti con gli interessi dell'Amministrazione stessa, in ordine alla ricorrenza o meno dell'elemento soggettivo della colpevolezza.

Queste valutazioni possono tornare utili, tenuto conto della rilevante novità introdotta dalla legislazione quanto alla qualificazione della soglia minima di intensità - dolo o colpa grave - ora in generale richiesta affinché il comportamento del dipendente pubblico possa dare ingresso all'azione risarcitoria di responsabilità (art. 1, primo comma, legge n. 20/94, come sostituito dalla legge n. 639/96).

D'altronde il concetto di "colpa grave", di difficile definizione preventiva e teorica a valenza generale, deve essere indissolubilmente rapportato ad elementi concreti o circostanze di fatto, da accertare di volta in volta e da indicare nelle anzidette "motivate valutazioni".

In tale modo, rimane fermo l'obbligo di denunciare i fatti lesivi causalmente risalenti a condotta trasgressiva di obblighi di servizio, ma può essere funzionale l'avviso espresso dall'Amministrazione con le valutazioni circa la sussistenza o meno dell'elemento psicologico nella qualificata configurazione ora richiesta dalla legge per l'esperimento dell'azione di responsabilità.

7.8 ULTERIORI ADEMPIMENTI

Infine viene precisato che l'aver adempiuto, con, tempestività ed esauritività, all'obbligo di denuncia non spoglia le Amministrazioni dei poteri ad esse direttamente intestati in relazione ai fatti emersi.

In primo luogo non viene meno la facoltà di "*constituire in mora*", mediante intimazione o richiesta scritta ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 1219 e 2943 c.c., i responsabili del danno, a fini interruttivi dei termini pre-scrizionali.

Preme, inoltre, porre in particolare evidenza il permanere del potere dell'Amministrazione - nelle more di decisioni definitive dell'inquirente - di assumere proprie iniziative nei confronti del dipendente per conseguire in via amministrativa la rifusione del danno.

L'Ente, divenuto creditore nei confronti di un proprio impiegato per un danno diretto o indiretto a costui imputabile, ha un interesse oggettivo (pubblico) da realizzare, che è quello di ottenere dal dipendente responsabile il ristoro del nocumento subito.

Il meccanismo attivabile in via amministrativa, allora, ha come obiettivo sostanziale un "riconoscimento di debito" da parte del soggetto coinvolto nella vicenda e può essere utilmente avviato anche mediante richieste che met-

tano in positivo risalto, specialmente nei casi in cui più evidente e indiscussa appaia la sussistenza di responsabilità dolosa o gravemente colposa, la possibilità da parte del dipendente di una spontanea rifusione anticipata, non gravata da interessi, accessori e altre spese che inevitabilmente conseguirebbero ad un giudizio avente buona probabilità di concludersi in modo sfavorevole per il dipendente stesso.

È ovvio che l'avvenuta rifusione in via amministrativa del debito risarcitorio da parte del dipendente va tempestivamente segnalata alla Procura regionale competente, per il rilievo che essa ha ai fini dell'esercizio dell'azione di responsabilità.

È il caso di precisare, infine, che l'obbligo di denuncia non si esaurisce con la segnalazione dell'evento, ma importa il dovere di riferire costantemente alla Procura regionale competente - anche in assenza di specifiche sollecitazioni - in merito ai successivi sviluppi della questione, trasmettendo, con chiaro e preciso riferimento alla denuncia iniziale:

- 1) i risultati di ulteriori indagini disposte di propria iniziativa dall'Amministrazione;
- 2) i dati concernenti l'instaurazione di giudizi penali, civili, amministrativi o controversie arbitrali;
- 3) le sentenze pronunciate nei vari gradi di giudizio, in copia integrale autenticata, con la precisazione se esse siano passate in giudicato o siano state impugnate.

8. ADEMPIMENTI PROCEDURALI PREVISTI DALLA RIFORMA DEL 1994-1996

Qualora il Procuratore della Corte dei conti ritenga, dopo opportune indagini istruttorie, di dover convenire in giudizio il presunto autore dell'illecito, dovrà inviare un invito a dedurre (art. 5, L. 19/1990), con il quale al presunto responsabile viene richiesto di fornire deduzioni e documenti entro un termine non inferiore a trenta giorni dalla ricezione dell'invito.

Entro tale termine, l'interessato può altresì richiedere di essere sentito personalmente dall'inquirente. Tali richieste non sono obbligatorie ma mere facoltà che l'interessato può valutare di non esercitare, anche si norma in base all'esperienza soprattutto l'audizione consente di chiarire e precisare l'apporto causale del presunto responsabile relativamente all'eventuale danno arrecato. Si ritiene che l'invito a dedurre non debba essere generico ma contenere tutti

gli elementi al fine di consentire al presunto responsabile di difendersi.

Decorso il termine di 120 giorni dalla scadenza del termine ultimo per fornire deduzioni, il Procuratore contabile è chiamato ad effettuare una delle tre seguenti opzioni:

- 1) richiesta di archiviazione;
- 2) emissione dell'atto di citazione;
- 3) richiesta di proroga del termine per l'emissione dell'atto di citazione (art. 5, primo comma, L. 19/1994) alla sezione giurisdizionale che in camera di consiglio decide se accogliere o meno la richiesta; nel caso che la stessa sia respinta comunque il termine, per legge, è prorogato di 45 giorni.

Altra novità è la possibilità per la Procura di chiedere il sequestro conservativo dei beni del presunto responsabile a tutela della ragioni dell'erario.

Invero la disciplina processuale relativa a tale procedimento cautelare stabilisce che esso può essere richiesto anche contestualmente all'invito a dedurre da parte del procuratore regionale e che viene adottato con provvedimento monocratico del presidente della sezione.

Il sequestro conservativo costituisce quindi costituire un'ideale garanzia patrimoniale a tutela dei crediti erariali oggetto della contestazione giudiziale.

Il procuratore regionale può chiedere l'emissione del provvedimento di sequestro anche nella fase processuale (anteriore alla notifica dell'atto di citazione), contestualmente all'invito a dedurre e anche in corso di giudizio.

La richiesta di tale provvedimento presuppone una sommaria acquisizione probatoria e non richiede, quindi, di attendere le controdeduzioni della parte e il conferimento di documenti da parte di questa, come avviene per l'emissione dell'atto di citazione.

La procedura per l'emissione del provvedimento di sequestro conservativo prevede che sulla relativa richiesta provveda con decreto motivato il presidente della sezione regionale e fissi contestualmente l'udienza di comparizione davanti al giudice designato, assegnando al procuratore regionale un ter-

mine perentorio per la notificazione della domanda e del decreto.

Tale procedimento, che ha lo scopo di assicurare la tutela preventiva del diritto erariale, deve essere conformato in modo da garantire le esigenze difensive del convenuto.

Il giudice procede all'emanazione del provvedimento mediante un giudizio di cognizione sommaria. Per la sua natura di provvedimento cautelare il sequestro ha carattere provvisorio e presuppone necessariamente il giudizio definitivo al cui esito è finalizzato e condizionato.

9. PROCEDIMENTO MONITORIO

Infine qualora il danno quantificato dalla Procura della Corte dei conti nell'atto di citazione sia pari o inferiore a **€. 5.000,00 (euro cinquemila/00)**, importo aumentato ai sensi dell'art.10 bis, comma 9 della legge 2 dicembre 2005 n.248 conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, recante misure *“di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria”* pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 281 del 2 dicembre 2005 - Supplemento Ordinario n. 195, il presunto responsabile può chiedere al Presidente della Sezione Giurisdizionale della Corte dei conti di avvalersi del procedimento monitorio di cui all'art. 55 del T.U. delle leggi sulla Corte dei conti approvato con R.D. 1214/1934 modificato dall'art. 5, ottavo comma del D.L. 15 novembre 1993, convertito con modificazioni nella legge 14 gennaio 1994, n. 19, e quindi di determinare in via forfettaria (comprensiva di sorte capitaria ed interessi) la somma da pagare all'erario.

Qualora il presunto responsabile accetti la somma così determinata, inferiore all'originario danno, con ordinanza viene disposto la cancellazione della causa dal ruolo.

In mancanza di tale accettazione si procederà alla prosecuzione del presente giudizio di responsabilità a carico del medesimo presunto responsabile per il danno all'erario così come originariamente quantificato dalla Procura nell'atto di citazione.

10. NORME INTRODOTTE DAL LEGISLATORE DAL 2006 AL 2009

Di particolare importanza e rilevanza sono le disposizioni previste dalla legge finanziaria 2006 **legge 23.12.2005 n.266** pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n.302 del 29.12.2005 e precisamente all'art.1 commi dal 166 al 173 (controllo) dal comma 174 e dal comma 231 al 233 in materia di tutela dei crediti erariali e definizioni dei giudizi di responsabilità amministrativa contabili .

10.1 TUTELA DEI CREDITI E DEFINIZIONE DEI GIUDIZI DI RESPONSABILITA'

Sono rafforzati gli strumenti a disposizione del Pubblico Ministero contabile per la tutela dei crediti erariali interpretando la disposizione di cui all'articolo 26 del regolamento di procedura di cui al regio decreto 13 agosto 1933, n. 1038, nel senso che il procuratore regionale della Corte dei conti dispone di tutte le azioni a tutela delle ragioni del creditore previste dalla procedura civile, ivi compresi i mezzi di conservazione della garanzia patrimoniale di cui al libro VI, titolo III, capo V, del codice civile. **(art.1 comma 174)**

10.2 DEFINIZIONE DEI GIUDIZI DI RESPONSABILITA'

A differenza dei procedimenti penali dove esiste un giudice di sorveglianza che verifica che la pena inflitta sia effettivamente eseguita, invece le sentenze di condanna emesse dalle Sezioni giurisdizionali della Corte dei Conti sono eseguite dall'Amministrazione danneggiata.

Non solo ma spesso queste rimangono inseguibili in quanto il convenuto condannato non ha i mezzi per risarcire il notevole danno arrecato.

Ciò senza contare i tempi di definizione in appello atteso che la legge n.639/96 consente la sospensione della condanna di I° grado in caso di appello proposto dal condannato alle Sezioni Centrali salvo contraria richiesta del Procuratore che va esaminata sempre dal giudice d'appello.

Il tutto con ritardi nell'effettivo incameramento delle somme cui il convenuto responsabile è stato condannato a risarcire a favore della Pubblica Amministrazione danneggiata.

Per ovviare a tale situazione la legge finanziaria 2006 prevede che:

- a) con riferimento alle sentenze di primo grado pronunciate nei giudizi di responsabilità dinanzi alla Corte dei conti per fatti commessi antecedentemente alla data di entrata in vigore della presente legge, i soggetti nei cui confronti sia stata pronunciata sentenza di condanna possono chiedere alla competente sezione di appello, in sede di impugnazione, che il procedimento venga definito mediante il pagamento di una somma non inferiore al 10 per cento e non superiore al 20 per cento del danno quantificato nella sentenza. **(art.1 comma 231)**
- b) la sezione di appello, con decreto in camera di consiglio, sentito il procuratore competente, delibera in merito alla richiesta e, in caso di accoglimento, determina la somma dovuta in misura non superiore al 30 per cento del danno quantificato nella sentenza di primo grado, stabilendo il termine per il versamento. **(art.1 comma 232);**
- c) Il giudizio di appello si intende definito a decorrere dalla data di deposito della ricevuta di versamento presso la segreteria della sezione di appello. **(art.1 comma 232)**

10.3 ART. 17, COMMI DA 30 BIS A 30 QUINQUES, DEL D.L. N. 78/09, CONVERTITO NELLA LEGGE N. 102 DEL 2009, COME MODIFICATO DALL'ART. 1 DEL D.L. N. 103 DEL 2009, CONVERTITO NELLA LEGGE N. 141 DEL 2009 IN MATERIA DI RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVO- CONTABILE

Il legislatore ha ancorato l'apertura di istruttorie da parte delle Procure contabile solo in presenza di una *"specifica e concreta notizia di danni"* limitando l'esercizio per il danno all'immagine solo per fatti connessi a reati accertati con sentenza passata in giudicato.

10.4 SPECIFICA E CONCRETA NOTIZIA DI DANNO

- L'art. 17, comma 30-ter della legge n. 102 del 2009, come modificato dall'art. 1 del d.l. n. 103 del 2009 (convertito in legge n. 141 del 2009) dispone che : *"Le procure della Corte dei conti possono iniziare fattività istruttoria ai fini dell'esercizio detrazione di danno erariale a fronte di specifica e concreta notizia di danno, fatte salve le fattispecie direttamente sanzionate dalla legge"*.

Come precisato nell' I.C. della Procura Generale della Corte dei conti del 23.11.09 un ausilio per l'individuazione del significato e della ratio della disposizione può venire: in primo luogo, dalle numerose pronunce della Corte Costituzionale (sentenze n. 104 del 1989, 100 del 1995, 209 del 1994 e 337 del 2005) che, in occasione di ricorsi per conflitto di attribuzione, hanno delineato limiti intrinseci ai poteri di indagine del P.M. presso il giudice contabile i quali, secondo la Consulta devono essere esercitati in presenza di *“fatti o notizie che facciano presumere comportamenti di pubblici funzionari ipoteticamente configuranti illeciti produttivi di danno erariale”* e devono essere diretti *“ad acquisire atti o documenti precisamente individuabili, di modo che l'attività del procuratore cui tali richieste ineriscono non possa essere considerata come una impropria attività di controllo generalizzata e permanente”* (sent. n. 100 del 1995).

