

## I POTERI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Articolo 7 del D.Lgs 31 dicembre 1992 n. 546

*“Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta dei dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all’ente locale da ciascuna legge d’imposta.*

*Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono chiedere 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 legge 8 luglio 1980, n. 319 e successive modificazioni ed integrazioni.*

*Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.*

*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”*

## L’ISTRUZIONE PROBATORIA

I tradizionali modelli processuali – dispositivo ed inquisitorio - rappresentano categorie concettuali di riferimento che astraggono i principi informatori del sistema probatorio dei distinti processi (civile, penale, amministrativo, tributario). Nella costante evoluzione normativa, tuttavia, non si contraddistinguono più in modo netto, potendosi dire presenti in modo maggiore o minore in tutti processi.

Definiremo, allora, la natura di un processo, ora dispositivo ora inquisitorio, in base al rango dell’interesse tutelato ed all’ampiezza dell’autonomia del giudice nell’istruzione probatoria.

L’articolo 7 del D.Lgs. 546/92 riassume nella sua estrema sinteticità sia le regole sull’istruzione probatoria, circoscrivendo i limiti dell’autonoma iniziativa del giudice tributario, che la disciplina delle prove.

Per quanto riguarda la prima, si osserva che l’articolo 7 riproduce in gran parte il contenuto degli articoli 35 e 36 del D. P. R. 636/72, che prevedevano, tuttavia una maggiore estensione dei poteri dei giudici, la cui iniziativa non era limitata “*dai fatti dedotti dalle parti*”. Spiega la Relazione ministeriale allo schema del decreto delegato (riprodotta da Bartolini – Repregosi in *Codice Contenzioso Tributario Bartolini-Repregosi* 01, 82) “ *L’articolo 7, solo in parte riportabile all’articolo 35 del D.P.R. 636/72, attenua la natura tipicamente inquisitoria del processo tributario, in relazione al maggior spazio lasciato all’impulso di parte e soprattutto al venir meno della funzione assistenziale prima riconosciuta ai giudici tributari e ora soppiantata dall’obbligo delle parti di munirsi dell’assistenza tecnica*”.

Processo, quindi, ispirato in prevalenza al principio della domanda (modello dispositivo), con carattere di inquisitorietà, sotto il profilo della disponibilità ex officio di tutti i mezzi istruttori entro i limiti dai fatti dedotti dalle parti; lo conferma la Corte di Cassazione nella sentenza n. 1792 del 28 gennaio 2005: “*...la ratio dell’articolo 7 ha voluto riconoscere al giudice tributario, evidentemente per la natura pubblicistica degli interessi in gioco, un maggiore potere istruttorio rispetto a quello del giudice civile, idoneo a consentire l’accertamento della situazione di fatto sulla quale determinare il tributo da applicare. Il pagamento dell’esatto tributo è un interesse che riguarda non solo il contribuente, ma è un interesse che riguarda tutta la collettività.*”

Nessun altro articolo è dedicato alle prove o all’istruzione probatoria e, perciò, sono applicabili, per quanto non disposto e purché compatibili, le norme del codice di procedura civile, per effetto del rinvio espresso contenuto nel comma 2 dell’articolo 1 del D.Lgs, 546/92.

## I FATTI DEDOTTI E L’ONERE DELLA PROVA

Alle parti spetta il potere (onere di allegazione) di circoscrivere i fatti rilevanti per la decisione (comma 1 dell’articolo 7).

Sono, rispettivamente, per la parte pubblica i fatti costitutivi della pretesa fiscale, per la parte privata i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della stessa. Questo, come estrema semplificazione, in un modello processuale avente per oggetto, in base alla consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, il rapporto tributario, anche se veicolato da un atto espresso o tacito, secondo lo schema tipico del processo impugnatorio.

