

Giuseppe Sunseri

“Il principio di non contestazione alla luce dei più recenti orientamenti della giurisprudenza”.

1. Il Principio di non contestazione: Genesi ed applicabilità nel processo Tributario.

L'art. 45, comma 14, della L. 18 giugno 2009, n. 69, con decorrenza dal 04 luglio 2009, ha modificato il comma 1 dell'art. 115 del codice di procedura civile (sulla disponibilità delle prove), con l'espressa introduzione nel processo civile del principio di non contestazione, disponendo testualmente 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 novità consiste nell'autorizzare il giudice ad utilizzare direttamente, ai fini della decisione, i fatti non specificamente contestati da una parte processuale esonerando, di converso, la parte che ha addotto tali fatti dall'onere di doverli provare, in deroga, pertanto, al principio processuale della disponibilità delle prove.

Pur se, lo si ribadisce, il novellato articolo 115 c.p.c. è, *ratione temporis*, applicabile solo alle controversie insorte dopo il 4 luglio 2009, tuttavia, deve evidenziarsi che il principio di non contestazione era, in realtà, già da diversi anni, operativo in virtù dell'interpretazione sistematica dell'ordinamento giuridico svolta dalla Giurisprudenza.

A conferma del superiore assunto si richiama ormai consolidata giurisprudenza della Suprema Corte ed in particolare la sentenza della **Cassazione civile, Sezioni Unite, del 23 gennaio 2002, n. 761**, che seppur riguardava il rito del lavoro conteneva espliciti riferimenti al rito ordinario, con la quale la non contestazione è stata configurata in termini di principio generale del processo civile.

Pertanto, la novella del 2009 non può essere considerata quale innovativa modifica normativa, ma, piuttosto, come riconoscimento di un precetto già sancito, in via interpretativa, sulla base del dato normativo pregresso, dalla Giurisprudenza che aveva statuito, a più riprese, le ragioni dell'esistenza, dell'opportunità e dell'immanenza di tale principio nel nostro sistema giuridico processuale.

Trattandosi di un principio generale del processo civile ne va riconosciuta l'applicazione anche al processo tributario, in forza dell'articolo 1, comma 2 del D.Lgs 546/1992, che prevede, quale norma di chiusura generale della disciplina processuale tributaria, l'utilizzazione delle norme del codice di rito anche a tale processo ove non diversamente disposto e se compatibili.

Occorre evidenziare che, anche prima della novella legislativa introdotta con la L. n. 69/2009, la Suprema Corte aveva riconosciuto, analogamente a quanto avvenuto con il processo civile e del lavoro, l'applicabilità del principio di non contestazione, quale principio generale presente nella disciplina processuale, anche in campo tributario, e ciò sia per il richiamo operato dall'articolo 1, comma 2, del D.Lgs n. 546/1992 sopra menzionato, *“sia perché, essendo strutturato sulla falsariga del processo civile, può anche ad esso riconoscersi natura dispositiva ed è anch'esso caratterizzato dalla necessità di una difesa tecnica e da un sistema di preclusioni”* come disposto dalla **Cassazione, Sezione tributaria, con sentenza del 24 gennaio 2007, n. 1540**.

Specificava in particolare la Suprema Corte nella suddetta sentenza che ha, per prima, sancito la sussistenza del principio di non contestazione nel processo tributario: *“giòva sottolineare che la struttura ontologicamente dialettica del processo civile (nonchè di quelli ad esso assimilati) comporta che soprattutto il momento probatorio sia dominato da un generale onere di "attivazione" delle parti (o comunque di "reazione" alle attività della controparte) anche in funzione di una sollecitazione semplificatoria, come evincibile persino dalle disposizioni del codice civile in materia di prova (si pensi, ad esempio, in relazione alle produzioni della controparte, alla previsione della querela di falso nelle ipotesi disciplinate dagli artt. 2700 e 2702 del codice civile, al generale onere di contestarne la conformità previsto, per riproduzioni meccaniche e copie fotografiche, dagli artt. 2712 e 2719 del codice civile, ovvero all'onere di espresso disconoscimento previsto, con riguardo agli atti di ricognizione o rinnovazione, dall'art. 2720 del codice civile - per un'applicazione specifica nel processo tributario dell'art. 2712 del codice civile vd., da ultimo, **Cass. n. 8108 del 2003**”* (conforme **Cassazione, Sezione Tributaria sentenza n. 4605 del 22 febbraio 2008**).

Con la successiva **sentenza n. 25136 del 30 novembre 2009, la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria**, sulla scorta dei precedenti giurisprudenziali in materia ed in particolare della prodromica sentenza n. 1540/2007, ha ribadito che: *“Anche nel processo tributario – caratterizzato, al pari di quello civile, dalla necessità della difesa tecnica e da un sistema di preclusioni, nonché dal rinvio alle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili – sia applicabile il principio generale di non contestazione, che informa il sistema processuale civile, con il relativo corollario del dovere del giudice di ritenere non bisognosi di prova i fatti non espressamente contestati, il quale trova fondamento non solo negli artt. 167 e 416 c.p.c., ma anche nel carattere dispositivo del processo, che comporta una struttura dialettica a catena, nella generale organizzazione per preclusioni successive, che caratterizza in misura maggiore o minore ogni sistema processuale, nel dovere di lealtà e di probità previsto dall'art.88 c.p.c., e nel generale principio di economia che deve sempre informare il processo, soprattutto alla luce del novellato art. 111 Cost.”* (conforme **Cassazione, Sezione Tributaria sentenza n. 7827 del 31 Marzo 2010**).