Secondo il Giudice delle leggi l'iniziativa del requirente *“non può basarsi su mere ipotesi”* e si giustifica solo quando *“secondo le circostanze sia presumibile la commissione di illeciti produttivi di danni”* ed in presenza di *“elementi specifici e concreti”* non essendo sufficienti *“mere supposizioni”* (sent. n. 104 del 1989);

Perciò, la disposizione non sembra limitare le fonti di conoscenza, per il requirente, di danni erariali alle sole denunce, informative o rapporti cui sono obbligati ex lege alcuni soggetti (con possibile imputazione della specifica ipotesi di responsabilità amministrativa, prevista dall'art. 1, comma 3 della legge n. 20 del 1994, nel caso in cui sia intervenuta prescrizione del diritto al risarcimento del danno a causa di omessa o ritardata denuncia).

Pertanto, dovrebbero essere tuttora ammissibili le più varie fonti di conoscenza per il P.M. di illeciti erariali (anche private, giornalistiche o anonime), purché il loro contenuto rispetti, riguardo alla notizia di danno erariale, il carattere della concretezza e specificità.

Circa il *“carattere di specificità e concretezza della notizia di danno idonea a legittimare l'iniziativa istruttoria del P.M.”* trattasi di qualificazione con carattere di inevitabile relatività, legata alle valutazioni dell'interprete nel merito della fattispecie concreta.

Un aiuto può venire dai principi indicati in premessa, in particolare il riferimento, da parte della Consulta e della suindicata giurisprudenza del giu-

dice penale, a fatti “*ipoteticamente configuranti illeciti*” o che “*secondo le circostanze*” facciano “*presumere*” la commissione di illeciti produttivi di danni, ad “*elementi indizianti seri*” e non “*mere supposizioni*”.

Sulla base degli stessi, si può ragionevolmente ritenere che sia sufficiente che la notizia rappresenti, nei suoi elementi essenziali, un fatto costituente, un possibile illecito contabile (anche senza che si evinca la sua imputazione a soggetti determinati o una particolare qualificazione soggettiva del comportamento dei possibili responsabili).

L'importante è che l'inizio dell'attività istruttoria riposi su di un fatto da cui si possa desumere, anche in via interpretativa, un comportamento ed un connesso evento dannoso per l'erario, proveniente da una fonte, come detto, della più varia natura, che sia oggettivamente dimostrabile.

10.5 AZIONE PER DANNO ALL'IMMAGINE PER FATTI ATTINENTI A REATI ACCERTATI CON SENTENZA PASSATA IN GIUDICATO

L'art. 17, comma 30-ter della legge n. 102 del 2009, come modificato dall'art. 1 del d.l. n. 103 del 2009 (convertito in legge n. 141 del 2009) dispone che : “*Le procure della Corte dei conti esercitano l'azione per il risarcimento del danno all'immagine nei soli casi e nei modi previsti dall'art. 7 della legge 27 marzo 2001 n. 97. A tale ultimo fine, il decorso della prescrizione di cui al comma 2 dell'art. 1 della legge 14 gennaio 1994 n. 20 è sospeso fino alla conclusione del procedimento penale*”.

La Corte Costituzionale è stata sollecitata a pronunciarsi sulla costituzionalità della suddetta limitazione con ordinanze n. 218/2009 della sezione giurisdizionale per la regione siciliana e nn. 369 e 377 del 2009 della sezione giurisdizionale per la Campania.

In concreto la Corte dei conti potrà condannare il convenuto per danno all'erario con sentenza, mentre dovrà, con ordinanza, sospendere ogni statuizione sulla richiesta di danno all'immagine fino a quando il procedimento penale non si sia concluso con sentenza passata in giudicato. In tal caso è espressamente previsto che il decorso della prescrizione quinquennale è sospeso sino alla conclusione del procedimento penale.

11. LA RESPONSABILITA' CIVILE GIUDICI TRIBUTARI

Prima dell'entrata in vigore delle L. 117/88, la responsabilità civile dei Magistrati era disciplinata, oltre che dall'art. 28 della Costituzione (tutt'ora vigente), dagli artt. 55, 56 e 74 del codice di procedura civile: più in particolare, l'art. 55 delimitava i casi nei quali il Giudice poteva essere considerato civilmente responsabile; l'art. 56 condizionava in vario modo l'esercizio della relativa azione, in particolare per il tramite della prevista autorizzazione del Ministro di Grazia e Giustizia; l'art. 74, infine, estendeva tali norme anche ai Magistrati del pubblico ministero che fossero intervenuti nel processo civile. Nell'ammettere il referendum abrogativo di tali norme, la Corte Costituzionale, con la sentenza 03-02-1987, n. 26, affermò espressamente quanto segue: *“Che qui vi sia posto per scelte legislative discende proprio dall'art. 28 della Costituzione, dove – come questa Corte ha già avuto modo di precisare (v. sentenza n. 2 del 1968) – trova affermazione ” un principio valevole per tutti coloro che, sia pure magistrati, svolgono attività statale: un principio generale che da una parte li rende personalmente responsabili, ma dall'altra non esclude, poiché la norma rinvia alle leggi ordinarie, che codesta responsabilità sia disciplinata variamente per categorie o per situazioni ”*.

L'istituto della responsabilità civile dei magistrati trova fondamento nella legge del 13 aprile 1988 n.117.

Al riguardo per ben comprendere la portata applicativa di tale normativa occorre analizzare i relativo profili:

a) soggettivo

b) oggettivo.

Circa il profilo soggettivo si evidenzia che, ai sensi dell'art.1, la stessa è applicabile *“a tutti gli appartenenti alle magistrature ordinaria, amministrativa, contabile, militare e speciali, che esercitano l'attività giudiziaria indipendentemente dalla natura delle funzioni, nonché agli estranei che partecipano all'esercizio della funzione giudiziaria”*. Ne consegue l'estensione di una responsabilità civile a tutte le magistrature, cioè oltre quella ordinaria, anche a quella della Corte dei Conti, del Consiglio di Stato, dei Tribunali Amministrativi Regionali, dei Tribunali Militari, nonché i giudici delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, nonché, in passato, anche della Commissione Tributaria Centrale.

Dal punto di vista oggettivo, invece, ai sensi dell'art.2 della citata

legge, la responsabilità civile del giudice si rinviene in ogni comportamento, atto o provvedimento giudiziario posto in essere dal magistrato nell'esercizio delle sue funzioni con dolo o colpa grave o nell'ipotesi in cui vi sia diniego di giustizia.

Mentre l'agire con dolo determina, in ogni caso, una responsabilità del giudice per il danno ingiusto arrecato al cittadino, nell'ipotesi della colpa grave tale responsabilità viene tipizzata in quanto sussiste e solo nelle ipotesi previste dall'art.2 della citata legge, ovvero in caso di:

- a) grave violazione di legge determinata da negligenza inescusabile;**
- b) in caso di affermazione, determinata da negligenza inescusabile, di un fatto la cui esistenza è incontrastabilmente esclusa dagli atti del procedimento;**
- c) negazione, determinata da negligenza inescusabile, di un fatto la cui esistenza risulta incontrastabilmente dagli atti del procedimento;**
- d) emissione di provvedimento concernente la libertà della persona fuori dei casi consentiti dalla legge oppure senza motivazione (per il solo settore penale).**

Ne consegue che anche per il giudice tributario sussiste una responsabilità civile ed il correlato diritto del contribuente ad essere risarcito del danno ingiusto.

Ad avviso della dottrina le ipotesi possibili in ambito tributario rispetto alle fattispecie di cui ai punti a), b) e c) dell'art.2, si rinvencono, ad esempio, allorquando:

- 1)** i giudici tributari neghino l'esistenza di una domanda di condono, pur essendo stata, questa, regolarmente presentata dal contribuente nei termini e nei modi previsti ex lege e risulti, dagli atti del processo, che l'Ufficio ha comunicato l'avvenuta presentazione della domanda di cui si tratta, ed è stata puntualmente acquisita e depositata la relativa documentazione;
- 2)** ovvero, ancora, ed al contrario, possono ritenere esistente una circostanza fattuale la cui inesistenza è chiaramente posta in luce dalle risultanze acquisite agli atti, supponendo esistente e conosciuto dal contribuente (in ipotesi una ditta) un processo verbale di constatazione di cui non vi è traccia e conoscenza, atteso che esso non è mai stato redatto dai militari verificatori, né tantomeno la stessa ditta è

- stata oggetto di ispezione o verifica;
- 3) la conferma, da parte dei giudici tributari, di un avviso di accertamento con cui l'amministrazione contesta ad un soggetto un certo reddito sulla base del presunto possesso di immobili o di automobili, in applicazione dello strumento del redditometro, quando, al contrario, il soggetto non possiede alcuno di beni indicati e ciò è pienamente provato o con specifica documentazione o con atti notori; ovvero il caso dell'attribuzione ad un contribuente di un certo reddito in circostanze di omonimia, che risultino chiaramente provate da documentazione anagrafica.

Al fine di tutelare il giudice nell'interpretazione delle norme di diritto e nella valutazione di fatti è stata, una "*clausola di salvaguardia*", attraverso la quale si nega qualsiasi possibilità di sindacare il modo in cui il giudice interpreta la norma che applica o procede alla valutazione dei fatti sottoposti al suo esame.

Tuttavia, potrebbe verificarsi, anche nell'ambito delle commissioni tributarie, l'ipotesi di giudici che interpretano le norme di diritto o valutano i fatti in termini contrastanti con qualsiasi criterio logico.

Da qui la necessità di operare una chiara linea di demarcazione tra attività interpretativa tutelata e colpa grave, sicché genera responsabilità del giudice quel provvedimento emanato non come esplicitazione di discrezionalità interpretativa, bensì per una **negligenza macroscopica ed inescusabile** del magistrato nella lettura del testo di legge.

12. LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA DEI MAGISTRATI NELLE SENTENZE DELLA CORTE DEI CONTI.

La Sezione Giurisdizionale della Corte dei conti per l'Emilia-Romagna n. 521 del 12 febbraio 2003 dopo aver esaminato la possibilità di assoggettare a responsabilità (con la distinzione, interna al tema, fra responsabilità civile, normata da apposita legge, e responsabilità amministrativa) dei magistrati in quanto professionalmente appartenenti – pur con le peculiarità dovute all'esercizio del potere giudiziario – alla sfera dei *pubblici impiegati*, in applicazione dei principi statuiti dalla Corte Costituzionale sentenza n°2 del 14 marzo 1968 e, più recentemente, della sentenza n°385 del 5 novembre 1996, afferma la sussistenza e la valenza costituzionale della potestà giurisdizionale

della Corte dei Conti in materia di responsabilità dei magistrati.

Tale statuizione trova fondamento nella circostanza che:

- a) il magistrato non è soggetto pubblico posto in zona di immunità da vagli di responsabilità ed anche l'attività giurisdizionale è sottoponibile a tale esame perché l'indipendenza della funzione giudiziaria è conciliabile con il principio della responsabilità civile, penale e amministrativa del magistrato;
- b) gli appartenenti all'Ordine giudiziario non sono esentati dal seguire le regole fondamentali dell'efficienza e del buon andamento dell'amministrazione di cui all'art.97 Cost. ;
- c) il giudizio di responsabilità va raccordato con la costituzionale connotazione di autonomia ed indipendenza dell'attività giurisdizionale posta in essere da organi magistratuali. Invero il Legislatore ha fatto leva su tale facoltà discrezionale enucleando ipotesi di responsabilità all'interno della funzione giurisdizionale, per presidiare un più accorto e sensibile, nei punti normativamente toccati, svolgimento della stessa: il riferimento è alla legge 24 marzo 2001 n. 89 che contempla il diritto all'equa riparazione per mancato rispetto del termine ragionevole del processo, ove la complessiva valutazione della violazione dello stesso va compiuto tiene conto anche del comportamento delle parti e del Giudice (con possibilità di investire il Procuratore generale della Corte dei conti), ed il D.P.R. n. 115 del 30 maggio 2002, testo unico in materia di spese di giustizia, il cui art. 172 prevede la responsabilità per danno erariale anche dei magistrati;
- d) la responsabilità civile nei confronti di terzi per fatti derivanti dall'esercizio di funzioni giurisdizionali è regolata dalla legge n. 117 del 13 aprile 1988 ed essa copre tutt'altro campo rispetto a quella amministrativo - contabile verso lo Stato, non si sovrappone e non esclude questa.

Circa la sindacabilità della discrezionalità, si ribadisce l'univoco orientamento giurisprudenziale per cui il non corretto utilizzo della discrezionalità amministrativa è sindacabile dal giudice della responsabilità amministrativa quando esso risulti incongruente, manifestamente illogico e comunque non risponda ai criteri di ragionevolezza, giustizia ed obiettività

Altre sentenze del giudice contabile in tema di responsabilità dei ma-

gistrati sono quella della Sezione Giurisdizionale Valle d'Aosta, n°31 del 20 settembre 2002, che ha riconosciuto la giurisdizione nel caso di danno prodotto da ritardi nell'adozione di provvedimenti su beni sequestrati, o nel dare esecuzione a sentenze che disponevano la restituzione di beni, ed ancora di liquidazione di crediti derivanti da custodia sebbene prescritti.

Di particolare interesse anche la sentenza parziale della Corte dei conti, Sez. Giur. Lombardia n.1091 del 18 aprile 1996 con tale decisione la Sezione, dopo aver definito i confini della giurisdizione contabile rispetto i casi considerati dalla legge n°117/1988, riconosceva la giurisdizione della Corte dei conti nei confronti dei magistrati per i danni cagionati nell'esercizio di funzioni non giurisdizionali e, nel caso di specie, per l'adozione dei provvedimenti di liquidazione dei compensi ai periti.

