

CONVEGNO della GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Emilia-Romagna - Settembre 2019

Il Verbale d'udienza

e

il Dispositivo con la redazione

L'argomento assegnato è concerne la parte finale di una fase o di un grado del giudizio tributario e costituisce la concretizzazione della risposta alla domanda di giustizia rivolta all'Organo adito.

È forse l'aspetto meno esaminato dalla dottrina, dalla prassi e, financo, dalla Giurisprudenza, epperò un richiamo, sintetico e specifico a tali essenziali momenti processuali, può risultare utile, comunque, per uno svolgimento del processo, fase o grado che sia, *costituzionalmente orientato* al rispetto e all'osservanza delle funzioni giurisdizionali del Collegio giudicante.

In particolare, quanto al processo verbale dell'Udienza, nel D. lgs. 546/92 lo si incontra indirettamente nell'art. 28, norma che prevede l'istituto del reclamo avverso i provvedimenti del Presidente della C.T.: difatti, i rispettivi 4° e 5° comma stabiliscono il quomodo della decisione e la natura della stessa.

Pur nulla indicando, ma desumibile dal citato 5° comma si rinviene che attraverso un verbale d'udienza – tenuta, quest'ultima, unicamente in camera di consiglio -, una sezione della C.T. pronuncerà sul reclamo o con sentenza ovvero provvedimento vertente il prosieguo del processo.

Sebbene di facile intuibilità, in quel frangente processuale il governo dell'udienza è in capo al presidente del Collegio ma l'assistenza nell'udienza è fornita dai cc.dd. segretari della C.T. i quali, ai sensi dell'art. 9 del P.T., si configurano come cancellieri secondo il Cpc.

Ne deriva, in via esemplificativa, che il segretario-cancelliere documenta nei casi previsti dalla legge le attività proprie e del (Presidente del) Collegio in sede giudicante, oltre alle posizioni, orali e non, che le parti assumono in quel contesto.

Se il Giudice provvede per iscritto, esso/a segretario/a stende la scrittura, ora vigente PTT con apposito terminale informatico, e vi appone la propria firma.

Una necessaria e qui opportuna questione si pone per domandarsi se l'equiparazione del segretario al cancelliere comporti eguali responsabilità.

L'orientamento non è univoco; la dottrina non è unanime, nel senso che taluni (*Scuffi, Il nuovo Processo tributario*) non condividono la differente tipologia di responsabilità basata sul diverso inquadramento del personale dell'Ufficio di segreteria; altri, e sullo stesso orizzonte anche la Prassi ministeriale, ritengono la G.T. una vera e propria giurisdizione cui è applicabile anche il codice di rito.

Non vi è dubbio che si debba propendere per un ruolo del segretario, a prescindere dal nome iuris, avente natura strettamente e naturalmente giurisdizionale il che non fa che deporre per la qualifica di un cancelliere "tributario".

Infine, prima di proseguire, potrebbe accadere che il verbale d'udienza, per diverse e varie ragioni, non venga né redatto e nemmeno sottoscritto dal segretario (alias, cancelliere).

Ebbene, la giurisprudenza della S.C., consolidata fra l'altro, pur avendo deciso che il verbale d'udienza, comunque redatto (perciò anche con timbri prefissati: cfr. Cass. 13763/2002), fa fede sino a querela di falso e attesta validamente tutto quanto è in esso contenuto, quindi anche la presenza dei procuratori delle parti, ha statuito che l'eventuale mancata assistenza del cancelliere nella formazione di esso ovvero il difetto di sottoscrizione da parte dello stesso non incide sul concreto

raggiungimento degli scopi cui l'atto è destinato e non ne comporta inesistenza o nullità dello stesso e tantomeno ne inficia la sua validità. (così, Cass. n. 1639/1984)

Il vero e concreto riferimento al verbale d'udienza lo si ritrova negli artt. 33, 34 e 35 del Codice del Processo tributario.

È nell'ultimo comma del primo che specificatamente il legislatore ha disposto che “della trattazione in camera di consiglio è redatto processo verbale dal segretario”; e non è un caso che si verbalizzi dopo la trattazione o la discussione della causa (v. art. 34).

Giusto rammentare che in C.C. si tratta, invece in P.U. si discute, per quanto entrambi le situazioni abbiano un necessario e doveroso obbligo da parte del Collegio giudicante: il relatore deve esporre i fatti e le questioni della controversia agli altri componenti.

Tale disposizione è ancor più rigorosa poichè, come nella (richiesta) discussione in P.U., il titolo alla discussione attribuito alle parti presenti in udienza deve precedere, appunto, l'esposizione del relatore.