Si richiama ancora il contenuto della **sentenza della Cassazione, Sezione Tributaria, n. 10397 del 12 Maggio 2011**, resa in un giudizio instaurato antecedentemente alla modifica dell'art. 115 c.p.c. e nella quale è stato precisato che *“va riaffermato il principio secondo cui, in tema di prova, anche nel processo tributario, una circostanza dedotta da una parte può ritenersi pacifica - in difetto di una norma o di un principio che vincoli alla contestazione specifica - se essa sia esplicitamente ammessa dalla controparte o se questa, pur non contestandola in modo specifico, abbia improntato la difesa su circostanze o argomentazioni incompatibili col suo disconoscimento”*

Anche l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 17/E del 31 marzo 2010 in materia di modifiche operate con la Legge 18 giugno 2009, n. 69, ha riconosciuto, nella parte relativa all'introduzione normativa del *“principio di non contestazione”*, che *“La novella dell'articolo 115 c.p.c. recepisce l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale i fatti allegati da una delle parti vanno considerati “pacifici” se la controparte li abbia esplicitamente ammessi ovvero abbia assunto una posizione difensiva incompatibile con la loro negazione, ammettendone così implicitamente l'esistenza (Cass., sez. III, 14 marzo 2006, n. 5488)”*.

A distanza di alcuni anni dall'entrata in vigore della modifica normativa dell'art. 115 c.p.c., la Giurisprudenza di legittimità è ormai concorde nel ritenere che con l'introduzione del principio di non contestazione il Legislatore abbia delineato un principio di *“diritto vivente”*, già esistente anteriormente al 4 luglio 2009 ed applicabile anche al processo tributario, non solo, per espresso richiamo della normativa processuale civilistica contenuta nel D.Lgs. n. 546/92, ma, anche, per le peculiarità di detto procedimento strutturato sulla falsariga del processo civile avendo anch'esso, di fatto, natura dispositiva.

2. Il Principio di non contestazione: Requisiti essenziali.

Il Legislatore nel delineare normativamente il principio di non contestazione ha statuito che il Giudice deve porre a fondamento della decisione *“i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita”*; al fine di valutare, in concreto, la valenza giuridica di tale precetto occorre tenere presente, non solo lo stretto dato letterale, ma anche l'interpretazione data dalla Giurisprudenza in materia.

Premesso che l'applicazione del principio di non contestazione postula che i fatti allegati e non specificatamente contestati non debbano essere provati in quanto ritenuti esistenti, occorre circoscrivere quali fatti, in concreto, siano giudizialmente valutabili e da porre a fondamento della decisione in base all'art. 115 c.p.c..

Mentre la norma appare generica limitandosi all'indicazione dei fatti senza alcuna definizione né giuridica qualificazione degli stessi, la dottrina ha, invece, efficacemente, distinto i fatti in *“principali”* e *“secondari”* specificando che, i primi sono i fatti costitutivi del diritto azionato concernenti l'oggetto della domanda o le relative eccezioni, mentre, i fatti secondari sono costituiti dalle circostanze dedotte al solo fine di dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi, cioè dei fatti principali.

E' evidente che il fatto, sia principale che secondario, ai fini della operatività del principio di non contestazione, deve essere indicato in maniera chiara, precisa e, soprattutto, avere carattere di decisività al fine o di essere posto a fondamento della decisione, se fatto principale, o di supportare la sussistenza dei fatti principali, se trattasi di fatto secondario.

I fatti principali possono essere direttamente decisivi ai fini del contendere, con riferimento ai fatti secondari, al contrario, va osservato che la loro rilevanza si esaurisce sul piano istruttorio, nel senso che, ove provati, il giudice può, in base ad essi, formare il suo convincimento circa l'esistenza dei fatti principali (**Cassazione civile, Sezioni unite del 23 gennaio 2002, n.761**).

Per meglio esplicitare la superiore distinzione che si pone in relazione alla valutazione della non contestazione di un fatto quale elemento fondamentale per la decisione si richiama, a titolo esemplificativo, il contenuto della **sentenza n. 16345 del 28 Giugno 2013 resa dalla Cassazione, Sezione Tributaria**, avente ad oggetto l'impugnazione di alcuni avvisi di liquidazione.

L'Ufficio, nel caso in esame, ravvisando un medesimo intento elusivo comune perseguito con la stipula di differenti e separati atti aventi ad oggetto la costituzione di una Società in accomandita semplice, il successivo conferimento alla stessa di un'azienda alberghiera (con annesse passività) e la cessione delle quote di partecipazione in favore di alcuni soci, ha qualificato

l'intera fattispecie giuridica quale cessione d'azienda con consequenziale tassazione di tutti gli atti ai fini dell'INVIM e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale con la corresponsione di maggiori imposte rispetto a quelle versate dai contribuenti.

Con specifico motivo di gravame il contribuente-ricorrente ha chiesto alla Suprema Corte se l'indagine diretta a stabilire il contenuto di un atto presentato per la registrazione, e ad individuare gli effetti che esso è idoneo a produrre poteva essere condotta, come avvenuto, senza la produzione, agli atti di causa, del negozio giuridico in questione, ed evidenziava, per l'effetto, una violazione del disposto dell'art. 115 c.p.c. per mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La Corte di cassazione ha respinto il superiore motivo d'impugnazione statuendo testualmente: *“Le censure relative alla ricostruzione della volontà negoziale ed alla mancata produzione degli atti sottoposti a registrazione riferite, rispettivamente, ai canoni di cui all'art. 1362 c.c. e segg., ed all'art. 115 c.p.c., sono, invece, inammissibili, tenuto conto che: a) il contenuto dei singoli atti (stipulazione di un mutuo fondiario a lungo termine per il restauro dell'albergo in data 19.4.2001; costituzione della Sas, con conferimento dell'impresa alberghiera in data 2.5.2001; cessione integrale delle quote, in data 24.5.2001) è incontrovertito e pertanto non bisognoso di specifica dimostrazione, in applicazione del principio generale di non contestazione applicabile, anche, al processo tributario (cfr. **Cass. n. 1540 del 2007**), i negozi, peraltro, secondo quanto riferito nel controricorso, erano stati "analiticamente descritti nell'avviso di liquidazione"”*.

Per la Suprema Corte la mancata contestazione nel corso della causa dell'esistenza degli atti registrati ha determinato, a prescindere dall'allegazione documentale, la pacifica sussistenza di detto fatto nonché del contenuto dei negozi giuridici trascritto nell'atto di accertamento poiché escluso, anch'esso, dal thema probandum della controversia in quanto implicitamente riconosciuto dal contribuente in assenza di specifica contestazione, sostanziandosi, in concreto, tale fattispecie quale fatto principale costitutivo della pretesa erariale, senza bisogno di ulteriori accertamenti probatori, perché non controverso.