**12.1 LA RESPONSABILITA' PER DANNO ERARIALE ART. 172
Del T.U. N.115 DEL 2002 (TESTO UNICO DELLE DISPOSIZIONI
LEGISLATIVE E REGOLAMENTARI IN MATERIA
DI SPESE DI GIUSTIZIA)**

La Corte costituzionale con l'ordinanza *de qua* ha escluso l'incostituzionalità dell'art. 172 del decreto legislativo 30 maggio 2002, n. 113, poi trasfuso nell'articolo 172 del testo unico n. 115 del 2002 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia).

In base a tale articolo: *«i magistrati e i funzionari amministrativi sono responsabili delle liquidazioni e dei pagamenti da loro ordinati e sono tenuti al risarcimento del danno subito dall'erario a causa degli errori e delle irregolarità delle loro disposizioni, secondo la disciplina generale in tema di responsabilità amministrativa»*.

La sezione giurisdizionale centrale della Corte dei conti aveva ipotizzato il contrasto di tale disposizione con gli articoli 3, 101, 102, 104 e 108 della Costituzione nell'ambito di un procedimento che, in primo grado, si era concluso con la declaratoria di difetto di giurisdizione sull'azione di responsabilità amministrativa promossa a carico di un Pretore che aveva tardivamente disposto il dissequestro di beni sequestrati, procurando all'erario un danno pari alle maggiori spese di custodia dei beni in questione.

In tale contesto, la Corte dei conti, pur ritenendo di dover ravvisare la giurisdizione contabile nella specie, aveva dubitato della legittimità costituzionale del predetto articolo 172 che, nell'estendere sia pure con una interpre-

tazione autentica, le ipotesi di responsabilità dei magistrati per il non corretto esercizio dell'attività giudiziaria o strumentale ai danni diretti all'erario, non assicurerebbe le necessarie garanzie al loro peculiare *status*

Al contrario la Corte costituzionale ha statuito che l'art.172 T.U. 115/2002. non ha alcun contenuto innovativo nell'ordinamento giuridico precedente e quindi resta confermata la responsabilità amministrativa dei magistrati in materia di spese di giustizia.

13. LA RESPONSABILITÀ PER DANNO ERARIALE DEI GIUDICI TRIBUTARI

Acclarato quindi che anche ai giudici tributari sia applicata la responsabilità amministrativa va evidenziato che il danno che può essere addebitato al giudice tributario può essere un:

a) danno indiretto;

b) danno diretto.

Sia danno indiretto allorché in conseguenza della sentenza emessa viene arrecato all'Amministrazione finanziaria un danno consistente in una minore o mancata entrata cui si aggiunge un ulteriore esborso per le spese di giustizia da liquidare al contribuente vittorioso a carico dell'amministrazione finanziaria soccombente.

Affinché sorga tale responsabilità amministrativa occorre che sussistano tutti gli elementi previsti dalla richiamata normativa (rapporto di servizio; elemento soggettivo della colpa grave o del dolo; elemento oggettivo della condotta (attiva o omissiva); nesso di causalità tra condotta ed evento; - danno).

Ciò si verifica, ad es. laddove si accoglie il gravame del contribuente, pur essendo lo stesso nullo o irricevibile per essere impugnato oltre il 60 giorno, ovvero nei casi in cui pur avendo dato atto in sentenza della correttezza e fondamento dell'accertamento tributario, tuttavia si accoglie la tesi del contribuente a scapito delle ragioni dell'amministrazione finanziaria.

In altri termini quando la decisione assunta risulti incongruente, manifestamente illogica, ovvero non risponda ai criteri di ragionevolezza, giustizia ed obiettività.

Il danno, in questi casi, è indiretto in quanto, la minore o mancata entrata per l'amministrazione finanziaria o la liquidazione delle spese a carico della stessa amministrazione sono da porre in relazione ad un atto esterno, la decisione della commissione tributaria.

Al contrario si parla di **danno diretto** nel caso di indebite erogazioni

di emolumenti a giudici tributari in assenza dell'effettivo esercizio di funzioni giurisdizionali, che comporta precisa responsabilità anche del Presidente della Commissione stessa per omessa vigilanza e controllo come affermato dalla **Corte dei conti – Sezione giurisdizionale per la regione Emilia Romagna con sentenza del 28.12.2007 n.998.**

Invero il collegio, dopo aver ricordato che le risoluzioni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria già dal 1997 hanno chiarito gli obblighi del Presidente della Commissione di accertare e deferire tutti i casi suscettibili di valutazione per la dichiarazione di decadenza, nonché segnalare al Presidente della Commissione tributaria regionale i giudici che, pur non assentandosi per tre sedute consecutive, non partecipassero, frequentemente, alle sedute della Commissione, ha statuito che:

- a) la condotta omissiva del presidente della Commissione Tributaria, in palese violazione delle funzioni esercitate, è causativa del danno prodotto all'amministrazione pari all'emolumenti indebitamente erogati al giudice assente alle udienze;
- b) sotto il profilo soggettivo non può non ritenersi la condotta omissiva sia stata posta in essere con dolo, inteso come conoscenza della situazione di illegittima esenzione del giudice tributario e cosciente violazione del dovere di impedire il fatto, con ciò non adempiendo alle funzioni pubbliche sopra riepilogate ed attribuitegli in qualità di Presidente della Commissione tributaria Provinciale;
- c) sussistono, pertanto tutti gli elementi costitutivi della responsabilità amministrativa, e cioè il rapporto di servizio con l'amministrazione finanziaria, il comportamento causativo del danno, il nesso causale tra comportamento e danno, l'elemento soggettivo identificabile nel dolo, nonché il danno come quantificato;
- d) con riguardo alla quantificazione del danno, il Collegio lo individua nelle intere somme corrisposte al giudice tributario come compenso fisso negli anni dal 1996 al 2005 pari ad €. 25.279,01;
- e) tale importo, oltre alle spese di giudizio, va addebitato in solido al giudice tributario assente nonché al Presidente della Sezione, cui era assegnato il predetto giudice, nonché al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale per violazione dell'art. 15, d.lgs. n. 546/1992, avendo ommesso di segnalare al Presidente della Commissione tributaria regionale i nomi dei giudici che, pur non assentandosi per tre sedute consecutive, non avessero partecipato frequentemente alle sedute.

14. LA RESPONSABILITA' PER DANNO ERARIALE DEI GIUDICI TRIBUTARI PER VIOLAZIONE DEL TERMINE RAGIONEVOLE DEL PROCESSO

La legge n. 89 del 2001 (*Previsione di equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo e modifica dell'articolo 375 del codice di procedura civile*) meglio conosciuta come legge Pinto ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico uno strumento che consente un'equa riparazione a “*chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'articolo 6, paragrafo 1, ha diritto ad un'equa riparazione*”.

L'equo risarcimento consiste nel riconoscimento di una somma di denaro per ogni anno di eccessiva durata del processo ed ammonta a circa 1.000/1.500 euro, ma può aumentare fino a 2.000 euro in casi di particolare importanza (ed es. in tema di diritto di famiglia o stato delle persone, procedimenti pensionistici o penali, cause di lavoro o cause che incidano sulla vita o sulla salute) e a seconda della Corte territoriale competente. La domanda può essere proposta a prescindere dall'esito della lite, sia che si vinca, si perda o si concili la causa davanti al Giudice.

Il risarcimento va chiesto con ricorso alla Corte d'Appello territorialmente competente, secondo una speciale tabella, e deve essere deciso entro 4 mesi dal deposito.

Va proposto nei confronti del *Ministero della Giustizia*, se si tratta di procedimenti del giudice ordinario, del *Ministero della Difesa* quanto si tratta di procedimenti del giudice militare, del *Ministero delle Finanze* quando si tratta di procedimenti del giudice tributario (art.3).

Nel ricorso si dovranno esporre i fatti in maniera dettagliata provando la lungaggine processuale attraverso la trascrizione pedissequa dei verbali di udienza, così da dimostrare i ritardi dovuti a rinvii d'ufficio, intercorsi tra le udienze. Spesso si assiste alla prova della violazione dell'art. 6, par. 1 CEDU, anche sotto il profilo “iniziale”, quando cioè è trascorso un notevole lasso di tempo tra il deposito della domanda giudiziale e la data effettiva della prima udienza.

Una volta esaurita la procedura, la Corte d'Appello deposita presso la Cancelleria il decreto con il quale lo Stato Italiano viene condannato a corrispondere al ricorrente un indennizzo, oltre alle spese legali sostenute. Il decreto viene notificato, a cura del difensore, all'Avvocatura dello Stato

distrettuale ed è immediatamente esecutivo. In altri termini se il Ministero non provvede volontariamente al pagamento delle somme, si potrà agire esecutivamente per il recupero forzoso del proprio credito.

Ai sensi dell'art. 5 della citata legge Il decreto di accoglimento della domanda è comunicato a cura della cancelleria, oltre che alle parti, al "*procuratore generale della Corte dei conti, ai fini dell'eventuale avvio del procedimento di responsabilità, nonché ai titolari dell'azione disciplinare dei dipendenti pubblici comunque interessati dal procedimento*".

Anche in questo caso ci troviamo di fronte ad un responsabilità per danno indiretto (decreto di accoglimento della domanda di equa riparazione).

Le Sezioni Riunite della Corte dei conti in sede giurisdizionale, (questioni di massima) **con sentenza n. 1/2006/QM del 20 febbraio 2006** ha statuito che: "*il destinatario naturale dei decreti di accoglimento dell'equa riparazione è il Procuratore Generale presso la Corte dei conti solo ai fini dell'esercizio del potere di coordinamento.*

Difatti, la legge 24 marzo 2001 n. 89 non ha introdotto nell'ordinamento una ipotesi di responsabilità amministrativo-contabile tipizzato cosicché il Procuratore Generale non ha la titolarità dell'azione, che spetta invece al competente Procuratore Regionale da esercitarsi presso la competente Sezione Giurisdizionale Regionale".

Da ricordare la sentenza **n. 673/09 della Sezione Giurisdizionale della Corte dei conti per il Veneto del 23.9.2009** che ha condannato un magistrato ordinario al risarcimento in favore del Ministero della Giustizia a seguito di risarcimento del danno *ex lege* Pinto, per l'eccessiva durata di due controversie civili incardinate presso l'allora Pretura di Pieve di Cadore.

Il giudice contabile ha statuito che:

- a) la colpa grave del magistrato si rinviene nel tardivo deposito dei provvedimenti giudiziari, trattandosi di ritardi pluriannuali (7 e 5 anni) assolutamente abnormi rispetto ai termini di legge ed ingiustificati, pur tenuto conto dei gravi problemi familiari e delle difficoltà organizzative dell'Ufficio.
- b) Le numerose sanzioni disciplinari irrogate dal CSM, erano, infatti, tutte relative ai gravissimi, reiterati ed ingiustificati ritardi nel deposito delle sentenze, ritardi definiti "*oggettivamente rilevanti per numero ed entità*" e tali da non poter "*trovare giustificazione in altri parametri valutativi della laboriosità e produttività del magistrato, ovvero in situazioni di natura extra-giudiziaria*".
- c) Non v'è dubbio, quindi, che l'attività di stesura della motivazione

di sentenze e ordinanze, alla base dei contestati ritardi, sia connotata da colpa grave, né d'altro canto, il convenuto ha mai contestato nella materialità, tale specifico addebito, pur tentando di giustificarlo in vario modo.

- d) Pertanto, ai fini della responsabilità erariale, deve sicuramente ascrivere a condotta gravemente colposa del magistrato il lasso di tempo decorrente dalla data dell'assunzione della causa in decisione, alla data del deposito della sentenza che, nello specifico, risulta essere di sette anni (dal 4.4.1995 al 15.3.2002) per il procedimento civile di cui al decreto di condanna 30/2002 della C.A. di Trento, e di quasi cinque anni (dal 17.12.1996 al 7.8.2001) per il procedimento civile di cui al successivo decreto di condanna 68/2002.

Mentre la responsabilità di cui alla legge Pinto è di tipo oggettivo, il risarcimento scatta a titolo di equa riparazione per il solo ingiustificato decorso del tempo, invece spetta alla Procura contabile l'onere della prova degli elementi costitutivi della responsabilità amministrativa contabile.

15. LA RESPONSABILITÀ PER DANNO ERARIALE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA PER LITI TRIBUTARIE TEMERARIE

Un'ipotesi di danno all'erario si può avere in caso di pagamento delle spese di lite a seguito di soccombenza dell'amministrazione finanziaria in applicazione dell'art. 15, d.lvo 31 dicembre 1992, n. 546, che, ha previsto anche per il contenzioso tributario, il principio generale secondo cui le spese di lite seguono la soccombenza.

Detta norma si riporta all'art. 96 c.p.c., che prevede la condanna al risarcimento dei danni in caso di soccombenza in giudizi intraprese con mala fede o colpa grave.

Tale previsione non si ritiene che sia una limitazione alle prerogative dell'Amministrazione Finanziaria, ma al contrario, sia l'occasione per favorire una maggiore attenzione e ponderazione nell'intraprendere o resistere in un contenzioso tributario, privilegiando istituti quali l'autotutela, volti a prevenire il contenzioso tributario.

Spesso, purtroppo, le ingenti spese corrisposte a seguito soccombenza giudiziale non rappresentano il risultato dell'alea del giudizio ma la logica, prevedibile conclusione dell'inescusabile ignoranza o della ostinata determinazione della parte pubblica nell'adottare atti impositivi infondati o nella

resistenza ad oltranza a fronte di fondate pretese del contribuente.