In pratica, e non pare quest'ultima configurarsi un inutile formalismo, è la relazione che dà ingresso alla discussione e solo con l'illustrazione, anche molto sintetica, dei punti salienti della vertenza, l'altra parte del Collegio potrà avere un ben delineato quadro della stessa consentendo, dopo che le parti avranno esposto le rispettive e contrapposte tesi, di aver in pectore un proprio personale punto di vista per la decisione finale.

Di tutto questo il verbale ne deve dare una chiara rappresentazione scritta e temporale atteso che l'assenza della relazione, oltre che risultare inopportuna, potrebbe indurre una delle parti a configurare nei confronti di essa una possibile lesione del proprio diritto di difesa o, comunque, una ridotta capacità di esplicitare in modo idoneo le proprie argomentazioni.

Del resto, la discussione, se vi è la P.U., ha un senso solo e soltanto laddove sia stata preceduta da una adeguata illustrazione della causa. Sulla forma del processo verbale, per quanto in questa sede riproporre i termini e le caratteristiche possa sembrare superfluo, ormai le CC.TT. hanno predisposto un verbale “tipo”; tuttavia, la sua redazione e la relativa formazione non devono considerarsi un aspetto secondario dell’udienza, bensì una sorta di breviario religioso da seguire e da recitare con molta attenzione e prudenza.

Al riguardo, a titolo di mera esemplificazione, a verbale dovrà essere riportato in caso di assenza delle parti alla prestabilita udienza che le parti processuali, quelle costituite e solo queste, hanno ricevuto la regolare comunicazione della data di trattazione; dovrà rilevare se le parti siano presenti con o senza i rispettivi rappresentanti; dovrà prendere nota e atto delle eccezioni sollevate in quel momento ed, eventualmente, sulle stesse assumere una decisione immediatamente o riservarsi con rinvio dell’udienza oppure dando termine per memorie; dovrà, qui in maniera riassuntiva, riferire della discussione e dei punti salienti esplicitati all’udienza; dovrà, infine, concludere con la possibile frase fatta **“discussa la causa, ascoltate le parti che si riportano alle conclusioni in atti, il Collegio si riserva la decisione oppure trattiene in decisione”**.

Considerato che normalmente l’avviso di trattazione contiene anche l’orario che fissa l’udienza della/e controversia/e, diviene logico e, per certi aspetti, pure naturale, indicare l’ora di effettivo inizio dell’udienza dedicata alle istanze di sospensione e alle cause di merito, e ciò al fine di permettere a posteriori una verifica sullo svolgimento dell’attività processuale.

Nella tipologia del verbale, vanno indicati i componenti del Collegio che giudica, dal Presidente al relatore e al terzo Giudice, unitamente al nominativo del Segretario che assiste; potrebbe non

essere quello che usualmente segue quella sezione ma potrebbe essere sostituito in ragione dell'organizzazione della Direzione della C.T..

Non infrequente il caso in cui un componente del Collegio giudicante, attivata l'udienza o prima di essa, non possa o non debba partecipare alla medesima.

La sua sostituzione con altro componente, per una o più cause, deve risultare dal verbale il quale deve indicare i nominativi del Collegio: questo, poi, ricostitutosi, deve essere nuovamente rinominato per quelle vertenze in cui il giudice "astenuto" può ordinariamente farne parte.

Se si disattende a tale semplice modalità, che potrebbe accadere per le ragioni più immaginabili, il vizio che ne deriva ha carattere processuale (violazione vera e propria) e può costituire motivo idoneo – anche di ricorso per cassazione - solo quando abbia influito in modo determinante sul contenuto della decisione di merito, ovvero allorché quest'ultima - in assenza di tale vizio - non sarebbe stata resa nel senso in cui lo è stata (cfr. Cass. n. 22978/15).

Proprio questa ultima ipotesi potrebbe, realisticamente, raffigurare un valido motivo di nullità della Sentenza, facilmente eccepibile.

Ex adverso, (v. Cass. n. 22841/2006), nella carenza di una specifica comminatoria di nullità, il mancato rispetto delle norme relative alla dettatura e alla redazione del processo verbale non vizia l'udienza (civile, ma pure tributaria) e non rende gli atti in essa compiuti inidonei al raggiungimento del loro scopo, tenuto conto, altresì, che con la sottoscrizione del giudice viene ugualmente soddisfatta la finalità sostanziale di attribuire pubblica fede a quanto documentato nel verbale medesimo.

In egual misura, cioè della non rarità dell'accadimento, può capitare che all'udienza fissata o nel suo durante, il difensore o una parte

non riesca a parteciparvi e non rispettando l'orario, per motivi non addebitabili ad esso.