Altra fattispecie giuridica esemplificativa di tangibile applicazione del *“principio di non contestazione”*, con l'individuazione di fatti allegati, non contestati, aventi carattere di decisività e rilevanza vincolante per il Giudice tributario, è quella sottesa al giudizio deciso con **sentenza n. 2251 del 03 Febbraio 2014 resa dalla Cassazione, Sezione Tributaria**, avente ad oggetto l'impugnazione di alcuni avvisi di rettifica con i quali veniva contestata ad un Autosalone la violazione della normativa IVA sul regime del margine per non aver provveduto alla correzione di fatture irregolari ricevute da alcuni fornitori di auto coinvolti nelle cd. “frodi carosello” ed alle annotazioni nella contabilità delle successive operazioni di cessione di tali automezzi.

La società, in sede di gravame dinanzi la Suprema corte, evidenziava, tra gli altri motivi, che la decisione impugnata era fondata *“su elementi probatori (libretti di circolazione; decreti emessi dalla Procura della Repubblica di Massa) non prodotti in giudizio”* e sottolineava, per l'effetto, la carenza probatoria della decisione impugnata in merito alla conoscenza della frode da parte del soggetto accertato.

La Corte di cassazione ha respinto il superiore motivo d'impugnazione.

La Suprema Corte, dopo aver premesso che: *“Il Giudice di merito, infatti, è tenuto a porre a fondamento della propria decisione le prove proposte dalle parti, rimanendo invece estranei alla verifica probatoria i fatti allegati dalle parti che non abbiano ricevuto specifica contestazione (cfr. art. 115 c.p.c., comma 1, che - nel testo modificato dalla L. n. 69 del 2009, art. 45, comma 14 - ha inteso successivamente specificare che la non contestazione può provenire soltanto dalla parte costituita in giudizio).”* ha rilevato che la società non aveva contestato o smentito, nei propri atti difensivi, i fatti allegati dall'Ufficio negli avvisi di rettifica in ordine alla circostanze attuative della frode e della conoscenza diretta, da parte del rappresentante legale della società, dei decreti emessi dalla Procura della Repubblica in seguito alla realizzazione della frode per averne, peraltro, ricevuta apposita notifica.

La Corte di cassazione ha concluso statuendo testualmente: *“Ne segue che alcuna censura può essere mossa al Giudice di merito per aver fondato la propria decisione su fatti ritualmente allegati dall'Ufficio finanziario e non contestati dalla contribuente, atteso il principio costantemente ribadito da questa Corte secondo cui “l'onere di prendere posizione sui fatti costitutivi del diritto preteso dalla controparte, considera la 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 acquisito al materiale processuale e dovrà, perciò, ritenerlo sussistente, in quanto l'atteggiamento difensivo delle parti espunge il fatto stesso dall'ambito degli accertamenti richiesti” (cfr. Corte Cass. Sez. 3, Sentenza n. 5356 del 05/03/2009).”*

In buona sostanza, in base all'art. 115 c.p.c., la parte che allega fatti non contestati viene esonerata dal relativo onere della prova ed il potere discrezionale del giudice di merito di valutare la rilevanza dei fatti provati comporta, ex sé, che a questi ultimi debbano essere equiparati quelli non contestati, se processualmente rilevanti, poiché facenti parte degli elementi probatori dei quali si può direttamente avvalere ponendoli a fondamento della decisione posto che, come sopra rappresentato, l'atteggiamento difensivo delle parti processuali ha sottratto il fatto medesimo dall'ambito di qualsivoglia eventuale accertamento.

Diversa è la fattispecie giuridica decisa con **sentenza n. 20284 del 4 Settembre 2013 resa dalla Cassazione, Sezione Tributaria**, avente ad oggetto l'impugnazione di un avviso di

accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria aveva recuperato a tassazione, ai fini delle imposte dirette, costi non sostenuti da una società costituiti da minori retribuzioni (rispetto a quelle indicate nelle busta paga e nella contabilità) corrisposte ai propri dipendenti come asseverato da questi ultimi con dichiarazioni raccolte nella prodromica attività investigativa di verifica fiscale.

Con specifico motivo di gravame il contribuente-ricorrente ha contestato che *“il Giudice di appello avesse illegittimamente disconosciuto le affermazioni della società (relative alla sussistenza con le maestranze di un conflitto sindacale, unica ragione posta alla base del rilascio delle dichiarazioni dei dipendenti) e, ciò malgrado queste affermazioni non fossero state contestate dalla controparte.”* evidenziando che *“anche nel processo tributario vige il principio dell'onere di contestazione con relativo corollario del dovere, per il giudice, di ritenere "non abbisognevole di prova quanto non espressamente contestato"”*.

La Corte di cassazione ha respinto il superiore motivo d'impugnazione disponendo non solo che l'Agenzia delle Entrate aveva, in realtà, contestato l'assunto della società ma che, in ogni caso, dalla disamina della difesa del ricorrente conseguiva *“L'irrilevanza delle circostanze addotte dalla contribuente (quali, per l'appunto, il fatto che i dipendenti non avessero intentato alcuna azione giudiziaria nei confronti dell'imprenditore ovvero la sussistenza di un conflitto sindacale foriero del rilascio di dichiarazione non veritiere da parte dei lavoratori)”* in quanto *“la dedotta "non contestazione" riguarda "fatti" che non assumono i caratteri della decisività.”*.

Per la Suprema Corte, quindi, il fatto, al fine dell'applicazione del principio di non contestazione, deve essere rilevante, mentre l'onere del convenuto di prendere posizione sui fatti allegati dall'attore a fondamento della domanda (art. 167 c.p.c.) non riguarda, invece, i fatti (secondari) poiché tali fatti hanno mero rilievo istruttorio, essendo fuori del dominio esclusivo dell'autonomia delle parti e dedotti in funzione probatoria con l'ulteriore conseguenza che la mancata contestazione di questi ultimi è reversibile e provvisoria, con necessità di un controllo probatorio, e costituisce soltanto argomento di prova liberamente apprezzabile dal giudice ai fini del giudizio ex art. 116, comma 2, c.p.c.. (vedasi in tal senso **Cassazione civile, Sezioni unite del 23 gennaio 2002, n.761**).