L’onere di allegazione, è regola processuale generale che vale per tutte le parti e nel contempo circoscrive i limiti delle iniziative istruttorie del giudice tributario. E’ strettamente connessa all’onere della prova codificata dall’articolo 2697 del codice civile (“*Chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*”) che, nel momento conclusivo del processo, opera come regola di giudizio, attraverso il quale diventa possibile al giudice assumere una decisione (cassaz. n. 8439 del 4/5/2004).

La distribuzione dell’onere probatorio varia in base alla posizione processuale e sostanziale delle parti, ovvero al diritto fatto valere in connessione all’atto impugnato; così nelle controversie aventi ad oggetto il rimborso di un tributo, nelle quali la posizione processuale dell’attore (chi fa la domanda) coincide con quella sostanziale, l’onere probatorio grava su quest’ultimo che deve provare l’indebito (cassaz. 8349/04).

In questo caso, l’oggetto del giudizio è il rapporto d’imposta nell’accezione più autentica del termine, con la conseguenza che la cognizione del giudice non è limitata all’eventuale atto di diniego e l’amministrazione può opporre tutte le eccezioni atte a confutare l’indebito azionato, anche se non afferenti alla motivazione del provvedimento di rigetto (compensazione, prescrizione, decadenza, altri motivi di fatto o di diritto) con il solo limite delle preclusioni

proprie del processo di cui si vedrà più avanti (cassaz. Sez. V n. 13056 del 14/7/2004 e n. 22562 del 1/12/2004).

In generale, comunque, nessuna delle parti può considerarsi assolta dall'onere probatorio, come rammenta la recente cassaz. n. 18710 del 23 settembre 2005: *"Se è vero che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'amministrazione finanziaria – nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova – dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo, quindi, la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggior imponibile, è altrettanto vero, però, che il contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa 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. Così, a proposito del reddito d'impresa, spetta all'ufficio finanziario provare le componenti attive del maggior imponibile determinato, ma spetta al contribuente, il quale intenda contestare tale determinazione sostenendo, ad esempio, l'esistenza di costi maggiori di quelli considerati, documentare che essi esistono e sono inerenti all'esercizio cui l'accertamento si riferisce."*

A conclusioni ancora più incisive perviene anche la recentissima sentenza n. 3106 del 13 febbraio 2006 nella quale la Suprema Corte afferma chiaramente che spetta al contribuente dimostrare che i costi contestati esistono e sono inerenti. Si potrebbe dire che al contribuente non basta avere un atteggiamento passivo rispetto alla maggior pretesa accertata, ma alla negazione del costo deve contrapporre la prova della sua esistenza ed inerenza, prova avente forza e contenuto maggiore di quella addotta dal fisco (conformi: Cassazione Sez. V n. 8577 del 12/4/2006, n. 3106 del 13/2/2006, n. 18013 del 9/8/2006 ed infine le nn. 1709 del 26 gennaio 2007 e 9572 del 28/4/2007. Sulla limitata efficacia del giudicato penale, si veda, invece, la sentenza cassaz. n. 14953 del 28/6/2006).

I principi enunciati si collocano nel solco della più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, attenta a valutare l'onere della prova in modo da non generale un ingiustificato squilibrio tra le parti, che ha portato all'abbandono della teoria in base alla quale graverebbe solo sull'Amministrazione l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale (vedasi anche cassaz. n. 10867 del 23/5/05).

Si veda anche la sentenza della Corte di cassazione sez. V n. 1439 del 25 gennaio 2006, con la quale viene enunciato in principio in base al quale l'amministrazione non è tenuta a provare la fonte di provenienza dei versamenti risultanti dai conti bancari (art. 32 del D.P.R. 600/73), poiché tale onere grava integralmente sul contribuente, anche se sia titolare di più redditi di diversa tipologia o di più attività (per esem. impresa individuale e socio di società).