Il verbale d'udienza, nonostante sia stato chiuso e sottoscritto dal Giudice, può, su istanza di parte, essere riaperto con revoca degli eventuali provvedimenti assunti.

A tal fine, per la sua riapertura, è necessaria, pena la sua nullità e dei provvedimenti conseguenti, che vi sia anche la presenza della parte avversaria (o del suo procuratore) e, in ogni caso, che questa ultima non vi si opponga; è fatta salva la decisione adeguatamente motivata ex officio del Giudice a cui l'istanza è stata proposta.

Fino a questo punto il verbale d'udienza, sulla base delle disposizioni summenzionate, è stato qualificato come un atto eminentemente processuale e procedurale, ma la novella del 2015 che ha modificato, innovando, l'istituto della conciliazione giudiziale col nuovo art. 48 bis (la cd. conciliazione in udienza) ne muta natura giuridica, per detto istituto giuridico.

Al comma 3° si afferma che <<la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale ...>> e <<il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.>>

Pertanto, il processo verbale di conciliazione assume la connotazione di un vero e proprio titolo esecutivo a doppia rilevanza: consente all'Amministrazione Finanziaria di passare il carico all'Agente della riscossione per l'esazione del credito non pagato in virtù dell'accordo conciliativo per effetto del quale, parò, l'eventuale contenzioso rimane nell'alveo della Giustizia Tributaria; permette al contribuente, viceversa, di attivare un procedimento di natura esecutiva nel solco del codice di rito, ma avanti il G.O., onde riscuotere le somme ad esso dovute in forza della conciliazione sottoscritta.

Pari connotazione ha, per un opportuno richiamo in tal senso, l'accordo in sede di media-reclamo (co. 6° dell'art. 17 bis) a mente del quale l'accordo costituisce titolo (esecutivo) per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

In pratica, l'Amministrazione finanziaria, se creditrice, può attivare il più rapido canale riscossivo dell'Agente della riscossione, mentre il contribuente ha l'obbligo di dare corso ad una vera e propria causa civile i cui tempi e le modalità non sono caratterizzati dalla medesima celerità di cui può usufruire l'Erario.

È appena il caso di far notare che nemmeno il contribuente potrebbe fare uso del giudizio di ottemperanza atteso che con l'accordo conciliativo ex art. 48 bis il giudizio viene estinto per cessata materia del contendere; nel giudizio di ottemperanza, viceversa, vi è necessità di una pronuncia con un comando ben preciso tendente ad ottemperare ad un obbligo stabilito in Sentenza.

La differenza di trattamento è certamente palese e non merita altro commento, se non l'auspicio che la prossima riforma fiscale ponga rimedio a questa evidente anomalia "riscossiva".

Se il verbale d'udienza riproduce il cuore del procedimento giurisdizionale, il dispositivo ne rappresenta la naturale conclusione.

Il dispositivo, nel codice del P.T., lo si individua nell'art. 36, al punto 5. del comma 2° e nel seguente art. 38, al comma 2°, ma la riforma dell'art. 47, al comma 4° ha inserito l'inciso per il quale "il dispositivo dell'Ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza".

Entrambe le decisioni o le deliberazioni provengono dalla disamina che il Collegio deve effettuare, in camera di consiglio e in segreto.

Lo si desume dall'art. 35 dello stesso P.T. secondo cui il Collegio giudicante delibera, dopo una evidente discussione fra i componenti dello stesso Collegio.

Rispetto all'art. 36 suddetto, la rinnovata modalità della fase cautelare comporta, attualmente, che l'esito della decisione avvenga subito dopo aver ascoltato le parti; sia comunicato alle stesse, le quali, chiaramente, si aspettano l'epilogo; sia riferito direttamente in udienza.

Va detto che non necessariamente la comunicazione di accoglimento o di rigetto dell'istanza di sospensione debba essere istantanea e cioè successivamente alla discussione; ciò che la ratio della norma implica è che non si debba comunicare in un secondo momento, bensì nell'immediato.

Tale obiettivo, pare logico sottolinearlo, si raggiunge anche leggendo il dispositivo alla fine dell'udienza, e cioè dopo l'esame delle altre cause (di merito): insomma, rileva che si sia ancora all'interno dell'udienza.

L'assenza delle parti o di una non pregiudica il procedimento, posto che la segreteria, in ogni caso, trasmette alle parti via PEC il risultato della decisione assunta dal Collegio, dopo l'udienza.

Laddove il processo sia stato incardinato in via telematica, l'Ordinanza la si potrà ritrovare in forma integrale nel SIGIT e da questo anche estrarne una copia.

Come detto innanzi, in ordine al provvedimento principe del Processo, la Sentenza deve contenere il dispositivo che ne contiene il momento precettivo della pronuncia.