La collocazione, peraltro, del principio nell'ambito della norma che disciplina la *“disponibilità delle prove”*, comporta, quale evidente corollario giuridico, che la non contestazione non concorre alla determinazione del thema decidendum, ma è mero strumento di economia processuale e comprova, quindi, la natura probatoria della non contestazione, che dovrà essere valutata dal giudice secondo il generale criterio del prudente apprezzamento in materia di prove.

La contestazione per assurgere a carattere di prova oltre che riguardare i fatti rilevanti al fine della decisione deve essere specifica, precisa e non generica, non avendo, invero, rilevanza, ai sensi dell'art. 115 c.p.c. e dell'applicazione del principio in oggetto, la contestazione relativa ad interpretazioni o vertente sui giudizi personali o sulle qualificazioni giuridiche o sulle regole da applicare provenienti dalle parti processuali in quanto elementi che, già, rientrano nella valutazione del Giudice anche in difetto di specifiche contestazioni delle parti.

Sicuramente sono generiche tutte le espressioni di stile (a titolo esemplificativo: “*i fatti allegati sono falsi?*”; oppure “*sono tutti sforiniti di prova?*”) utilizzate per contrastare, solo formalmente, quanto, ex adverso, dedotto in ordine alla sussistenza dei fatti allegati dovendo la contestazione, per avere valenza giuridica, indicare e dimostrare un fatto diverso che lo smentisca in quanto limitarsi a negare il fatto avverso equivale a contestazioni generica.

Ne consegue che “*contestare*” non vuol dire, sic et simpliciter, “*provare*”, né, a contrario, non sussistendo nel vigente ordinamento processuale un onere, per la parte, di contestazione specifica di ogni fatto dedotto, ex adverso, che la mancata contestazione, in quanto tale, assurga, automaticamente, a prova, poiché attraverso l'erronea utilizzazione dell'istituto vi sarebbe un'ingiustificata forma di inversione dell'onere probatorio ma, invero, la non contestazione ha chiaramente rilievo, ai fini della decisione, solo quando vengano richiamate in giudizio circostanze fattuali pertinenti, significative e rilevanti.

Il grado di specificità deve, per questo motivo, essere valutato, in concreto, in relazione alle singole controversie, dal momento che può variare a seconda del livello di conoscenza del fatto da parte del soggetto nei cui confronti è allegato, e, soprattutto, in ragione della precisione dei fatti allegati dalla controparte processuale, stante che la validità e fondatezza della contestazione deve essere, necessariamente, proporzionata e speculare al contenuto descrittivo delle deduzioni avversarie nonché alla specificità delle allegazioni dell'altra parte.

Per meglio esplicitare la valenza della specificità della contestazione ai fini della corretta applicazione del principio si richiama il contenuto della **sentenza n. 14399 del 09 Giugno 2013 resa dalla Cassazione, Sezione Tributaria** resa in una controversia vertente sull'impugnazione di un avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate per la revoca dell'agevolazione cd. prima casa, in tema di imposta di registro, ipotecarie e catastali.

Con ricorso dinanzi la Suprema corte, l'Amministrazione finanziaria contestava la decisione di secondo grado, per violazione di legge, in quanto la contribuente non aveva trasferito, entro il termine di 18 mesi dalla stipula dell'atto di acquisto, come espressamente previsto dalla normativa

di riferimento quale elemento indefettibile della fattispecie agevolativa, la propria residenza nel Comune ove era ubicato l'immobile acquistato, non ritenendosi tale “*modus operandi*” imputabile a “*causa di forza maggiore*” come statuito nella sentenza impugnata.

La Corte di Cassazione nella parte motiva della decisione ha dato rilievo al comportamento processuale di “*non contestazione*” dell'Agenzia delle Entrate disponendo che “*Nella specie, i giudici di merito hanno ritenuto che il mancato tempestivo trasferimento della residenza, pur richiesto a seguito dell'acquisto dell'abitazione, sia ascrivibile a causa di forza maggiore (in concreto, il rinvenimento di reperti archeologici impeditivo della prosecuzione dei lavori di ristrutturazione dell'appartamento acquistato), e tale natura dell'impedimento non è stata, in alcun modo, contestata dalla ricorrente, che non ha, neppure, riferito circa l'eventuale mancata richiesta, da parte della contribuente del trasferimento della residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato, id est dell'atto d'inizio del procedimento amministrativo volto al mutamento dell'iscrizione anagrafica*” (conforme **sentenza n. 17442 del 17 Luglio 2013 della Cassazione, Sezione Tributaria**).

Nel caso di specie, quindi, la Suprema Corte ha ritenuto che, in presenza di una difesa completa, precisa e dettagliata, per la puntualità dei riferimenti richiamati a supporto dei fatti ritualmente allegati, l'assenza di una specifica contestazione contrastante il fatto avverso con un altro fatto diverso vada equiparata alla mancanza di contestazione, in quanto sussiste l'onere di prendere posizione, con una specifica risposta confutatoria, sui fatti articolati dalle altre parti in funzione probatoria, non ritenendosi, in tal senso, sufficiente contrapporre valutazioni o limitarsi a negare i fatti affermati dalla controparte, necessitando, invero, l'indicazione di altri ed ulteriori fatti positivi che siano con essi incompatibili o contrastanti.

Se, al contrario, siffatta contestazione non viene posta in essere, il fatto non contestato, o contestato genericamente, in ragione della qualità dei fatti allegati, non ha bisogno di essere provato in quanto, espunto, ex lege, dal novero dei fatti bisognosi di prova stante, si ribadisce, la valenza dell'istituto della non contestazione al solo fine probatorio.