Il giudice ha facoltà di esercitare gli ampi poteri istruttori attribuiti dalla legge, soltanto nei limiti dei fatti dedotti dalle parti: la ricerca della verità processuale, non può spingersi ad indagare sull'esistenza di fatti non dedotti; in estrema

sintesi, il giudice non ha il compito né il potere di compiere l'istruzione probatoria svincolato dall'iniziativa delle parti.

La disposizione di cui al comma 1 dell'articolo 7 del D.Lgs 546/97 non può, in ogni caso essere invocata per integrare le lacune probatorie dell'una o dell'altra parte, allo stesso modo in cui, come sopra detto, l'iniziativa del giudice non può estendersi oltre i fatti dedotti in giudizio.

L'esercizio di questi poteri è, in ogni caso, discrezionale e, di conseguenza, la sentenza che pronuncia la soccombenza dell'una o dell'altra parte per mancato assolvimento dell'onere probatorio, senza che la commissione abbia esercitato alcuno dei poteri istruttori previsti dal comma 7, non è, in ogni caso, censurabile in cassazione per violazione di legge, anche se, in ipotesi, le parti avessero offerto un principio di prova.

La Corte di Cassazione con giurisprudenza ormai costante (sez. V. n. 1701 del 7/27/2001, n. 7129 del 9/5/2003, n. 16161 del 28/10/2003 n. 13504 del 15/9/2003, n. 8439 del 475/2004, n. 366 del 11 gennaio 2006) ha concluso il dibattito che si era aperto su questa disposizione (in particolare sull'abrogato comma 3) e che aveva indotto alcuni a ritenere che, pur sempre in presenza di un indizio di prova, le commissioni fossero tenute ad acquisire d'ufficio le prove sostituendosi al soggetto onerato.

La Suprema Corte, infatti, ha più volte ribadito che l'esercizio di detti poteri costituisce una facoltà discrezionale della quale va fatto un uso prudente in quanto non ha la funzione di sopperire a deficienze probatorie delle parti.

La sentenza n. 16161/2003 lascia intravedere, tuttavia, un caso in cui le parti *“potrebbero dolersi”* del mancato uso di questi poteri, ovvero *“quando l'onere probatorio sia impossibile o sommamente difficile da assolversi e non possa pronunciarsi una sentenza ragionevolmente motivata”* (conforme cassaz. n. 7129/2003).

Ciò in quanto il giudice, se fonda la propria pronuncia sul mancato assolvimento dell'onere probatorio, deve motivarne le ragioni e dimostrare di aver esaminato e valutato le prove (articolo 115 e 116 del c.p.c).

Soltanto lo *“stallo probatorio”* non attribuibile a colpevole negligenza di parte, potrebbe, in tale prospettiva, obbligare il giudice ad esercitare i poteri istruttori di cui all'articolo 7 del D. Lgs . 546/92, sempreché non sia possibile emettere una pronuncia motivata.

## ACCESSI – RICHIESTA DI DATI, INFORMAZIONI E CHIARIMENTI – LE RELAZIONI DEGLI ORGANI TECNICI - LA CONSULENZA TECNICA D'UFFICIO

Le commissioni tributarie possono esercitare gli stessi poteri che hanno gli enti impositori nella cosiddetta istruttoria primaria o istruttoria amministrativa.

Si osserva, innanzi tutto, che l'analiticità della previsione normativa porta ad escludere l'esercizio di poteri diversi da quelli indicati; per quanto riguarda le

modalità, inoltre, l'esercizio delle facoltà consentito dalle leggi d'imposta deve esplicarsi nel rispetto del principio del contraddittorio: le parti, pertanto, avranno diritto ad essere informate sulle modalità di svolgimento dell'attività e ad essere presenti personalmente o a mezzo del proprio difensore.

Le omissioni che determinano una limitazione di questi diritti vizioano (o potrebbero viziare) l'acquisizione della prova, se determinante per la decisione.

Normativa di riferimento: articolo 51 e 52 del D.P.R. 633/72, articolo 32, 33 e 36 del D.P.R. 600/73, articolo 51, comma 4 del D.P.R. 131/1986.