Tuttavia, è bene rammentare che il comando del dictum del Giudice deve essere individuato tenendo conto non solo delle deliberazioni formalmente contenute nel dispositivo, ma nelle motivazioni le quali, se risultano intese a dare atto ex professo ed in modo inequivoco dell'esistenza di un diritto o di una determinata

situazione giuridica, incidono sul momento precettivo della pronuncia e debbono considerarsi integrative del contenuto formale del dispositivo.

È l'esternazione erga omnes, il dispositivo, dell'operato del Collegio tributario, fermo che potrebbe rivelarsi identico, parzialmente identico o addirittura diverso dalla deliberazione della "decisione (in segreto e in camera di consiglio)", come stabilito dall'art. 35 del D. Lgs. 546/92.

In disparte il fatto che il Collegio potrebbe riservarsi di decidere rinviando la deliberazione per motivi, soggettivi e interni al Collegio stesso, che si ritengono tali da disporre un momento di attesa, o di studio particolare oppure di un vaglio più incisivo (ad esempio, per il mutamento di una interpretazione di una norma), il dispositivo, o deliberazione decisionale, che viene trascritto sul verbale d'udienza come frutto del confronto all'interno della sezione della C.T. può essere integrato, modificato ed anche sostituito (*melius re perpensa*) prima che venga depositata la Sentenza nella segreteria della Commissione ex art. 37 comma 2°.

Al riguardo, il CPGT con datata Risoluzione n. 2 del 15/1/2002, non variata e tuttora applicabile, ha puntualizzato un aspetto del "dispositivo", che va condiviso, nettamente diverso dal vecchio contenzioso tributario.

Nel richiamare gli artt. 276 e ss. Cpc, peraltro a seguito pure del rinvio ad essi fatto dall'art. 35 P.T., il dispositivo della Sentenza è comunicato alle parti costituite entro 10 giorni dal deposito, in ossequio all'art. 37 P.T. (si vedano gli artt. 120 e 133 Cpc).

Ne deriva che dalle predette disposizioni di legge risulta che il dispositivo delle Sentenze pronunciate dalle CC.TT. può giungere a conoscenza delle parti solo a seguito della comunicazione della

Segreteria e questa può essere eseguita solo successivamente al deposito della sentenza già corredata dalla motivazione.

Fino a quel momento il dispositivo provvisoriamente deliberato in camera di consiglio anche se annotato in appunti informali o in un brogliaccio riservato (si allega una bozza), è e deve restare segreto e non ne può essere data lettura né al termine della camera di consiglio, né successivamente, fino al momento del deposito in Segreteria della sentenza corredata di motivazione.

Peraltro, lo stesso dispositivo, fino al momento della sua ufficializzazione con il deposito della sentenza, può essere riveduto e corretto ovviamente dallo stesso Collegio giudicante. E ciò vale a rafforzare l'esigenza di conservarne la segretezza.

Quanto a questo elemento essenziale del *modus operandi* del Giudice, non appare pleonastico rammentare che il momento della deliberazione deve essere sempre rigidamente connotato dalla modalità della segretezza.

Nella Camera di consiglio possono (e debbono) essere presenti soltanto i componenti del Collegio giudicante, con esclusione del Segretario verbalizzante e di qualsiasi altro soggetto, ivi compresi altri giudici estranei al Collegio.

L'ammissione o tolleranza della presenza di terzi (Segretario verbalizzante o altri) non è compatibile con la protezione del segreto di ufficio e potrebbe, peraltro, integrare la fattispecie di reato di cui all'art. 326 Cp.

Senza dover indicare quali siano gli schemi o i modi per redigere un dispositivo, è da sottolineare che il processo tributario è un processo di impugnazione e di merito, ormai per giurisprudenza granitica, e tale configurazione rappresentata uno dei pilastri della G.T..

Come detto, il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato (ciò che in gergo para-

giuridico va sotto il nome di “demolizione dell’atto”), ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell’accertamento dell’Ufficio.

Perciò, il Giudice tributario, ove ritenga invalido l’avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale (e non meramente formali), è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte. (cfr. Cass. n. 27560/2018)

Per tali ragioni, le deliberazioni del Collegio tributario, a differenza del G.O., devono essere definitive, mentre non sono ammesse Sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande (cfr. art. 35 u.c.).

In ultimo, il concetto di dispositivo, nell’ambito della pronuncia, può equipararsi all’oggetto della domanda, in sede di ricorso: entrambi rappresentano l’essenza giuridica dell’una e dell’altro.

La loro esatta puntualizzazione costituisce la base di un equilibrato giudizio, fra chi chiede e chi risponde.

Ivano Bandini
CTP Parma