Altro elemento indefettibile del principio, come emerge dalla mera lettura della disposizione normativa di riferimento, è la costituzione delle parti in quanto l'equiparazione tra mancata contestazione e prova è limitato ai soli casi in cui le parti siano costituite, così escludendo, di fatto, le ipotesi di contumacia con riferimento, si badi bene, sia al caso di mancate contestazioni del convenuto che alle mancate contestazioni dell'attore stante che il dato letterale dell'art. 115

c.p.c., come modificato dalla L. n. 69/2009, dal punto di vista soggettivo, è riferibile ad entrambe le parti processuali essendo stato usato l'inciso "*parte costituita*" e non "*convenuto*" oppure "*attore*".

Il Legislatore ha, quindi, escluso l'operatività della non contestazione per le parti rimaste contumaci nel processo, ribadendo la rappresentazione della contumacia affermata da granitica Giurisprudenza, che ha statuito a più riprese come tale condotta processuale sia neutra ed inidonea a dispensare l'attore dall'onere della prova, non comportando la contumacia un'implicita mancata contestazione, né alcuna attenuazione dell'onere probatorio incombente sull'attore (**Corte costituzionale sentenza n. 340 del 12 ottobre 2007**).

Analogamente, la **Cassazione, con sentenza 14623/2009**, ha affermato che "*la mancata costituzione in giudizio non può essere equiparata, quanto a effetto probatorio, ad una confessione o ammissione dei fatti, con conseguente assoluzione dell'attore dall'onere di dimostrarli e del giudice dal potere - dovere di verificare tale assolvimento*" in quanto, è evidente che soltanto la parte costituita può contestare i fatti costitutivi e giustificativi allegati dalla controparte processuale.

Con riferimento al processo tributario, essendo sempre il contribuente, davanti alla Commissione Tributaria Provinciale, a ricoprire il ruolo processuale di ricorrente, tale principio, operando solamente, come già evidenziato, nei confronti della parte costituita, non può trovare applicazione in caso di mancata costituzione dell'Agenzia, del Concessionario della riscossione o dell'Ente locale nel giudizio di primo grado ancorché, nel giudizio tributario, non sia prevista, tecnicamente, la declaratoria di contumacia.

A riprova di quanto sopra evidenziato si richiama il contenuto della **sentenza n. 4161 del 21 Febbraio 2014 resa dalla Cassazione, Sezione Tributaria**, resa in una controversia vertente sull'impugnazione di una cartella di pagamento annullata nel giudizio di primo grado al quale non aveva partecipato l'Agenzia delle Entrate, che, però, con l'atto di appello aveva dimostrato la fondatezza della pretesa fiscale ed ottenuto sentenza favorevole dinanzi la Commissione Tributaria Regionale.

Con specifico motivo di gravame il contribuente-ricorrente chiedeva l'annullamento della sentenza impugnata dal momento che "*l'ufficio non si era costituito in primo grado, sicché la CTR, in ossequio al principio di non contestazione e dell'onere a carico delle parti di proporre tutte le difese nonché del dovere di lealtà e probità, avrebbe dovuto ritenere provati i fatti in questione, allegati dalla ricorrente e non contestati a tempo debito dall'Ufficio*".

La Corte di Cassazione, nella suddetta decisione, ha disposto che "*Per condiviso principio già espresso da questa Corte, invero, l'esclusione dal "thema probandum" dei fatti non contestati non può ravvisarsi nel caso, quale quello di specie, di contumacia del convenuto, in quanto "la non negazione fondata sulla volontà della*

parte non può presumersi per il solo fatto del non essersi la stessa costituita in giudizio, non essendovi un onere in tal senso argomentabile dal sistema; pertanto, al convenuto, costituitosi in appello, non è precluso contestare i fatti costitutivi e giustificativi allegati dall'attore a sostegno della domanda" (Cass. 14623/2009); in particolare è stato, al riguardo, precisato che la "non contestazione" della domanda scaturisce dalla non negazione del fatto, fondata sulla volontà della parte, intesa come oggettivo aspetto dell'atto, sicché la stessa deve essere inequivocabile e non può, quindi, ravvisarsi né in caso di contumacia del convenuto (caso di specie), né in ipotesi di contestazione meramente generica e formale (Cass. 10182/2007)".

Alla luce del chiaro tenore letterale della norma e della concorde Giurisprudenza, il principio di non contestazione è applicabile se palese e manifesto e non è tale quello derivante dalla contumacia (nel giudizio tributario di appello, eventualmente, anche del contribuente) avendo rilevanza, a tal fine, non l'assenza della parte processuale ma la sua volontaria condotta omissiva prevedendo che la stessa integri non contestazione quando appaia generica o mancante rendendo, per l'effetto, il fatto allegato dalla parte avversa non bisognoso di prova.

Non vi è dubbio, peraltro, che nel processo tributario il contribuente è già tenuto, con l'atto introduttivo del giudizio, alla specifica contestazione della pretesa fiscale e, conseguentemente, dei fatti posti a fondamento dell'atto impugnato senza che, dunque, il novellato principio di non contestazione abbia introdotto alcuna novità sostanziale o incombenza processuale particolare, innovativa ed ultronea.

Analogamente per quanto riguarda il convenuto di primo grado, sia essa l'Agenzia, il Concessionario della riscossione o l'Ente locale, è tenuto, al momento della costituzione, ad osservare il contenuto dell'art. 23, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, il quale stabilisce che *"nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio"*.

A ben guardare tale norma, avendo già indicato le incombenze processuali della parte resistente avverso i *"motivi"* di ricorso ed in ordine all'*"onus probandi"*, prevede, *"in re ipsa"*, anche il rispetto del *"principio di non contestazione"* in relazione ai *"fatti"* dedotti dal contribuente-ricorrente, anche senza la esplicita, successiva, previsione introdotta con la Legge n. 69/2009.

In linea con quanto sopra argomentato si pone anche la direttiva dell'Agenzia delle Entrate, contenuta nella già menzionata Circolare n. 17/E del 31 marzo 2010, nella parte relativa al commento sul novellato primo comma dell'art. 115 del codice di procedura civile (cfr. punto 2.11), laddove è stato specificato che *"La norma impone agli Uffici di contestare punto per punto, nei*

propri atti difensivi, i fatti enunciati nel ricorso del contribuente, evitando formule generiche (sulla costituzione in giudizio cfr. circ. n. 98/E del 1996)”.