Il generico rinvio ai poteri conferiti agli enti impositori, individua i mezzi di cui le commissioni possono avvalersi, ma ciò non significa che siano tenute agli stessi vincoli procedurali poiché agiscono nell'esercizio della diversa funzione giurisdizionale e perciò non incontrano le limitazioni che le leggi d'imposta contemplano in materia di procedimento amministrativo e non sono subordinate a nessun tipo di autorizzazione di altri organi.

Il provvedimento con il quale la commissione decide e organizza nel caso specifico l'esercizio dei suoi poteri istruttori e l'acquisizione di informazioni, dati e relazioni tecniche, è l'ordinanza istruttoria, non impugnabile; ogni eccezione o contestazione sull'iniziativa del giudice può soltanto essere valorizzata, se ne sussistono i presupposti, come motivo di impugnazione della sentenza che verrà resa.

L'ordinanza, se emessa in udienza in presenza delle parti, non viene comunicata, se, invece, non è pronunciata in udienza, deve essere comunicata alle parti costituite a cura della segreteria della commissione tributaria..

L'articolo 7 del D.Lgs 546/97, prevede la possibilità di disporre la consulenza tecnica, facoltà non espressamente prevista dal D.P.R. 636/1972 (ma neppure esclusa, quindi considerata ammessa da dottrina e giurisprudenza); può essere alternativa alla richiesta di pareri tecnici resi da organi dell'amministrazione dello Stato, ma la scelta del mezzo istruttorio più idoneo è del tutto discrezionale e non censurabile, in quanto il parametro della legge (*"quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità"*) è il medesimo e non sembra dato vedere una indicazione di preferenza o priorità degli uni rispetto all'altra.

La disciplina del profilo procedimentale della consulenza tecnica d'ufficio è quella contenuta nel codice di procedura civile – articoli 61/64, 191/201 con esclusione degli articoli 198, 199 e 200, ritenuti, in genere, non compatibili - in forza del richiamo operato dal comma 2 dell'articolo 1 del D.Lgs 546/92.

Il consulente tecnico d'ufficio è un ausiliario del giudice, e la consulenza tecnica non è una prova in senso tecnico, bensì è strumento d'integrazione della conoscenza extragiuridica del giudice, necessaria al fine della valutazione del materiale istruttorio acquisito (per approfondimenti vedasi *Mandrioli, Diritto processuale civile, I vol, pag. 277, Camoglio, Le prove civili, pagg. 490 segg.*).

La c.t. si conclude con il deposito della relazione peritale che deve sempre essere liberamente valutata dal giudice che ha l'obbligo di motivare sia il dissenso che l'adesione alla relazione del consulente.

L'ordinanza con la quale il giudice dispone la consulenza tecnica non è impugnabile, in quanto espressione della sua facoltà discrezionale, né può essere contestato, se non con dichiarazioni raccolte nel verbale d'udienza, il quesito posto. L'inopportunità, l'inconferenza o l'arbitrarietà dell'adempimento istruttorio potranno essere veicolate soltanto con l'impugnazione di eventuale sentenza sfavorevole.

## L'ORDINE DI DEPOSITO DEI DOCUMENTI

La disposizione, apparentemente semplice, consentiva alla Commissione tributaria di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

Anche in questo caso era un'insindacabile decisione del giudice, indipendente dalla richiesta delle parti e l'ordine non poteva essere rivolto a terzi, a differenza di quanto prevede l'articolo 210 del c.p.c; la norma processual civilistica, infatti, subordina tale iniziativa alla richiesta di parte, ma può essere, in taluni casi specifici, rivolta a terzi, estranei al giudizio, ma collegati con l'oggetto dello stesso.