Ne consegue che, in presenza di tutti i presupposti sopra individuati, la Procura contabile può esercitare l'azione di responsabilità amministrativo-contabile in capo ai suddetti dipendenti del Ministero per danno all'erario pari alle somme corrisposte per soccombenza dall'amministrazione.

A titolo esemplificativo è stato qualificato come comportamento gravemente colposo e/o doloso:

- 1) proporre un appello temerario avverso una sentenza di primo grado sfavorevole all'amministrazione;
- 2) aver originato in modo temerario, un giudizio portando avanti un «debole» accertamento con conseguente vittoriosa impugnativa del contribuente.

In caso di esborso di spese di lite dovuto ad inescusabile ignoranza del funzionario preposto al contenzioso sorge, poi, l'obbligo di denuncia alla Procura regionale territorialmente competente Corte dei conti, la cui omissione è a sua volta fonte di una ulteriore ed autonoma fattispecie di illecito amministrativo-contabile all'omissivo del denunciante inerte.

A seguito della riforma del processo civile (legge 18 giugno 2009 n.69) in S.O. n. 95/L alla G.U. del 19 giugno 2009, n. 140), entrata in vigore il 04 luglio 2009 tra le principali novità che interessano il processo tributario quali:

- 1) l'abrogazione dell'art. 366-bis c.p.c., che prevedeva l'obbligo per il ricorrente in Cassazione di proporre i famigerati quesiti di diritto;
- 2) le modifiche alla consulenza tecnica d'ufficio – CTU – (artt. 191 e 195 c.p.c.), che sarà più celere;
- 3) la sanabilità dei vizi (artt. 83 e 182, comma 2, c.p.c.) in tema di procura alle liti ed al difetto di rappresentanza o di autorizzazione; va evidenziata la sostanziale modifica in tema di condanna alle spese di giudizio (art. 92, comma 2, c.p.c.), per cui: *“se vi è soccombenza reciproca o concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti”*.

15.1 LIMITI ALL' AZIONE DI RIVALSA PER SPESE DA LITI

Per poter esaminare i limiti all'azione di rivalsa per spese da lite a seguito di soccombenza occorre partire da due fondamentali principi, stabiliti dall'art. 1, co. 1, della legge 14 gennaio 1994 n. 20:

- 1) la responsabilità del dipendente pubblico è «*limitata a alle omissioni commessi con dolo o colpa grave*» (norma ribadita 2-septies, l. 30 novembre 1994, n. 656, per i funzionari preposti prestazione delle disposizioni tributarie, all'accertamento con all'autotutela e alla conciliazione);
- 2) non sono sindacabili nel merito da parte del giudice «*le scelte discrezionali*» operate dal dipendente.

Anche se la scelta di promuovere o meno un appello da parte del Ministero delle finanze è una scelta discrezionale, tale scelta non può mai essere arbitraria e quindi, occorre che la stessa debba essere **adeguatamente ponderata e motivata** anche sulla concreta ed effettiva possibilità di vittoria giudiziale, circostanza quest'ultima che rende insussistente l'elemento psicologico della colpa grave e del dolo.

Al contrario sarà perseguibile il funzionario che abbia assunto atti discrezionali non conformi ai fini istituzionali dell'ente, o irrazionali, o altamente diseconomici, o arbitrari ad es.

- 1) nell'ipotesi in cui si propongano appelli ignorando norme fiscali di inequivoco significato;
- 2) qualora si trascurino indirizzi giurisprudenziali assolutamente univoci sulla specifica questione oggetto di lite;
- 3) qualora difettino i presupposti di fatto che hanno condotto all'accertamento oggetto di contenzioso.

È evidente la necessità di un'attenta e doverosa ponderazione, tanto più che la sussistenza di indirizzi o circolari ministeriali favorevoli alla presentazione del ricorso su questioni in palese contrasto con consolidati indirizzi giurisprudenziali contrari, o addirittura con il dato normativo, non esclude la responsabilità amministrativa, ma semmai, ne attenua la portata con l'esercizio del potere c.d. riduttivo della Corte dei conti.

Analogo discorso, circa la necessità di un'adeguata e doverosa ponderazione, va fatto circa la decisione sull'appellare o non appellare una sentenza sfavorevole.

Va precisato che non necessariamente ogni soccombenza giudiziale dell'amministrazione o ogni passaggio in giudicato di sentenze sfavorevoli alla parte pubblica per mancato appello è frutto di condotta gravemente colposa o dolosa dei funzionari preposti al contenzioso. Per cui l'esborso erariale non costituisce, automaticamente danno erariale, in quanto conseguenza sia della fisiologica attività interpretativa devoluta al giudice su questioni dubbie che della naturale alea del giudizio.

A conclusioni diverse si giunge nel caso in cui la mancata proposizione del gravame o l'omessa trasmissione di una sentenza all'Avvocatura dello Stato sia il frutto di una scelta volta a favorire il contribuente, con conseguenze per l'omissivo comportamento doloso posto in essere non solo ai fini della responsabilità amministrativo-contabile, ma anche della responsabilità penale e disciplinare del funzionario inerte.

16. GIURISPRUDENZA CONTABILE

Circa gli argomenti esposti si segnalano le massime delle principali sentenze di seguito indicate:

- 1) *Va esclusa la responsabilità amministrativa del direttore di ufficio IVA, in relazione alla mancata insinuazione del credito erariale nel fallimento della ditta debitrice, quando il comportamento del funzionario possa ritenersi esente da colpa sia per le difficoltà oggettive nelle quali si è trovato ad operare sia per la complessità della disciplina giuridica applicata.*(Corte dei conti, Sez. II, 3 luglio 1991, n. 264);
- 2) *Sussiste la responsabilità amministrativa dei dipendenti di ufficio IVA (l'impiegato competente, verificatore, direttore dell'ufficio, ispettore per la liquidazione) per il danno erariale conseguente all'illegittimo rimborso ad una società dei vantati crediti d'imposta correlati ad infedele dichiarazione dell'IVA, allorché gli altissimi margini di irregolarità di quest'ultima non vengano rilevati né nella complessa procedura di rimborso, né nel corso della verifica disposta presso la società.*(Corte dei conti, Sez. I, 28 settembre 1991, n. 289) ;
- 3) *Costituisce comportamento colposo ai fini della responsabilità amministrativa il comportamento del funzionario dell'ufficio distrettuale delle imposte dirette il quale, con scarsa cura e superficialità nell'adempimento dei propri obblighi di servizio, nell'istruire una pratica di accertamento del reddito dichiarato dal contribuente, abbia ommesso di rettificare il reddito denunciato ed altresì ommesso di applicare il «redditometro» e di effettuare l'interrogazione contabile* (Corte dei conti, Sez. I, 6 luglio 1993, n. 103) ;

4) *Sussiste il danno per l'erario per minori introiti fiscali in ipotesi di concussione accertata in sede penale in quanto è dato di comune esperienza che in ogni caso in cui un contribuente effettui una illecita dazione di danaro ad un funzionario dell'ufficio imposte agisce di norma ben tenendo conto del vantaggio realizzato o realizzabile, pari alle minori somme erogate all'erario in conseguenza dell'accertamento effettuato dal medesimo funzionario.*

In caso di condanna di pubblici funzionari concussori, il danno può essere determinato dal giudice in via equitativa ex art. 1226 c.c. nell'ambito della domanda posta dalla parte attrice, nella specie quantificata nella somma pari a quella illecitamente percepita, pur potendosi ipotizzare un danno maggiore subito dall'erario, e tenuto conto che, secondo l'id quod plerumque accidit, il vantaggio patrimoniale che il contribuente, secondo i dati in suo possesso, è certo di trarre dal rapporto, instaurato o da instaurare, di accertamento tributario, è certamente quanto meno non inferiore alla somma di denaro che illecitamente corrisponde. (Corte dei conti, Sez. I, 30 settembre 1994, n. 139);

5) *Nell'ipotesi di doloso occultamento del danno erariale, ai fini dell'individuazione del termine di prescrizione dell'azione di responsabilità amministrativa - il quale ai sensi degli artt. 1, l. n. 20/1994, e 3 d.l. n. 439/1995 decorre dalla data del fatto dannoso per la p.a. - deve aversi riguardo al momento in cui viene ad obiettiva conoscibilità il carattere antigiuridico della condotta dell'agente che ha causato il danno erariale (nella specie, il danno era derivato dal minore introito per l'amministrazione tributaria, derivante dall'illegittima applicazione ad un contribuente di una norma di condono da parte di un funzionario di cui è stata accertata la corruzione). (Corte dei conti, Sez. giurisdiz. Lombardia, 12 gennaio 1996, n. 133);*

6) *Deve essere ritenuta la responsabilità amministrativa di un dipendente dell'ufficio IVA per aver sottoscritto un verbale di liquidazione di rimborso dell'imposta, non avendo rilevato in istruttoria, a causa di gravi negligenze, varie anomalie documentali e procedurali, intese quali potenziali indicatori della non ricorrenza dei presupposti di legge per il rimborso stesso (fattispecie di rimborso*

liquidato a società non collegata ad alcuna azienda o attività produttiva concretamente intrapresa). Deve essere attribuita la responsabilità amministrativa del dirigente di un ufficio il quale non abbia esercitato una pregnante attività di vigilanza e sollecitazione circa il corretto e tempestivo disbrigo delle procedure di competenza dei vari uffici e non abbia verificato la scrupolosa attuazione delle direttive da parte dei dipendenti. Deve essere attribuita la responsabilità amministrativa del direttore di un ufficio IVA il quale abbia colposamente ritardato la procedura di recupero di crediti erariali, anche attraverso l'utilizzo delle garanzie fideiussorie, e ciò in quanto la negligente condotta dell'agente è assimilabile alla mora credendi comportante il passaggio al creditore dell'impossibilità sopravvenuta di effettuare la prestazione per causa non imputabile al debitore (art. 1206 c.c.). **(Corte dei conti, Sez. giurisdiz. Basilicata, 24 luglio 1996);**

- 7) *Non sono imputabili a grave colpa dei funzionari dell'amministrazione finanziaria gli erronei accertamenti tributari riconducibili ad un quadro normativo incerto e complesso per il susseguirsi di provvedimenti normativi di valenza sia legislativa che amministrativa.*

Non può ravvisarsi colpa grave a carico del direttore di un ufficio distrettuale delle imposte dirette per applicazione di pene pecuniarie dovute per violazioni in materia di dichiarazione dei sostituti di imposta se sussiste incertezza interpretativa nel quadro normativo di riferimento (nella fattispecie, la misura della pena era collegata alla natura formale o sostanziale delle violazioni, non sempre di agevole classificazione). **(Corte dei conti, Sez. I, 4 marzo 1997, n. 19/A) ;**

- 8) *È responsabile del danno derivante all'erario il dirigente dell'ufficio del registro che aderendo ad un'erronea e pretestuosa interpretazione delle norme del contribuente imponga una tassazione fissa ad un atto di compravendita (nella specie, la colpa grave è ricavabile anche dai comportamenti successivi all'inammissibile errore iniziale, quali la mancata iscrizione a ruolo dell'imposta non pagata, nonché dall'affermazione di non essere presente in ufficio il giorno dell'errata tassazione nonostante le contrarie testimoni-*

*anze degli impiegati e la sottoscrizione da parte dal convenuto del modello recante il riepilogo giornaliero del registro generale di cassa relativo al giorno predetto.***(Corte dei conti, Sez. giurisdiz. Emilia-Romagna 23 febbraio 1998 n.86) ;**

- 9) *Ove la pretesa tributaria sia stata dichiarata insussistente da una pronuncia di primo grado, la possibile correzione in appello si risolve in una mera aspettativa di vittoria, di modo che la pretesa finanziaria diventa potenziale e perciò incerta e non più concreta: e ciò non tanto per l'aleatorietà della lite di secondo grado, quanto perché la pronuncia giudiziale già emessa lascia presumere che il mancato introito corrispondesse ad una effettiva situazione di non debenza: pertanto, per effetto della soccombenza, il danno perde le connotazioni di attualità e certezza indispensabili perché sia utilmente proponibile l'azione di responsabilità amministrativa.***(Corte dei conti, Sez. giurisdiz. Molise, 12 maggio 1998, n. 146) ;**
- 10) *Integra gli estremi della colpa grave la condotta di un dipendente dell'Ufficio del registro che abbia ommesso, in un numero considerevole di casi, di procedere all'annullamento delle marche da bollo previste dall'art. 12 del d.p.r. n. 642 del 1972, così consentendo la defissione sistematica ed il conseguente riutilizzo delle marche ad altri fini.***(Corte dei conti, Sez. giurisdiz. Liguria, 10 giugno 1998);**
- 11) *La sentenza emessa in sede penale su richiesta delle parti, quantunque non abbia autorità di cosa giudicata (art. 445 c.p.p.), tuttavia è suscettibile di essere oggetto di valutazione autonoma, ai fini dell'accertamento della colpevolezza dell'imputato nel giudizio contabile. Sussiste la responsabilità di un ufficiale dell'esercito per avere consapevolmente e volontariamente chiesto il rimborso (non dovuto) delle spese di trasporto sulla base di una documentazione giustificativa non veritiera* **(Corte dei conti Sez. Giurisdiz. Lazio n. 2212 /98/R del 14 ottobre 98);**
- 12) *La percezione di tangenti configura un danno per l'amministrazione atteso che le dazioni stesse costituiscono la prova della sussistenza del pactum sceleris tra i corrotti ed i corruttori, raggiunto,*

in posizione di sostanziale parità , e caratterizzato o dalla sinalgmaticità delle prestazioni che ne erano oggetto in forza del quale i primi abbiano accettato consapevolmente dai secondi illecite dazioni non dovute, per compiere atti contrari ai doveri dell'ufficio. Il danno da tangente concretamente subito dall'ente, che si ripercuote in definitiva sulla collettività è in re ipsa e va quantificato almeno in una somma pari a quello, oggetto della dazione da parte delle imprese commisurata ai vantaggi diretti ed indiretti dalle stesse imprese conseguiti e che potevano in una giusta contrattazione tradursi in una riduzione dei prezzi e quindi in minori esborsi da parte dell'ente; conseguentemente il privato che si induce ad una dazione nei confronti di pubblici amministratori, ritiene di trarre dal rapporto instaurato un vantaggio patrimoniale che sia maggiore della somma di danaro che illecitamente corrisponde, e non inferiore a questa, risultando altrimenti del tutto ingiustificato il suo comportamento. La nozione di danno pubblico non comprende soltanto la lesione dei beni pubblici patrimoniali in senso proprio, ma si estende anche alla lesione di quegli interessi che sono da ritenere beni in senso giuridico, consistenti nel pregiudizio recato all'immagine dello stato di un ente pubblico che si traduce in un vero danno sociale, per effetto del discredito derivato dai comportamenti illeciti di pubblici dipendenti, mediante una condotta dolosa o colposa in relazione ad inadempimenti di obblighi di servizio, per cui per "danno morale", vale a dire "danno non patrimoniale, si fa riferimento al danno derivante dalla grave perdita di prestigio .