L'applicabilità del principio di non contestazione all'ente impositore, parte resistente nel giudizio, rispetto ai “fatti” dedotti dal ricorrente comporta, però, che detti “fatti” dedotti dal contribuente siano “diversi” da quelli (costitutivi) posti a fondamento della pretesa fiscale contenuta nell'atto impugnato ed, in particolare devono essere fatti impeditivi, modificativi o estintivi di quest'ultima poiché, se si tratta di fatti già richiamati nella motivazione dell'atto impugnato, il ricorso rende quei fatti controversi e, come tali, bisognevoli di prova.

In altre parole l'articolata riproposizione nel ricorso del medesimo fatto posto a fondamento della pretesa fiscale (ovviamente in termini meramente antitetici o contrari rispetto a quello contenuto nell'atto impugnato) non per questo rende quel fatto (assertivo o negativo che sia), dedotto dal contribuente, estraneo al thema probandum ovvero provato secondo il principio di non contestazione per la circostanza che l'ente impositore nella memoria di costituzione si sia limitato a richiedere la conferma della legittimità dell'atto impugnato e, quindi, il rigetto del ricorso.

Del resto quanto sopra evidenziato è in linea con la ratio della formulazione del principio di non contestazione il cui fine è quello d'imporre all'attore una specifica presa di posizione su tutti i fatti allegati richiamati nell'atto impugnato ed al convenuto su quelli nuovi e non controversi allegati dal ricorrente, e, pertanto, come evidenziato nella richiamata **sentenza della Cassazione, Sezione tributaria, del 24 gennaio 2007, n. 1540**, che ha, per prima, introdotto il suddetto principio nell'ambito del processo tributario, lo stesso “*è da intendersi più correttamente come onere di contestazione tempestiva, col relativo corollario della non necessità di prova riguardo ai fatti non tempestivamente contestati, e, a fortiori, non contestati tout court*”.

3. Il Principio di non contestazione. Casi particolari.

Delineati gli elementi costitutivi del principio di non contestazione vi sono, con riferimento all'applicazione concreta dello stesso, delle fattispecie giuridiche tributarie ormai ben delineate sulle quali la Suprema Corte, statuendo concordemente e ripetutamente, ha tratteggiato, di fatto, un'univoca valutazione e, conseguentemente, una definitiva interpretazione dovendosi evidenziare che l'efficacia del principio è, inscindibilmente, collegato ai criteri di ripartizione dell'onere della prova esistenti nel procedimento tributario.

In materia di rimborsi, a titolo esemplificativo, la Corte di cassazione ha definito, chiaramente, come si atteggi l'istituto della non contestazione riguardo ad entrambe le parti processuali (ricorrente-contribuente ed Amministrazione finanziaria e/o Ente locale); infra multis, si richiama, per chiarezza espositiva e completezza dei richiami normativi e giurisprudenziali, il contenuto della **sentenza della Cassazione, Sezione tributaria, del 29 Dicembre 2011, n. 29613**, resa in ordine alla controversia per la restituzione parziale delle imposte versate, per effetto della tassazione separata con aliquota del TFR, delle somme ricevute a titolo di previdenza complementare aziendale FONDENEL/PIA.

Il contribuente, sul presupposto che detto fondo previdenziale oltre che dagli apporti del datore di lavoro e dei dipendenti, era costituito anche dall'impiego di tali contribuzioni nel mercato azionario, ha chiesto, giudizialmente, il rimborso delle maggiori imposte versate ritenendo, che, in sede di liquidazione, corretta sarebbe stata la tassazione delle somme ricevute con l'aliquota agevolata del 12,50% prevista per la tassazione dei redditi di capitale.

Nella parte motiva della suddetta decisione, la Suprema Corte ha disposto “*In via preliminare è opportuno sottolineare che, poiché l'oggetto del presente giudizio è una domanda di rimborso del contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non soltanto formale - come nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo - ma anche sostanziale (cfr. Cass. 13057/04, Cass. 22567/04, Cass. 10797/10). Da tale rilievo discende una duplice conseguenza: per un verso, l'onere di allegare e provare i fatti ai quali la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato in domanda grava sul contribuente; per altro verso, le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o contesta che i medesimi siano qualificabili giuridicamente nei termini proposti dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale; salva l'ipotesi di formazione di un giudicato interno o - ove in concreto ne ricorrano i presupposti - l'applicazione del principio di non contestazione. Quanto a tale ultimo principio, va altresì sottolineato che esso non può essere invocato per sostenere l'assunto secondo cui la mancata contestazione, da parte dell'Ufficio, dei contenuti della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta Enel sulla composizione della somma erogata al contribuente implicherebbe ammissione della quantificazione del rendimento finanziario operata in detta certificazione. In*

proposito va precisato, per un verso, che il difetto di specifica contestazione dei conteggi funzionali alla quantificazione del credito oggetto della pretesa dell'attore, allorché il convenuto si limiti a negare in radice l'esistenza di tale credito, può avere rilievo solo quando si riferisca a fatti non incompatibili con le ragioni della contestazione sull'an debeatur (Cass. SS.UU 761/02); per altro verso, che il principio di non contestazione opera sul piano della prova, cosicché nel processo tributario (nel quale pure è certamente applicabile, vedi Cass. 1540/07) esso non elide l'operatività dell'altro principio - operante sul piano dell'allegazione e collegato alla specialità del contenzioso tributario - secondo cui la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente in linea di subordine non equivale ad ammissione delle affermazioni che tali motivi sostanziano, né determina il restringimento del thema decidendum ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ufficio impositore, qualora le questioni da quello dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, le diverse argomentazioni difensive da opporre alle domande subordinate avversarie (cfr. Cass. 7789/06)". (conforme **Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 12433 del 18 Luglio 2012**).