Era un potere riconducibile ai profili inquisitori del processo tributario e deve esser letto in connessione con l'articolo 58, comma 2 del D.Lgs. 546/92, di cui si dirà in seguito. L'ordine, comunque, non può che avere come oggetto un documento ben individuato, relativo ad una prova, o ad un principio di prova già fornito dalla parte, non disponibile, perché non spontaneamente prodotto, o in possesso dell'altra parte e purché sia ritenuto indispensabile per la decisione della causa. Con sentenza n. 11981 del 8 agosto 2003 la Corte di Cassazione ha precisato, sul punto, che l'acquisizione al processo per ordine del giudice di documenti in precedenza non prodotti (nel caso, prove a favore del ricorrente privato), non costituisce violazione del diritto di difesa, poiché tutte le parti possono difendersi ed eventualmente contestare la loro rilevanza o validità.

Il principio è coerente con quello contenuto nella sentenza n. 1792/05 sopra richiamata e sottende una concezione della funzione giurisdizionale finalizzata all'accertamento della "verità processuale" - esistenza, effettività e consistenza dell'obbligazione tributaria - che risponda ai principi costituzionali e che tenga conto del particolare valore dell'interesse tutelato.

Restano da considerare le conseguenze, sul piano probatorio, della mancata ottemperanza all'ordine di deposito.

L'opinione prevalente è quella che considera l'inosservanza dell'ordine di esibizione diretto alla parte come la manifestazione di un comportamento dal quale il giudice può desumere argomenti di prova ai sensi dell'articolo 116, comma del c. p. c., anche se il rifiuto può essere significativo solo se non adeguatamente motivato, oppure in quanto mero inadempimento.

Questa conclusione è avvalorata dalla sentenza n. 443 del 17 gennaio 2002, nella quale la Corte di Cassazione, pur confermando l'applicabilità dell'articolo 116 del c. p. c., chiarisce, tuttavia, che la regola contenuta nel citato articolo

*“non istituisce un nesso di consequenzialità necessaria tra eventuali omissioni e soccombenza della parte ritenuta negligente, ma si limita a stabilire che dal comportamento della parte il giudice possa trarre argomenti di prova e non basare in via esclusiva la decisione che va comunque adottata e motivata tenendo conto di tutte le altre risultanze.”*

Con disposizione inserita nel decreto legge 30 settembre 2005 n. 203 dalla legge di conversione 2 dicembre 2005 n. 248, il comma 3 dell'articolo 7 del D.lgs. 546/92 è stato abrogato.

Si voluto, evidentemente, in tal modo affievolire ulteriormente il contenuto inquisitorio del processo tributario, con una scelta che appare discutibile sotto molti punti di vista (*Cesare Glendi in un articolo apparso sul Sole 24 Ore del 28 novembre 2005, si chiede, infatti, se valeva la pena eliminare tale facoltà con il sicuro effetto di aumentare pericolosamente la forbice tra la “verità materiale” e “l’esito virtuale”, frutto perverso di regole preclusive demandate alla mera diligenza delle parti*), ma che, probabilmente è meno significativa di quanto possa sembrare.

Innanzitutto, deve essere osservato che l'abrogazione della norma non produce gli stessi effetti di un divieto espresso (la sentenza che si fonda su un documento acquisito d'ufficio dalla commissione integrerà ipotesi di violazione di legge?) ed inoltre non si vede perché non possa essere acquisito d'ufficio il documento indispensabile per la decisione che la parte non abbia potuto produrre per colpa alla stessa non imputabile, perché in possesso della controparte che non lo ha reso disponibile o per altri motivi.

Si potrebbe, allora, per effetto della norma generale di rinvio di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 546/92, ritenere applicabile l'articolo 210 del c.p.c., in assenza di una disposizione specifica e di evidenti motivi di incompatibilità.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19593 del 13 settembre 2006, è giunta ad analoghe conclusioni ed ha statuito che l'abrogazione del comma 3 dell'articolo 7 del D.Lgs. 546/92 non ha mutato in modo sostanziale i poteri del giudice tributario, che potrà, comunque, in assenza di altri elementi di giudizio idonei ad assumere una motivata sentenza, ordinare l'esibizione di documenti in possesso delle parti, pur con tutti i limiti che la giurisprudenza della cassazione ha circoscritto.