La vicenda corruttiva che coinvolge amministratori e dirigenti di un ente pubblico costituisce danno all'immagine del medesimo ente per i riflessi negativi connessi all'apertura di un procedimento penale, le successive indagini e condanne che ha suscitato nell'opinione pubblica sconcerto ed allarme; tale danno pur certo nella sua ontologica esistenza resta affidato alla valutazione equitativa del giudice ai sensi dell'art.1226 c.c. con il concorso di criteri oggettivi, soggettivi e sociali .(Corte dei conti Sezione Giurisdizionale per la Regione Lazio, 29 ottobre 1998);

13) "Costituisce danno all'erario gli emolumenti indebitamente per-

cepiri dal medico per prestazioni professionali dallo stesso dovute quale titolare incaricato del servizio di assistenza domiciliare, nonché il danno subito dalla ULSS per l'impiego supplementare ed eccezionale di personale dell'Azienda sanitaria per accertamenti ed ispezioni, volti a chiarire i fatti e ad assumere i provvedimenti del caso al fine di ripristinare la regolare attività di assistenza domiciliare, nonché il danno determinatosi dal disservizio ed all'immagine della Azienda sanitaria.

Circa gli effetti della sentenza di patteggiamento nel giudizio contabile la giurisprudenza della Cassazione, più volte ha precisato che la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (cosiddetto patteggiamento) costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento (Cassazione civile, sez. trib. 19 dicembre 2003, n. 19505; idem 30 settembre 2005, n. 19251).

Eguale, pur se la condanna pronunciata dal giudice penale a seguito del c.d. patteggiamento, non attribuisce efficacia di giudicato nel processo contabile, ciò non esclude che le risultanze probatorie del procedimento penale possano essere oggetto di autonoma valutazione da parte del giudice contabile (Corte Conti, sez. II, 1 luglio 2004, n. 215/A) (Corte dei Conti Sezione Giurisdizionale per il Veneto 20 novembre 2006 n. 986)

- 14) *“Sussiste la responsabilità di i due centralinisti avevano che hanno utilizzato l'apparecchio telefonico in dotazione dell'ufficio presso il quale prestavano servizio per motivi personali. (Corte dei Conti Sezione Giurisdizionale per la Basilicata 26 aprile 2007 n.61) ;*
- 15) *“va affermata la responsabilità del pubblico dipendente assentatosi dal servizio in modo ripetuto e continuativo senza porre a base delle proprie assenze alcuna valida giustificazione, cagionando un danno economico-finanziario corrispondente alle*

somme comunque percepite a titolo di controprestazione retributiva. Corte dei Conti Sezione Giurisdizionale per la Basilicata 7 giugno 2007 n. 79/2007);

- 16) *La sussistenza della colpa grave non può essere affermata in astratto ma deve essere valutata caso per caso; ed, invero, non ogni condotta diversa da quella doverosa implica colpa grave ma solo quella caratterizzata, nel caso concreto, dal livello minimo di diligenza, prudenza o perizia dipendenti dal tipo di attività concretamente richiesto all'agente e dalla sua particolare preparazione professionale nel settore della P.A. al quale è preposto. (Corte dei conti Sezione giurisdizionale per la regione Sicilia, 5 marzo 2010 n.471;*
- 17) *È solo con la conoscibilità obiettiva del danno che l'inerzia del titolare del diritto acquista rilevanza, quale volontà di non coltivare alcuna azione a tutela dello stesso; ciò a seguito del combinato disposto dell'art. 1, co. 2° della L. n. 20/1994, la quale statuisce che: Il diritto al risarcimento del danno si prescrive in ogni caso in cinque anni, decorrenti dalla data in cui si è verificato il fatto dannoso, ovvero, in caso di occultamento doloso del danno dalla data della sua scoperta” e dell'art. 2935 c.c., secondo cui: “La prescrizione decorre dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere”. (Corte dei conti Sezione giurisdizionale per la Regione Sicilia, 1° aprile 2010 n.650);*
- 18) *Nel giudizio di responsabilità amministrativa non trova applicazione l'art. 115 c.p.c., per il quale il giudice è rigidamente tenuto alla valutazione delle prove dedotte dalle parti, bensì la specifica norma dell'art. 14 del R.D. n. 1038 del 1933, che attribuisce poteri di iniziativa processuale al giudice. (Corte dei conti Sezione giurisdizionale per la Regione Lazio, 12 aprile 2010 n.787;*
- 19) *La regola per cui il diritto al risarcimento del danno erariale azionato dal pubblico ministero contabile si prescrive in ogni caso in cinque anni, decorrenti dalla data in cui si è verificato il fatto dannoso, va coordinata con il principio espresso dall'art. 2935 c.c., da cui si desume che la prescrizione non può decorrere da data an-*

teriore a quella in cui il diritto può essere fatto valere; pertanto, in ipotesi di danno per non corrispondenza tra opere eseguite e lavori contabilizzati e liquidati, la prescrizione del diritto risarcitorio erariale decorre dal momento della conoscibilità del danno stesso, che coincide con quello del collaudo dell'opera pubblica (1). **(Corte dei conti Sezione II centrale, 15 aprile 2010 n.130/A (1) - Cfr. SS.RR., 15 gennaio 2003 n. 2/QM**

20) *Nel processo penale il c.d. patteggiamento si sostanzia, nel grado d'appello, in un accordo tra l'imputato e il pubblico ministero sull'accoglimento, in tutto o in parte, dei motivi d'appello, con rinuncia agli altri eventuali motivi di gravame; e pertanto, in tale ipotesi, l'accertamento contenuto nella pronuncia di primo grado conseguente a dibattimento - se ed in quanto non modificato dalla sentenza (c.d. patteggiata) di secondo grado - fa stato, a norma dell'art. 651 c.p.p., nel giudizio per responsabilità amministrativa in ordine all'accertamento della sussistenza del fatto, della sua illiceità penale e all'affermazione che l'imputato lo ha commesso.*

Presupposto dell'azionabilità della pretesa di risarcimento del danno all'immagine in sede di giurisdizione contabile e che si tratti di fatti illeciti per i quali sia intervenuta condanna irrevocabile, in sede penale, per uno dei reati contro la pubblica amministrazione richiamati dall'art. 7 L. 97/2001; e pertanto ricorre tale ipotesi anche allorchè la sentenza di condanna in appello sia stata emessa sulla base di accordo tra il pubblico ministero e l'imputato sulla pena da applicarsi a norma dell'art. 599, co. 4° c.p.p. Il danno all'immagine della pubblica amministrazione ha carattere patrimoniale e costituisce un danno conseguenza, che si produce ogni qual volta i comportamenti illeciti siano di natura, gravità e dimensioni tali da compromettere il rapporto di fiducia tra pubblica amministrazione e collettività amministrata.

I costi per il ripristino dell'immagine della pubblica amministrazione lesa da gravi atti delittuosi di funzionari pubblici, che hanno avuto vasta risonanza pubblica, devono presumersi sempre sussistenti; pertanto, nell'impossibilità di quantificare con precisione tali costi, è legittimo il ricorso alla determinazione del danno all'immagine della pubblica amministrazione in via equitativa, avendo riguardo all'ammontare di eventuali compensi corruttivi e

agli altri indici della gravità della lesione. (Corte dei conti Sezione III centrale, 21 aprile 2010 n.305/A);

- 21) *La disposizione dell'art. 32 co. 8° della L. n. 724/1994, che impone ai comuni di applicare canoni di mercato nel concedere in uso a privati beni del patrimonio indisponibile, è espressione di un indirizzo del legislatore volto a realizzare il massimo della redditività nella gestione del patrimonio pubblico e che riguarda tutti i beni patrimoniali ed a maggior ragione quelli del patrimonio disponibile; pertanto rispondono del danno per minori entrate, a titolo di colpa grave, gli amministratori di un ente locale per aver stabilito criteri di determinazione dei canoni di immobili di proprietà comunale (affittati per uso commerciale) enormemente inferiori a quelli di mercato, ed in modo avulso dalle concrete caratteristiche e potenzialità reddituali di ciascun immobile. (Corte dei conti Sezione II centrale, 22 aprile 2010 n.149/A).*

Prof. Giuseppe Maria CIPOLLA
Docente di Diritto Tributario.
Università di Cassino.

I metodi di accertamento del reddito di impresa

1.Premessa.

Il tema assegnatomi l'accertamento dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo. Altro relatore ha affrontato il tema dell'accertamento in base agli studi di settore. Oggetto della mia relazione, pertanto, sarà la disamina di quelli che potremmo definire i metodi classici di accertamento del reddito d'impresa, ovverosia i metodi dettati dal ben noto art. 39 DPR 29 settembre 1973, n.600.

Parto subito da una constatazione: secondo i dati di recente pubblicati dalla stampa professionale le controversie tributarie attualmente pendenti sono all'incirca settecentomila tra primo e secondo grado. Una buona fetta di contribuenti composta da imprenditori (individuali e collettivi). È agevole, quindi, rilevare – considerato il numero di imprese operanti nel nostro paese ed il tasso di evasione che si concentra tra le attività economiche che dell'arretrato giudiziario buona parte sia rappresentato da ricorsi proposti da contribuenti imprenditori contro accertamenti effettuati con i metodi oggetto della mia relazione.

Tali metodi, pur a distanza di oltre trent'anni dall'entrata in vigore del decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi e pur in presenza di opzioni teoriche non sempre condivisibili operate *ex positivo jure*, non hanno esaurito la loro funzione grazie anche all'interpretazione (adeguatrice, *va sens dire*) compiuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza di legittimità. Il che quanto mi accingo a dimostrare qui di seguito.

2. La logica dei metodi di accertamento ed i suoi limiti.

2.1. Le disposizioni dettate dall'art.39 DPR 29 settembre 1972, n.600 sui metodi di accertamento del reddito d'impresa, al pari delle (simmetriche) disposizioni dettate dagli artt.54 e 55 DPR 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) quella di assumere, come quadro privilegiato di riferimento, le scritture contabili tenute dagli imprenditori subor-

dinando, di conseguenza, la rideterminazione quantitativa del reddito d'impresa (e dell'IVA) alla previa dimostrazione della inattendibilità (parziale o totale) delle scritture stesse. 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 cui gli uffici tributari si devono attenere nell'attività di accertamento, mentre quello induttivo rappresenta l'eccezione essendo esperibile dall'A.F. solo in presenza di una delle ipotesi tassativamente previste dalla legge:il primo metodo sempre utilizzabile dall'ufficio il secondo, invece, solo in presenza di uno dei requisiti tassativamente previsti dalla legge (artt.39, comma 2 e 41 DPR n.600/1973); il primo metodo, ancora, diversamente dal secondo non impone all'ufficio particolari obblighi motivazionali quanto alle ragioni della sua adozione (art. 42, comma 2 DPR n.600/1973)¹.

Ma se questa é - si diceva - la logica dei metodi, la stessa nel contempo la loro pecca.

L'art.39 DPR n. 600/1973, non meno degli artt. 54 e 55 DPR n. 633/1972, non distingue tra accertamento dei piccoli imprenditori ed accertamento delle imprese medio-grandi. Alle scritture contabili (recte, tutte le scritture contabili indipendentemente dalla natura individuale o collettiva dell'imprenditore) attribuito, sotto il profilo probatorio, un ruolo privilegiato benché solo per le imprese medio-grandi la tenuta di apposite scritture ("fiscali" e "civili") costituisca un'esigenza fisiologica imposta dalla loro struttura, dalle loro dimensioni, nonché dalla tipologia della loro clientela²; per le piccole imprese (recte, per le imprese individuali e familiari, per le società di persone e per le società di capitali a ristretta base azionaria o familiare operanti con consumatori finali), per contro, la tenuta della contabilità costituisce, tutto sommato, un adempimento del quale nel silenzio della legge si potrebbe fare benissimo a meno.

(1) La natura eccezionale del metodo induttivo riconosciuta fin dalla 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.). Nello stesso senso v., in giurisprudenza, Cass, sez.trib., 22 maggio 2001, n. 6939; Cass., sez. I,27 agosto 1998, n. 8535; Cass., sez. I,28 agosto 1996, n.7931; Cass., sez. I,17 dicembre 1992, n. 13331; Cass., sez. I,15 gennaio 1992, n. 420.