Nelle controversie in materia di rimborso, il giudice tributario deve, pertanto, valutare non solo il diritto al rimborso, non disponibile da parte dell'Amministrazione finanziaria o Ente locale, ma anche l'avvenuto versamento della somma di cui si chiede il rimborso o la sussistenza del diritto alla ripetizione dell'indebito sulla base della documentazione allegata, come nella fattispecie sopra rappresentata, laddove la certificazione prodotta non è stata ritenuta sufficiente per determinare la sola quota-parte da tassare con aliquota agevolata a prescindere dalla specifica contestazione da parte dell'Ufficio, in realtà assente su detta specifica circostanza.

Analogamente la Suprema Corte si è espressa in materia di rimborso IVA nella controversia decisa con **sentenza della Cassazione, Sezione tributaria, del 20 Marzo 2014, n. 6483**, avente ad oggetto un provvedimento di diniego motivato per la sola omissione della dichiarazione per l'annualità precedente, che era stato ritenuto illegittimo dalla Commissione Tributaria Regionale con decisione impugnata dall'Agenzia sul presupposto che: *"omettendo di dare qualsivoglia rilievo alla insufficiente documentazione probatoria prodotta in causa dalla parte contribuente, il giudicante aveva violato i principi attinenti al riparto dell'onere probatorio, secondo i quali compete a chi invoca un rimborso l'onere di allegare e comprovare i fatti che detto rimborso giustificano."*

La Corte di Cassazione, nella suddetta decisione, ha disposto che *"Incombe sul contribuente, il quale invochi il riconoscimento di un credito d'imposta, l'onere di provare i fatti costitutivi dell'esistenza del credito, e, a tal fine, non è sufficiente l'esposizione della pretesa nella dichiarazione, poiché il credito fiscale non nasce da questa, ma dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo. (In applicazione di questo principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, che non aveva riconosciuto crediti vantati a titolo di IVA ed IRPEG in una*

precedente dichiarazione, e riportati a nuovo nella successiva a fini di compensazione, rilevando che il contribuente avrebbe dovuto fornire la prova dell'esistenza degli stessi mediante esibizione del registro IVA delle vendite e del bilancio di esercizio, non essendo sufficiente la produzione della copia della dichiarazione)" (Sez. 5, Sentenza n. 18427 del 26/10/2012). Per tali ragioni, l'onere incombente sul contribuente di fornire la prova delle ragioni giustificative del rimborso avrebbe dovuto essere assolto indipendentemente dalla espressa contestazione fattane nel provvedimento di diniego.".

In altri termini sia il versamento della somma chiesta a rimborso sia il diritto alla restituzione della maggiori imposte versate sono situazioni giuridiche ricomprese tra i fatti costitutivi della domanda giudiziale e devono, in ogni modo, essere provati dal contribuente, senza che l'eventuale non contestazione processuale del convenuto-resistente, possa esimere lo stesso dal fornire tale prova.

Diverso è, invece, il giudizio avente ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo stante che, come statuito nella **sentenza della Cassazione, Sezione tributaria, del 28 Giugno 2012, n. 10806**, *"Il processo tributario, in particolare e come noto (Cass., trib., 30 luglio 2007 n. 16829, ex multis), "in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso, nel quale l'Ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale, e la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato, sia per quanto riguarda il petitum che per quanto riguarda la causa petendi (Cass. 1584/06)": "tale caratteristica circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata con detto atto alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati ed entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente (Cass. 3345/02; 15234/01; 4125/02)". Da tal principio discende che la novità della domanda dell'amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto impositivo impugnato deve essere necessariamente verificata in base non solo (e/o non tanto) alle controdeduzioni di primo grado della stessa ma, soprattutto, in stretto riferimento alla "pretesa effettivamente avanzata con detto atto" ovvero sia "alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati".*

Nell'ambito degli atti impositivi, in caso d'impugnazione di un atto di accertamento i fatti allegati debbono essere, pertanto, già fissati dall'Ufficio nell'atto stesso e su tali fatti deve prendere posizione, perché siano controversi, il ricorrente stante che in assenza di precipua contestazione da parte di quest'ultimo il recupero si cristallizza ed è questa, nello specifico, l'ipotesi dell'accertamento analitico basato sulla valutazione delle poste contabili o, tra gli altri,

dell'accertamento bancario impostato sul confronto tra le movimentazioni bancarie del contribuente e la disamina della contabilità.

Differente è l'ipotesi di accertamento induttivo laddove il recupero fiscale è basato su un complesso di elementi indiziari, e la non contestazione del contribuente non assume, prima facie, alcun rilievo giuridico probatorio, anche se, come statuito dalla **Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 7336 del 31 Marzo 2011** *“non è possibile, se non in via induttiva, fornire la prova della inesistenza di un fatto” con la conseguenza che “la problematica sulla ripartizione dell’onere probatorio ha trovato, nella stessa giurisprudenza di legittimità, ragioni di contrasto più apparenti che reali, in quanto la rigidità del principio di diritto di volta in volta enunciato non sempre lascia trasparire il diverso momento processuale del valore indiziario assunto, in concreto, dagli elementi offerti dall’amministrazione” per cui “una volta assurti quegli elementi, unitariamente considerati, ad effettiva valenza probatoria, viene per ciò stesso a ricadere sul contribuente l’onere di dimostrare l’effettiva esistenza delle operazioni (Cass., Tributaria nn. 19109/2005, 4046/2007; nei sensi indicati, cfr. lo sforzo di ricomposizione in Cass., Tributaria, 21953/2007) ”.*

In particolare nel caso di contestazione di operazioni commerciali inesistenti, in relazione alla valenza probatoria-indiziaria, degli elementi fattuali rilevati dall’Ufficio, anche la produzione documentale del contribuente potrebbe non essere sufficiente a supportare la legittimità fiscale del proprio operato, come rilevato, a titolo esemplificativo, nella **sentenza della Cassazione, Sezione tributaria, del 28 Febbraio 2014, n. 4847** resa in un giudizio vertente sul recupero di costi inesistenti e fatture per operazioni inesistenti relativamente alla verniciatura di carrozze ferroviarie.