Non sembra allineata sulla stessa posizione, invece, la Corte Costituzionale.

Con la sentenza n. 109 del 29 marzo 2007 ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 7, comma 1 del D.Lgs. 546/92 nella parte in cui non prevede tra i poteri istruttori delle Commissioni Tributarie quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti necessari ai fini della decisione.

La sentenza è interessante, complessa e senza dubbio utile a delimitare la reale portata della novella del 2005.

L'eccezione in incostituzionalità era stata sollevata in relazione al comma 1 dell'articolo 7, poichè, in effetti, la permanenza di tale disposizione – che attribuisce poteri molto ampi alle commissioni tramite il rinvio generico agli

stessi poteri e facoltà consentite all'Amministrazione – sembrerebbe incoerente con l'abrogazione del comma 3, tuttavia la Consulta precisa che *“è impensabile una riviviscenza, sotto le spoglie di una interpretazione estensiva del disposto dell'articolo 7, comma 1 del D.Lgs. 546/92, del soppresso potere di ordinare il deposito di documenti necessari per la decisione”*.

L'enunciato è chiaro, soprattutto laddove si pone come ulteriore avvallo all'orientamento della Corte di Cassazione in ordine alla natura dispositiva del processo tributario ed accentua la posizione di terzietà del giudice, ma, proprio in tale ottica, evidenzia che *“il carattere non esaustivo della disciplina dell'istruzione probatoria contenuta nell'articolo 7 impongono di ritenere che la produzione di documenti, oltre che spontanea, possa essere ordinata a norma dell'articolo 210 del c.p.c.”*, quindi ad istanza di parte, ed anche nei confronti di terzi ed infine, a norma dell'articolo 213 del c.p.c. nei confronti delle pubbliche amministrazioni diverse da quella che è parte nel giudizio.

La sentenza, perciò, oltre ad avere un contenuto evidentemente interpretativo, costituisce un importante tassello nella delimitazione di quello che molta parte della dottrina definisce come *“diritto processuale tributario”* e conferma, quanto sostenuto da molta dottrina (e nel presente lavoro) in merito alla possibilità di rinvio al c.p.c. (si veda anche circolare n. 10, punto 7 del 13/3/2006).

D'altra parte, come detto sopra, la giurisprudenza della Corte di Cassazione aveva già delineato l'ambito applicativo dell'abrogato terzo comma dell'articolo 7 in modo tale da escluderne una funzione suppletiva all'onere probatorio di cui sono gravate le parti e, a parere di chi scrive, la disposizione abrogatrice potrebbe stimolare un più corretto uso dei poteri istruttori da parte delle commissioni tributarie, pur sempre discrezionale, ma meno arbitrario (si veda, sulla questione la recente sentenza n. 673 del 15 gennaio 2007 nella quale, pur confermando precedente giurisprudenza formatasi intorno al comma 3 dell'articolo 7, la Suprema Corte ha puntualizzato che il potere di integrazione documentale, se invocato e non esercitato richiede una espressa motivazione, nel solco, a ben vedere della sentenza n. 109/2007 della Corte Costituzionale).

## LE PROVE ESCLUSE

### IL GIURAMENTO E LA PROVA TESTIMONIALE

Nell'articolo 7, comma 4, del D.Lgs. 546/92 è inserita l'unica espressa e specifica disposizione sulle prove.

Con scelta sistematica quantomeno singolare, non vengono disciplinate o indicate le prove ammesse, bensì quelle escluse, il giuramento e la prova testimoniale, in tal modo rinviando, in virtù del disposto del comma 2 dell'articolo 1 del D. Lgs. 546/92, alle norme del codice di procedura civile,



purché compatibili; le prove civili rinvengono la loro disciplina sostanziale, anche nel codice civile.