(2) Se l'impresa medio-grande (ma lo stesso dicasi, ovviamente,anche per la piccola impresa) opera esclusivamente con soggetti interessati alla formalizzazione documentale dell'operazione economica (quali, ad es., gli enti pubblici) l'evasione ben difficilmente verrà realizzata tramite l'occultamento di ricavi.”.

Nei decreti della riforma tributaria degli anni settanta del secolo scorso, manca la consapevolezza - solo successivamente acquisita - che l'evasione delle di regola, al di fuori della contabilità tramite l'occultamento dei corrispettivi (ricavi o compensi) effettivamente conseguiti. L'evasione delle imprese medio-grandi, invece, si realizza (anche in tal caso, di regola) all'interno della contabilità tramite la registrazione di costi fittizi o di costi non inerenti, o tramite la realizzazione di operazioni economiche il cui scopo principale (per non dire in molti casi esclusivo) quello di ottenere un indebito risparmio di imposta.

2.2. Manca pure la consapevolezza che “contabilità formalmente regolare” non equivale necessariamente a “contabilità attendibile” :come avrebbe dimostrato l'esperienza acquisita nel corso del tempo, il “contribuente ordinato”³ non necessariamente il contribuente onesto.

Per molti anni, invece, complice anche una non felice formulazione del testo normativo, ci si fermò al dato letterale della legge per escludere la legittimità di accertamenti induttivi operati dall'ente impositore in assenza di irregolarità formali nella tenuta delle scritture contabili: l'uso della disgiuntiva “ovvero” in luogo della congiuntiva “e” nel corpo dell'art.39, comma 2, lett.d) DPR n.600/1973 offriva ai contribuenti più smaliziati il destro per contrastare la pretesa erariale⁴.

2.3. Al ruolo privilegiato assegnato alle scritture contabili fa da *pendant* un atteggiamento di diffidenza nei confronti della prova presuntiva. Nella regolamentazione riservata dai decreti del 1972-1973 ai metodi di accertamento numerosi sono i riferimenti a prove “*certe e dirette*”, come se le prove documentali – in cui le prove certe e dirette tradizionalmente si risolvono – possano sempre dimostrare, senza margine di errori e comunque con un grado

(3) L'espressione di HENSEL, *Diritto tributario* (trad.it.), Milano, 1956 (ma Berlino, 1933), 247.

(4) La tesi avversata nel testo risulta ancor di più infondata non appena si tenga conto che fin dal testo originario della speculare disposizione dettata ai fini IVA [l'art.55, comma 2, n.3) DPR n.633/1972] stata utilizzata la disgiuntiva “*ovvero*”. La natura dell'imposta accertata – va da sé – non giustificava alcuna distinzione tra accertamenti induttivi del reddito d'impresa (subordinati alla previa dimostrazione delle irregolarità formali delle scritture contabili) ed accertamenti induttivi delle operazioni IVA (sganciati, per contro, dalle modalità di tenuta dell'impianto contabile). Anche se in via ermeneutica si sarebbe agevolmente potuta superare la *litter legis* per adottare un'interpretazione sistematica della norma, la questione stata risolta dall'art.62 *sexies*, comma 4, lett.b), d.l.30 agosto 1993, n.331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n.427 attraverso, appunto, la sostituzione della congiuntiva “e” con la disgiuntiva “*ovvero*”.

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 indicato come) il *vinculum juris* della contabilità rappresenta così, all'indomani della riforma tributaria degli anni settanta del XX secolo e nella logica dei c.d. metodi di accertamento, una sorta di “regola necessitata” conseguente alla generalizzazione dell'obbligo di tenere le scritture contabili. In questa cornice sistematica, l'accertamento induttivo finisce con l'assumere non solo carattere eccezionale ma anche natura *para-sanzionatoria* delle gravi irregolarità commesse dal contribuente quali l'omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi (art.41 DPR n.600/1973) o IVA (art.55, comma 1 DPR n.633/1972) e la tenuta della contabilità in modo inaffidabile [art. 39, comma 2, lett.d) DPR n.600/1973 ed art.55, comma 2 n.3) DPR n. 633/1972].

Si deve quindi registrare sul punto un ulteriore limite nella logica dei metodi di accertamento, rappresentato dall'erroneo quanto vano convincimento di poter sempre contrapporre alle prove documentali formate dai contribuenti prove documentali dell'evasione. L'atteggiamento di sfiducia verso la prova presuntiva sembra accompagnarsi alla fiducia (oltremodo eccessiva) riposta nei controlli compiuti dagli uffici nella possibilità di reperire tracce materiali dell'evasione.

Le prime applicazioni dell'art.39 DPR 600/1973 avrebbero, al contrario, dimostrato l'estrema difficoltà degli uffici di reperire simili tracce e, nel contempo, l'idoneità di ragionamenti di tipo inferenziale a ricostruire globalmente il reddito d'impresa o, quanto meno, la voce principale di tale categoria reddituale qual quella dei ricavi.

2.4. Indubbiamente, la formulazione dell'art.39 DPR n.600/1973 ha condizionato fortemente anche gli interpreti i quali non sempre hanno saputo cogliere, al di là delle parole usate dalla legge, la *ratio* delle norme. A distanza di circa vent'anni dall'entrata in vigore di tale decreto, si continuava a sostenere che l'utilizzo delle prove presuntive (dette anche prove logiche o prove critiche) nell'accertamento analitico fosse subordinato alla previa ispezione delle scritture contabili per avere la legge collocato sistematicamente l'impiego di tali prove nel corpo di un norma [l'art.39, comma 1, lett. d) DPR n.600/1973]

il cui *incipit* riguarda il controllo della contabilità⁵.

È vero per contro, che al pari delle prove documentali, l'utilizzo delle prove presuntive non richiede lo svolgimento di una specifica attività istruttoria, ben potendo gli uffici ricostruire la base imponibile IRPEF o IRES attraverso collegamenti di tipo inferenziale senza per questo dover previamente ispezionare la contabilità o esercitare altri poteri istruttori. Ciò che richiede la legge per l'impiego di prove critiche che la presunzione semplice sia prova giuridica e non indizio. Il che si potrà stabilire avendo riguardo al grado di probabilismo logico sotteso al collegamento induttivo fatto noto/fatto ignoto, non all'osservanza di requisiti di ammissibilità.

Prove documentali quali le scritture contabili possono, quindi, essere smentite anche da prove logiche⁶.

La valorizzazione nell'accertamento e nel processo tributari delle prove presuntive, inoltre, passa attraverso due ulteriori insegnamenti della giurisprudenza di legittimità (civile, in un primo momento, a cui si subito uniformata quella tributaria): quello, da un lato, secondo cui il risultato della prova presuntiva non dev'essere univoco ma dev'essere quello più attendibile rispetto ad altri possibili collegamenti tratti dallo stesso fatto noto⁷, e quello dall'altro secondo cui per l'impiego di prove presuntive non è necessario ricorrere ad una pluralità di collegamenti inferenziali. Sotto quest'ultimo profilo, "concordanti" vuol dire che in presenza di più collegamenti induttivi le singole inferenze fatto noto/fatto ignoto utilizzate dall'A.F. non devono elidersi tra di loro o essere contraddittorie, ben potendo l'Amministrazione utilizzare anche solo un collegamento di tipo induttivo: se grave e preciso, la singola presunzione può costituire prova giuridica e può, come tale, costituire il fondamento dimostrativo della pretesa erariale⁸.

3. Assenza di distinzioni qualitative tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi.

3.1. Ad un'analisi giuridico-formale dell'art. 39 DPR n. 600/1973 (e degli artt. 54 e 55 DPR n.633/1972) non può sfuggire come il criterio discrezionale assunto dalla legge, a livello di lessico probatorio, rappresentato dalla tipologia di

(5) Così SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, 103.

(6) Così, da ultimo, pure Cass., sez. trib., 2 settembre 2007, n.21953.

(7) Cass., sez. trib., 31 marzo 2008, n.8255.

(8) Cass., sez. trib., 29 settembre 2005, n.19077.

prove che l' A.F. può utilizzare: nell' un caso, quello del metodo analitico *tout court, prove certe e dirette* (artt. 39, comma 1 DPR n. 600/1973 e 54 DPR n.633/1972); nell'altro, quello del metodo induttivo, prove indirette (art. 39, comma 2 DPR n. 600/1973 e 55, comma 2 DPR n. 33/1972).

Se finalizzata a porre rigide contrapposizioni tra l'uno e l'altro metodo simile impostazione, però, non è condivisibile. Ciò per le seguenti ragioni. L' inferenza induttiva rappresenta un metodo euristico generale, come tale non confinato all'impiego di prove presuntive: anche una prova documentale dev'essere interpretata dall'operatore giuridico, ed anche una prova documentale può, a sua volta, essere posta alla base di un ragionamento. Non affatto vero poi che le prove presuntive siano dotate di una *vis* dimostrativa ontologicamente inferiore rispetto ad altre tipologie di prove ed in particolare rispetto a quelle documentali⁹. Nell' accertamento delle imposte sui redditi come nell' accertamento IVA, però, non è prevista una gerarchia delle fonti di prova; con la conseguenza che, salvi i casi eccezionali in cui l'efficacia dimostrativa del singolo mezzo di prova predeterminata dalla legge, l'ufficio è libero di valutare tutti gli elementi raccolti o comunque acquisiti al procedimento secondo il buon senso e l'esperienza comune.

Una simile gerarchia non esiste nel processo tributario al quale, per di più, è applicabile quella disposizione del c.p.c. (l'art.116, comma 1) che, rimettendo al prudente apprezzamento del giudice la valutazione delle prove (eccezione fatta per le prove legali *stricto sensu*), affida alla valutazione dell'organo giurisdizionale il compito di ricostruire liberamente i fatti controversi.

Ma non esiste neppure –sia detto per *incidens* –nel processo civile. Il codice civile, nel porre sullo stesso piano prove presuntive ed altre prove (*scritte* quali i documenti o *orali* quali le testimonianze), non distingue tra l'una e l'altra tipologia di prova, e soprattutto non pone alcun ordine gerarchico in ragione dell'efficacia dimostrativa dei singoli mezzi di prova: a parte le prove legali *stricto sensu* (l'atto pubblico, la confessione, il giuramento), tutte le prove hanno pari dignità e, in via di principio, pari forza giuridica. Costituendo la prova giuridica un mezzo per risolvere questioni empiriche¹⁰, il giudice chiamato volta

(9) La prevalenza accordata alle prove documentali rispetto alle prove presuntive il precipitato di una ben precisa opzione ideologica, quella di voler razionalizzare la valutazione giudiziale della prova e di comprimere, per tale via, il libero convincimento del giudice (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 (così VERDE, Prova legale e formalismo, in *Foro it.*, 1990, V, 465 ss.).

per volta a stabilire se quel singolo elemento (di natura documentale, natura orale o di natura logico-critica) fa prova e se, nella comparazione degli elementi conoscitivi addotti dalle parti, i mezzi di prova prodotti da una parte siano assistiti da un grado di probabilismo maggiore rispetto a quelli prodotti dalla controparte: la dialettica della controversia giudiziale, nella ricostruzione dei fatti controversi, si risolve in un simile gioco di prove e controprove.

Non, in altri termini, la struttura della prova che determina il suo grado di probabilità, ma il contesto conoscitivo in cui essa si colloca a consentire di determinarne la sua rilevanza e la sua forza: un documento potrebbe 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*; un documento, ancora, potrebbe essere contraffatto e non fornire alcuna garanzia sulla sua attendibilità.

3.2. Quella che viene spacciata dal legislatore (ed in molte sentenze specialmente di merito) come *certezza* altro non che un grado (sia pure elevato, ma pur sempre un grado) di probabilità fornito dal mezzo di prova. Nell'accertamento e nel processo tributari lo spazio riservato alle prove scientifiche (quali la prova del DNA o c.d. la prova balistica) pressoché nullo in ragione dell'oggetto della prova: il presupposto del tributo (*an*) e la misurazione della capacità economica del contribuente (*quantum*) rifuggono fa a settiche ricostruzioni compiute a tavolino.

Anche a voler ammettere (ma così, in ogni caso, non é) che le prove scientifiche assicurino la certezza del loro risultato non si può configurare in termini di certezza il risultato cui tendere l'ente impositore, prima, ed il giudice tributario, dopo.

La certezza quale risultato del mezzo di prova, del resto, un falso problema. La prova – lo ribadisco – attiene a questioni empiriche. Tali questioni a loro volta, considerati i limiti umani, possono essere risolte soltanto in termini di probabilismo logico, non in termini assoluti.

Il processo tributario, inoltre, non finalizzato a raggiungere quella che un tempo – in specie con riferimento al processo penale – veniva indicata come la verità assoluta in contrapposizione alla verità relativa. L'esigenza di assicu-

(10) V. la mia voce "Prova (diritto tributario)", in *Digesto delle discipline privatistiche - Sez. commerciale, Aggiornamento*, vol. IV, Torino, 2008, 730 ss.

rare una risposta pronta alla domanda di giustizia impone, ad un certo punto, di chiudere il processo. In questa prospettiva, la sentenza andrà emessa non quando il giudice tributario abbia raggiunto la certezza che i fatti allegati in giudizio 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 divergenti ricostruzioni fattuali sottoposte al suo esame l'una presenti un grado di attendibilità più elevato rispetto all'altra.

3.3. 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 prova¹¹ prescindono dal metodo di accertamento utilizzato dall'ufficio. Il fatto che l'Amministrazione abbia accertato induttivamente il 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 dai propri oneri dimostrativi.