L’Agenzia, nel ricorso per cassazione, evidenziava che la pretesa fiscale *“non era derivata soltanto da dichiarazioni di terzi ma da un compendio di elementi - sede della ditta emittente delle fatture risultata vuota e disabitata, irreperibilità del titolare della ditta emittente le fatture false ancorché questi risultasse titolare di un consistente credito verso il contribuente, natura di cartiera della emittente, le fatture in ragione dell’assenza di personale, di mezzi e di strutture invece necessari per eseguire i lavori di preparazione e verniciatura di carri ferroviari, breve durata dell’attività della ditta emittente e ristrettezza dei rapporti commerciali da questa svolti quasi esclusivamente in favore della parte contribuente”* e lamentava, per l’effetto, l’illegittimità della sentenza di secondo grado impugnata in quanto *“la CTR si era posta in contrasto con l’indirizzo espresso da questa Corte, a cui tenore in caso di contestazione circa l’indebita detrazione di fatture relative ad operazioni inesistenti conclamate da riscontri indiziali, era onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione.”*.

La Corte di Cassazione, nella suddetta decisione, accogliendo il ricorso dell'Agenzia, ha disposto che *“D'altra parte, la circostanza che l'Ufficio non avesse contestato la documentazione della contribuente attestante le fatturazioni dei costi ed il collaudo delle prestazioni non poteva dirsi dirimente, proprio perché detta documentazione, per quanto esposto nei paragrafi precedenti, non può costituire elemento rilevante ai fini della reale effettuazione delle prestazioni da parte delle ditte fatturanti che l'Ufficio ha messo in discussione sulla base di elementi anche solo presuntivi, rimanendo pertanto non influente la non contestazione di siffatti elementi da parte dell'Amministrazione.”*.

Altra fattispecie nella quale l'applicazione del principio di non contestazione assume valenza probatoria marginale è quella relativa all'esatta determinazione del quantum della pretesa erariale, dal momento che la mancata contestazione di eventuali conteggi non vale, di per sé, a comprovarne, automaticamente, la fondatezza, ma può, al limite, costituire elemento integratore del convincimento del giudice.

In tal senso si è espressa la **Cassazione, Sezione Tributaria, con sentenza n. 17952 del 24 Luglio 2013** nella quale ha sinteticamente rilevato che *“il Giudice tributario non incontra alcun limite ex art. 112 c.p.c., nella circostanza che le parti controvertano sulla legittimità/annullamento del provvedimento impositivo, in quanto qualora le questioni sottoposte all'esame del Giudice, come nel caso di specie, vertano sulla fondatezza della pretesa fiscale in relazione al corretto criterio di calcolo da adottare per la determinazione della percentuale di ricarico sulla merce venduta, nella richiesta di esame della legittimità del provvedimento impugnato è implicita anche quella di esatta commisurazione dell'importo dovuto dal contribuente nel caso in cui la pretesa dovesse risultare solo parzialmente fondata. La sentenza appare dunque viziata nell'iter logico seguito per pervenire alla totale esclusione della pretesa tributaria, non dando adeguato conto della circostanza, emersa nel corso della istruttoria, che la percentuale di ricarico applicata dal contribuente (2%) non era realistica in quanto veniva, comunque, a determinare uno scostamento del reddito dichiarato rispetto a quello individuato dai parametri di settore e legittimava pertanto l'accertamento di una maggiore imposta.”*.

4. Conclusioni.

Da quanto precede è evidente la funzione fondamentale avuta dalla Giurisprudenza, non solo per il riconoscimento dell'esistenza del "*principio di non contestazione*" ben prima che lo stesso venisse codificato per effetto dell'intervento legislativo del 2009, ma anche per la concreta attuazione dello stesso con l'individuazione di regole processuali da seguire, in relazione alle diverse fattispecie giuridiche tipiche del diritto tributario, e dei comportamenti specifici delle parti processualmente rilevanti a tal fine.

Tale attività creativa della Giurisprudenza ha assunto maggiore rilevanza in ragione della palese indeterminatezza del disposto del comma 1 dell'art. 115 del codice di procedura civile, come novellato dalla Legge n. 69/2009, ed, in tal senso, la funzione nomofilattica della Corte di cassazione ha avuto modo di garantire, da una parte, l'attuazione del principio al caso reale, dall'altra di fornire indirizzi interpretativi uniformi per ottenere, nei limiti del possibile, una sostanziale armonizzazione giuridica del principio stesso.

Infatti, non sempre vi è stata uniforme applicazione giurisprudenziale del principio come riconosciuto dalla stessa Suprema corte, e si richiama, in tal senso, il contenuto della **sentenza della Cassazione, Sezione tributaria, del 21 Ottobre 2013, n. 23734**, nella quale è stato rilevato che "*il principio di non contestazione - rispetto al quale non mancano, ancora, nella giurisprudenza di questa Corte, posizioni particolarmente severe rispetto alla concreta valenza di tale canone all'interno del processo - cfr., ad es. Cass. n. 20211/2012, secondo la quale affinché il fatto allegato da una parte possa considerarsi pacifico, sì da poter fondare la decisione ancorché non provato, non è sufficiente la mancata contestazione, occorrendo che la controparte ammetta il fatto esplicitamente o che imponi il sistema difensivo su circostanze e argomentazioni logicamente incompatibili con la sua negazione che si contrappone a Cass. n. 8213/2013, secondo la quale la mancata contestazione di un fatto addotto dalla controparte ne rende superflua la prova, conferendogli carattere non controverso, e ciò sia per il sistema delle preclusioni, il quale comporta per le parti l'onere di collaborare al fine di circoscrivere la materia controversa, e sia per il principio di economia, che deve informare il processo, alla stregua dell'art. 111 Cost..*".

E' auspicabile che la Giurisprudenza continui la propria fondamentale attività d'interpretazione sistematica dell'ordinamento giuridico e di definizione pratica del principio di non contestazione, stante che, ad un lustro dalla codifica normativa, permangono criticità in ordine alla corretta applicazione del principio di non contestazione, in quanto questa norma processuale generale necessita di un particolare adattamento agli specifici "*oggetti*" delle singole controversie tributarie in materia fiscale.