Non è dubbio, in ragione dei presupposti cui è subordinato il ricorso al metodo induttivo, che l'adozione di simile induttivo si traduca in un minore rigore dimostrativo richiesto dalla legge alla ricostruzione fattuale dell'ente impositore. Ciò, però, non vuol dire che accertamento induttivo sia sinonimo di accertamento "arbitrario" come, specialmente in passato, parte della dottrina sosteneva¹². Nell'accertamento induttivo non si invertono gli oneri probatori: resta sempre a carico degli uffici l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa vantata nei confronti del contribuente¹³.

3.4. La sempre più marcata apertura dell'accertamento alla partecipazione del contribuente non più in chiave meramente passiva/servente ma in chiave attiva/dinamica va oltre la distinzione tra metodi analitici e metodi induttivi.

A livello comunitario, la recente sentenza *Sopropé*¹⁴ apre nuovi spunti di ri-

(11) Quelli di cui al testo rappresentano i due profili (soggettivo ed oggettivo) sottesi al sintagma "onere della prova" sui quali rinvio al mio *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, capitolo quinto.

(12) NUZZO, Procedure di accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili, in *Rass.trib.*, 1986, I, 202.

(13) Da ultimo, Cass., sez.trib., 5 giugno 2008, n.24430.

flessione sull'esigenza di assicurare nell'accertamento dei tributi armonizzati il contraddittorio endoprocedimentale tra ente impositore e contribuenti. Come pure sta a dimostrare il precedente della CGCE, non il metodo di accertamento che condiziona il livello di tutela da approntare da parte dei singoli ordinamenti nazionali: *"il rispetto della difesa ...costituisce un principio generale le del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo"* (par.36). *"In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito gli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione"* (par.37).

La classificazione dei metodi, del tutto estranea al diritto comunitario, è recessiva rispetto al principio generale della difesa endoprocedimentale.

Ma se ai fini IVA (tributo armonizzato) la distinzione tra metodi analitici e metodi induttivi non può in alcun modo condizionare la partecipazione del privato all'accertamento, vien da chiedersi quale sia la ragione per la quale tributi non armonizzati (quali, in primo luogo, le imposte sui redditi) debbano invece essere collocati in una sorta di limbo, in cui l'Amministrazione può liberamente decidere se aprire o meno il procedimento alla partecipazione del contribuente.

Non è dubbio che laddove sia prevista, come nell'art.10, comma 3 *bis* della legge 8 maggio 1998, n.146, la partecipazione del privato all'accertamento è collocata sistematicamente nell'ambito del metodo analitico-induttivo e non anche di quello induttivo puro. Gli altri casi in cui il procedimento tributario si apre alla partecipazione del privato interessano la fase istruttoria (significativo in tal senso il livello di tutela apprestato dall'art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente) oppure la fase immediatamente precedente l'iscrizione a ruolo (artt. 36 *bis* e 36 *ter* DPR n. 600/1973).

È pur vero però che gli effetti pregiudizievoli arrecati all'integrità patrimoniale del contribuente dall'avviso di accertamento e dalla successiva iscrizione a ruolo che nell'avviso trova titolo giustificerebbero, quanto a meno *de jure condendo*, l'anticipazione della tutela dalla fase giudiziale a quella amministrativa a prescindere – pure in tal caso – dal metodo di accertamento dei redditi d'impresa utilizzato dall'ufficio. Ciò non solo nell'interesse del contribuente ma anche nell'interesse del fisco: come ben stato messo in evidenza, l'interesse del contribuente si pone sempre più dentro l'interesse fiscale,

(14) CGCE, sez.II, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé c/Fazenda publica* .

“fino al punto di qualificare quest’ultimo come interesse composito nel quale confluisce anche quello del contribuente alla coamministrazione, alla cooperazione e partecipazione all’attività amministrativa, alla semplificazione, all’efficienza, alla sufficiente motivazione degli atti, di un pieno contraddittorio amministrativo, e così via”¹⁵.

L’obbligo degli uffici di esternare nella motivazione del provvedimento conclusivo le ragioni per le quali hanno disatteso le deduzioni difensive del privato – recentemente riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità¹⁶ – non è neppure in tale ipotesi, condizionato dal metodo di accertamento utilizzato dall’A.F.

Ed ancora. L’applicazione da parte della S.C. dell’art.53, comma 1 Cost. come disposizione precettiva e non meramente programmatica tramite la quale sindacare non solo le scelte economiche compiute dai contribuenti¹⁷ quanto la legittimità stessa degli accertamenti emessi dall’ufficio¹⁸, sia pure con le perplessità di ordine dogmatico che tale soluzione presenta va letta come una decisa riaffermazione dell’esigenza di calare gli accertamenti (analitici come quelli induttivi) nel contesto conoscitivo di riferimento e, in via di ultima analisi, dell’esigenza di coinvolgere nella funzione impositiva pur se svolta attraverso il metodo induttivo puro il soggetto (il contribuente appunto) che meglio dell’ufficio è a conoscenza del *thema* dell’accertamento.

3.5. Viene, quindi, a cadere ogni distinzione di carattere qualitativo tra metodi analitici e metodi induttivi. La prova non il risultato di un’equazione matematica, ma il frutto di un giudizio intorno all’enunciato fattuale che ne costituisce l’oggetto. La prova non conduce mai ad un risultato univoco nel senso che il fatto (*melius*, l’enunciato) da essa provato certo o non lo. A prescindere dal metodo di accertamento utilizzato, l’esito della prova (*va sens dire*) polivalente: la prova fornisce un grado (più o meno elevato a seconda del mezzo di prova addotto e del contesto storico di riferimento) di probabilità intorno al *factum probandum*.

La distinzione tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi consiste non nell’alternativa tra accertamento *provati* ed accertamenti *non provati*, ma nella presenza negli uni e negli altri metodi di prove fornite di un diverso grado di

(15) GALLO, *L’enciclopedia del diritto e l’evoluzione del diritto tributario*, in Giur. comm., 2009, 571.

(16) Cass., sez.trib., 22 febbraio 2008, n.4264.

(17) Mi riferisco alle ben note sentenze delle SS.UU. sull’abuso del diritto, 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e n. 30057.

(18) Da ultimo, Cass., SS.UU., 18 dicembre 2009, n. 26638.

probabilità. Ed proprio perché l'efficacia di una (ma si deve più esattamente dire, di ogni) prova va apprezzata in termini di probabilismo logico 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 fondato su prove documentali.

3.6. A conferma dell'inesistenza di rigide contrapposizioni tra l'area degli accertamenti analitici e quella degli accertamenti induttivi, è da salutare con favore quella giurisprudenza che riconosce agli uffici il potere di adottare dei diversi metodi previsti dalla legge quello di volta in volta ritenuto più idoneo a ricostruire la base imponibile¹⁹, non essendo il potere di accertamento propriamente inteso condizionato dal tipo di metodo utilizzato. Ciò, beninteso, a condizione che ricorrano i presupposti tassativamente elencati dall'art.39, comma 2 DPR n.600/1973 (o dall'art.55, comma 2 DPR n.633/1972) per l'impiego del metodo induttivo: che se tali presupposti venissero meno – va da sé – nessuna scelta potrebbe più compiere l'A.F.

Anche quando dovessero presentarsi le condizioni previste *ex positivo jure* per effettuare un accertamento induttivo, pertanto, l'ufficio potrebbe continuare ad utilizzare l'accertamento analitico o quello analitico-induttivo assumendo come vere le registrazioni contabili operate dal contribuente²⁰.

Quest'ultimo, a sua volta, non potrà invocare un diritto ad essere sottoposto ad accertamento induttivo²¹: non solo il potere di accertamento spetta all'A.F. ma, diversamente da quello analitico, il metodo induttivo amplia anziché restringere gli elementi di prova a disposizione dell'ufficio.

In ogni caso, la scelta deve avvenire all'interno dei metodi previsti per la ricostruzione del reddito d'impresa. Non potrebbe in ipotesi l'ufficio ricostruire il reddito d'impresa utilizzando collegamenti inferenziali previsti *ex positivo jure* per l'accertamento di ben altre categorie reddituali quale il reddito fondiario secondo quanto dispone l'art.41 *ter* DPR n.600/1973. Il *thema* di prova (l'*an* ed il *quantum* del reddito d'impresa) circonda e definisce le procedure di accertamento di cui l'ente impositore può avvalersi.

(19) Cass., sez. trib., 23 dicembre 2000, n.16178.

(20) Il potere dell'ufficio di abbinare il metodo analitico e quello induttivo per ricostruire tutto il reddito d'impresa anche sulla base delle scritture contabili tenute dall'impresa stato di recente riconosciuto da Cass., sez.trib., 20 gennaio 2010, n.863 e da Cass., sez. trib., 19 febbraio 2010, n. 4013.

(21) Così pure Cass., sez. trib., 12 gennaio 2010, n. 377.

4. Dalla distinzione tripartita alla distinzione bipartita dei metodi.

4.1. L'acquisita consapevolezza dell'assenza di rigide contrapposizioni, a livello gnoseologico, tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi, è riflessa nel ripensamento operato in quest'ultimi anni della contrapposizione posta a livello sistematico tra gli uni e gli altri.

A fronte della tripartizione, in voga soprattutto negli anni settanta del XX secolo e comunque ancora oggi utilizzata tanto dalla dottrina quanto soprattutto dalla giurisprudenza, tra accertamento analitico, accertamento analitico-induttivo ed accertamento induttivo, all'indomani dell'entrata in vigore dei decreti delegati del 1972 e del 1973 si andava affermando la distinzione tra accertamenti contabili ed accertamenti extracontabili.

In effetti, a sostegno di tale bipartizione depone il fatto che l'aggettivazione "analitico" o "induttivo" svolge una funzione descrittiva qual 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 da esso fornita (profilo dell'analiticità)²². L'aver a sua volta, 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. 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 DPR n.600/1973 e 54 DPR n. 633/1972 nella parte in cui ammettono l'utilizzo del metodo analitico-induttivo (o misto), ma anche le più recenti pronunzie giurisprudenziali e l'ultima evoluzione normativa in *subiect materia*.

Per quanto riguarda la giurisprudenza, ormai da tempo la S.C. ha riconosciuto la piena legittimità di accertamenti analitico-induttivi basati su rideterminazioni globali dei ricavi:percentuali di ricarico²³, tovvagliometro²⁴, consumo di materie prime²⁵ sono solo alcuni esempi di ricostruzioni in via presuntiva dei componenti positivi *par excellence* del reddito d'impresa.

Per quanto attiene invece all'evoluzione normativa, i nuovi strumenti di accertamento introdotti negli ultimi trent'anni rappresentano una conferma del-

(22) LUPI, Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario, Milano, 1988, 118 ss..

(23) Cass., sez. trib., 2 ottobre 2009, n. 21147.

(24) Cass., sez. trib., 13 aprile 2007, n. 8869.

(25) Cass., sez. trib., 10 gennaio 2008, n. 11093.

l'inesistenza di rigide contrapposizioni, a livello gnoseologico, prima ancora che giuridico, tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi. A tacer d'altro, mi limito a rilevare che l'ultimo stadio dell'evoluzione normativa rappresentato dagli studi di settore e che tali strumenti sono sistematicamente collocati dalla legge (art.62 sexies, comma 3 d.l.30 agosto 1993, n.33, conv. dalla legge 29 ottobre 1993, n.427) nell'area degli accertamenti c.d. misti.

4.2. Non esiste una corrispondenza biunivoca tra accertamento analitico ed accertamento contabile, da un lato, e tra accertamento induttivo ed accertamento extracontabile, dall'altro: 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).

Non esiste, ancora, una distinzione tra i metodi in ordine all'esigenza di effettuare una ricostruzione fattuale. Tanto gli accertamenti analitici quanto quelli induttivi²⁶ - e lo stesso dicasi, ovviamente, per gli accertamenti contabili e per quelli extracontabili, ove si predilige quest'ultima classificazione - devono essere effettuati sulla scorta del materiale dimostrativo acquisito nel corso dei controlli o in altro modo a disposizione dell'ufficio, altrimenti sono destinati (gli uni e gli altri) ad essere annullati dal giudice.

Quello che cambia semmai l'intensità e l'efficacia della prova che deve essere fornita dall'ente impositore delle irregolarità contabili commesse dal contribuente e della maggiore imposta dovuta. Gli accertamenti extracontabili di tipo induttivo sono caratterizzati da una *massimizzazione delle fonti di prova*²⁷ potendo in tal caso l'A.F. avvalersi anche delle c.d. presunzioni semplicissime (o supersemplici), vale a dire degli indizi (che tali sono le presunzioni non assistite dai requisiti della gravità, della precisione e della concordanza).

Gli accertamenti extracontabili finiscono in tal modo con il valorizzare nella fase ricostruttiva della base imponibile elementi che, pur potendo essere utilizzati negli accertamenti contabili, sono inidonei ex art. 39, comma 1 DPR n. 600/1973 a provare i fatti costitutivi della pretesa erariale. Non quindi nel potere di avvalersi di indizi, quanto nel potere di porre gli stessi indizi a fondamento dell'accertamento si differenzia l'onere probatorio dell'ufficio

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

(27) FANTOZZI, I presupposti dell'accertamento sintetico e induttivo, in Riv. not., 1977, I, 893.

nell'accertamento extracontabile di tipo induttivo rispetto all'onere probatorio su di esso gravante nell'accertamento contabile.

Presunzioni semplicissime, d'altra parte, non vuol dire presunzioni non gravi, non precise e non concordanti: sia pure avvalendosi di presunzioni assistite da un grado di attendibilità minore – lo ribadisco – l'onere di prova andrà sempre assolto dall'A.F.

4.3. L'assenza di distinzioni qualitative tra accertamenti contabili ed accertamenti extracontabili non implica certamente che nel corso del giudizio gli uffici possano modificare i termini della pretesa sostituendo alla rettifica di un singolo componente la rideterminazione induttiva dell'intero reddito d'impresa (e viceversa).

È pacifico che l'avviso di accertamento – l'atto conclusivo del procedimento di imposizione, ed essendo suscettibile di divenire definitivo se non impugnato dal contribuente – deve contenere a pena di nullità gli elementi essenziali della pretesa. È altrettanto pacifico che la motivazione dell'accertamento, oltreché 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.

Dalle disposizioni normative che impongono agli uffici l'obbligo di motivare gli avvisi di accertamento (a tacer d'altro, l'art.7 dello Statuto dei diritti del contribuente) 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 indicate contestualmente all'atto in cui la pretesa stessa determinata nell'*an* e nel *quantum*, senza possibilità alcuna di una loro eterointegrazione né in sede procedimentale (attraverso l'emissione di un distinto atto di accertamento) né, tanto meno, in sede processuale (attraverso l'atto di controdeduzioni).

Ne consegue, secondo la ben nota tesi dell'impugnazione-merito, che l'accertamento carente sul piano motivazionale dovrà essere annullato dalla Commissione tributaria senza alcuna possibilità per il giudice di entrare nel merito della controversia.

Inoltre, avendo la motivazione del provvedimento amministrativo (unitamente ai motivi formulati dal contribuente in sede di ricorso) la funzione di delimitare la materia del contendere, l'ufficio non potrà in corso di causa modificare, integrare o sostituire i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche dell'accertamento come esternati appunto nella motivazione dell'atto. Ciò tanto più ove si tenga presente che l'art.42, comma 2 DPR n.600/1973 prevede -fin

dalla sua formulazione originaria - che l'avviso di accertamento delle imposte sui redditi deve recare "la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi".

Quello che è inibito all'ufficio non è, d'altra parte, consentito al giudice.

A tacer d'altro, le Commissioni tributarie non meno di altri giudici sono (*recte*, devono essere)organi terzi ed imparziali secondo quanto dispone l'art. 111, comma 2 Cost.e sono forniti di poteri strumentali all'accertamento dei fatti allegati in giudizio dalle parti non anche all'individuazione del tema della controversia: il processo tributario,non meno di quello civile, è dispositivo tanto sotto il profilo sostanziale (le Commissioni tributarie decidono *juxta allegata*) quanto sotto quello formale (...*et probata partium*).

5. L'utilizzo di prove atipiche nell'accertamento contabile ed in quello extracontabile.

5.1. Passo adesso ad esaminare l'ultimo argomento della mia relazione, l'utilizzabilità delle prove atipiche nell'accertamento dei redditi di impresa.

Con tale locuzione – come è noto – si è soliti fare riferimento tanto agli elementi che non trovano un'espressa regolamentazione né nella legge tributaria né prima ancora in quella civile. 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, alle prove *aliunde* formate (le prove formate o acquisite nel corso di un processo tributario, penale, civile, ecc.), ed alle sentenze rese in sede giudiziale (se abbiamo riguardo all'accertamento tributario) o in processi diversi da quello in cui le sentenze sono invocate come elementi di prova (se abbiamo riguardo, invece, al processo tributario).

La problematica della prova atipica si presenta in modo differente nel diritto civile ed in quello tributario. Alla problematica della prova atipica, infatti, nella nostra materia risulta pregiudiziale sotto un profilo logico- giuridico quella della tipicità dei poteri istruttori utilizzabili dall'A.F. Sul punto non dubbio, discendendo la soluzione dagli stessi precetti costituzionali (l'art. 23 Cost.e, prima ancora, le disposizioni dettate dagli artt. 13 ss. Cost.), che l'attività istruttoria retta dal principio di legalità: i poteri di indagine in tanto possono essere esercitati dall'A.F. in quanto siano previsti dalla legge risolvendosi tutti nell'imporre al soggetto passivo (il contribuente o il terzo)una prestazione di tipo personale (da quella di *pati* a quelle che invece richiedono una collaborazione attiva al contribuente da quella di *dare* a quella di *facere*); tali poteri, inoltre, devono essere utilizzati nel rispetto, tra l'altro, delle libertà costituzionalmente tutelate.

La prova raccolta in carenza di potere è inutilizzabile in sede fiscale non perché atipica, ma perché illecita. Non esiste alcuno spazio per l'ammissibilità di prove (tipiche o atipiche che siano) raccolte in difformità dalle regole dettate sull'esercizio dei poteri di indagine.

Nel diritto tributario, pertanto, di atipicità della prova si può e si deve parlare con riferimento alle fonti di convincimento innominate di cui l'ufficio, prima, ed il giudice, dopo, si possono avvalere.

5.2. Così delimitato il campo di indagine, non esistono a mio avviso preclusioni di sorta ad ammettere l'utilizzo di prove atipiche nell'accertamento dei redditi di impresa. Giungo a tale conclusione sulla base delle seguenti riflessioni.

Al pari di quanto è a dirsi per il diritto civile, nel diritto tributario in generale e nell'art. 39 DPR n. 600/1973, in particolare, non esiste un catalogo tassativo di prove limitandosi a richiamare l'art. 39 stesso soltanto alcune delle tipologie di prove previste dalla legge civile quali la prova documentale e la prova critica. Per di più, manca nell'art. 39 di tale decreto una regolamentazione analitica delle singole prove documentali diversamente da quanto è dato riscontrare nel codice civile (pensiamo alle norme dettate dalla legge civile sull'atto pubblico, sulla scrittura privata, su libri e registri contabili), nonché quella regolamentazione sulla natura ed efficacia delle prove documentali e di quelle presuntive dettata, per contro, anche in tal caso dal codice civile.

La legge tributaria, ancora, non diversamente dalla legge civile non pone una norma di chiusura tale per cui qualsiasi elemento di prova non rientrante in una delle tipologie di prova giuridica nominate è giuridicamente inutilizzabile.

Dalla formulazione letterale dell'art. 39 DPR n. 600/1973 si evince che i vincoli posti in tema di prova interessano, di regola, la dimostrazione dell'infedeltà della dichiarazione e delle scritture contabili, non anche la determinazione quantitativa dell'imponibile. Ciò che va provato dall'ufficio con il grado di attendibilità predeterminato dalla legge, infatti, sono "l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione" (art.39, comma 1, lett. c) e d) DPR n. 600/1973) oppure i presupposti dell'accertamento extracontabile (artt. 39, comma 2 DPR n. 600/1973), non anche il reddito di impresa globalmente considerato (art.39, comma 2 DPR n. 600/1973).

Con questo – beninteso – non intendo sostenere che i due livelli di attendibilità sottesi all'accertamento contabile ed a quello extracontabile impongano necessariamente l'utilizzo di un materiale probatorio differente, l'uno finalizzato a superare le risultanze contabili (fase *destruens*) l'altro, per contro, finalizzato a quantificare il reddito (fase *construens*). Ben può, infatti, una stessa

prova documentale o una stessa argomentazione presuntiva servire ad entrambi i fini. È questo il caso degli accertamenti operati 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 utilizzata dall'ufficio (ed il cui impiego è, in modo condivisibile, avallato dalla giurisprudenza di legittimità) per scardinare, da una parte, l'impianto contabile e per rideterminare, dall'altra, i ricavi effettivamente conseguiti dall'impresa.

Intendo invece sostenere che le (poche) limitazioni di ordine probatorio dettate dall'art.39 DPR n.600/1973 interessano al più la dimostrazione dell'infedeltà della dichiarazione e delle scritture contabili²⁸, non anche la rideterminazione quantitativa della base imponibile. Nella ricostruzione dei singoli componenti reddituali o del reddito nel suo complesso, pertanto, nessun ostacolo incontra l'ufficio nell'utilizzare prove atipiche.

Ma non solo. Anche laddove interviene in campo probatorio la legge richiede in ogni caso che la dimostrazione raggiunga un livello minimo di attendibilità, non anche che la dimostrazione sia fornita esclusivamente sulla base di prove tipiche. Se a questo punto si riflette sulla circostanza che l'efficacia delle prove atipiche è quella propria delle presunzioni semplici (come nel caso della contabilità nera tenuta dal contribuente) o quella degli indizi (come nel caso delle sentenze rese in altri processi o delle prove testimoniali *aliunde* raccolte), ben si può riconoscere all'ufficio il potere di utilizzare prove atipiche anche nella fase *destruens* dell'accertamento induttivo²⁹ e, prima ancora, nella fase *destruens* dell'accertamento analitico. In ragione del tipo di prova atipica utilizzata la Commissione tributaria, a sua volta, dovrà stabilire l'idoneità di essa a

(28) A parte le ipotesi in cui l'accertamento è giustificato dalla omessa presentazione della dichiarazione (art. 41 DPR n. 600/1973), la legge richiede la formazione, da parte dell'ufficio, di un'apposita prova documentale qual è il verbale di ispezione [artt. 39, comma 2, lett. c) e d) DPR n. 600/1973] oppure il previo accertamento delle infedeltà contabili in via documentale o in via presuntiva a norma dell'art. 39, comma 1 DPR n. 600/1973 [art. 39, comma 2, lett. c) e d) DPR n. 600/1973]. Non viene comunque stabilito il grado di attendibilità dell'accertamento. "Gravi, numerose e ripetute" devono essere tanto le irregolarità formali della contabilità, quanto le omissioni, le false o inesatte indicazioni o annotazioni, 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 reddito.

(29) Ex positivo jure l'utilizzabilità di prove atipiche nell'accertamento induttivo trova una conferma nell'incipit dell'art. 39, comma 2 DPR n. 600/1973 giusta il quale, nella ricostruzione del reddito d'impresa, l'ufficio può avvalersi "dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a

costituire da sola (come nel caso della contabilità nera) o in concorso con altri elementi (come nel caso delle prove testimoniali *aliunde* raccolte) prova giuridica.

6. Conclusioni.

Mi avvio rapidamente alle conclusioni per offrirVi qualche ulteriore spunto di riflessione.

Le disposizioni normative finora esaminate sono state scritte – potremmo dire – *ex latere fisci*: il destinatario dell'art. 39 DPR n. 600/1973 (come degli artt. 54 e 55 DPR n. 633/1972) è senza dubbio l'ente impositore essendo l'A.F. il titolare del potere di accertamento ed essendo, come tale, il soggetto a cui spetta il compito di determinare la base imponibile del contribuente in conformità al dettato della legge. La natura costitutiva dell'accertamento tributario – come è noto – appartiene ormai al passato: la fonte dell'obbligazione tributaria è la legge e solo la legge.

Sbaglieremmo, però, se confinassimo l'area dell'art. 39 DPR n. 600/1973 (o degli artt. 54 e 55 DPR n. 633/1972) al procedimento di accertamento tributario. Dalla ricognizione finora condotta è emerso che le disposizioni dell'art. 39 DPR n. 600/73 sono anche norme sulla prova stabilendo la legge il tipo di prova che l'ufficio può utilizzare o il livello di attendibilità che l'ufficio deve raggiungere nella ricostruzione del reddito d'impresa (o delle operazioni imponibili IVA). La proiezione di tali norme nel processo tributario diventa inevitabile. Già in forza del principio costituzionale di ragionevolezza ciò che fa prova nella fase amministrativa non può non fare prova, in via di principio, anche nella successiva fase processuale (vale anche la reciproca come insegna il dettato dell'art. 7, comma 4 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 sul divieto di prova testimoniale).

Il giudice tributario, pertanto, può fare ricorso a quegli stessi mezzi di prova documentale o logica utilizzabili dall'A.F. nell'accertamento (*principio di simmetria probatoria*). La circostanza che il decreto sul processo taccia, ad es., sull'ammissibilità delle prove presuntive non consente in alcun modo di escludere dal novero delle prove giuridiche ammesse in sede contenziosa anche

sua conoscenza". In termini ancora più generali, l'art. 37, comma 1 di tale decreto nel legittimare l'impiego da parte degli uffici delle "informazioni di cui siano comunque in possesso" disancora il risultato della prova dalla sua fonte nel senso che anche le informazioni ricavate da elementi dimostrativi atipici possono essere utilizzati nella fase dei controlli, prima, ed in quella dell'accertamento, dopo.

quelle induttive.

Parimenti, la circostanza che il d.lgs.n. 546/1992 non attribuisce espressamente alle Commissioni tributarie di avvalersi di dati e notizie di cui siano comunque in possesso non inibisce al giudice tributario, con il doppio limite della formazione o acquisizione illecita della prova e con il divieto di utilizzare la propria scienza privata, di avvalersi di prove atipiche.

Nel contempo, delle stesse identiche prove di cui può avvalersi l'ufficio può avvalersi anche il contribuente. Lo impone, a tacer d'altro, il principio della parità armi assunto con la novella 23 novembre 1999, n. 2 a principio di rango costituzionale *ex art. 111, comma 2 Cost.* Non diversamente dall'A.F., pertanto, anche il privato può assolvere i propri oneri probatori avvalendosi di presunzioni gravi, precise e concordanti o di prove atipiche.

Anche in tal caso, il compito che le Commissioni tributarie sono chiamate ad assolvere è stabilire, caso per caso e senza muovere da posizioni precocette, quale delle diverse ricostruzioni allegate in giudizio sia meritevole di maggior tutela da parte dell'ordinamento.

Stab. Tipolit. LITOGRAPH s.r.l.
Via A. Santini, 108 c/d - Tel. 066693649
Finito di stampare nel mese di Aprile 2011