Il giuramento (articolo 2736-2739 del codice civile) è un mezzo di prova, il cui esito fa prova piena in quanto rinviene da prova legale; è prova tipica del processo civile, non ammessa per espressa disposizione quanto si tratti di diritti non disponibili, di fatto illecito e di atto per cui sia richiesta la forma scritta ad substantiam.

Le ragioni dell'esclusione nel processo tributario, quindi, appaiono evidenti e sono generalmente condivise dalla dottrina poiché correlate con la indisponibilità delle situazioni soggettive oggetto del processo.

La testimonianza è la narrazione di fatti della controversia compiuta da un terzo innanzi al giudice nel contraddittorio delle parti (articoli 2721-2726 del c.c.). È prova tipica, ammessa, anche nel giudizio civile, solo in casi specifici e su richiesta di parte.

Questa limitazione, prevista anche dall'articolo 35 del D.P.R. 636/1972, come modificato dal D.P.R. 739/1981, è stata ed è oggetto di critiche, benché sia generalmente giustificata, sia dalla natura delle situazioni soggettive coinvolte, sia dal fatto che la prova testimoniale tipica trova la sua ragion d'essere soltanto in un sistema imperniato sull'oralità, mentre il processo tributario è prevalentemente scritto e documentale.

In realtà le ragioni di tale esclusione sembrano risiedere più in motivi di opportunità, tenuto conto della delicatezza degli interessi da tutelare e dei rischi di possibili manipolazioni strumentali di questo mezzo di accertamento della verità.

Sono innumerevoli le eccezioni di costituzionalità sollevate, già nel vigore della previgente normativa, fino ad oggi tutte dichiarate infondate o inammissibili dalla Corte Costituzionale, facendo ricorso a varie argomentazioni e soprattutto al criterio della ragionevolezza (per citarne alcune: Corte Cost. ord. 10/12/1987 n. 506, Corte Cost. ord. n. 8/7/1992 n. 328, ord. n. 237/2000, sent. n. 18/2000).

La modifica dell'articolo 111 della Costituzione, la forza argomentativa dell'avversa dottrina, la continua opera di adeguamento al rito civile con l'estensione del numero delle norme applicabili in quanto ritenute compatibili, la riduzione del margine di applicabilità del criterio di ragionevolezza a fronte delle tesi a sostegno della incostituzionalità del divieto, potrebbero in un futuro prossimo modificare questo panorama normativo che fino ad oggi ha retto a tutti gli attacchi e costringere il legislatore a rivedere la posizione assunta in modo così netto fin dal 1981.

Da segnalare sul punto la sentenza della Corte di cassazione n. 703 del 15 gennaio 2007 confermativa del sospetto con il quale la Suprema Corte guarda alle prove surrogatorie della testimonianza, talora "vestite" da prove documentali, ma con contenuto sostanziale di testimonianza.

Con tale sentenza viene escluso che una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà o una autocertificazione possano avere ingresso nel processo anche come indizio di prova; allo stesso modo le dichiarazioni di terzi raccolte ed inserite in un verbale di constatazione sono mere informazioni liberamente valutabili e non testimonianze.

Si impone un breve accenno alla confessione. L'articolo 2730 del c.c. definisce la confessione come *“la dichiarazione che una parte fa della verità dei fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte. La confessione è giudiziale o stragiudiziale”*. La confessione, seppure non espressamente contemplata dall'articolo 7 del D.Lgs. 546/92, non è prova esclusa ed è ormai ritenuta prova ammessa nel processo tributario, sia essa contenuta negli atti del medesimo sia in altri processi ed infine in qualsiasi altro atto, quale confessione stragiudiziale. Si richiamano, al proposito, due sentenze della Corte di Cassazione che confermano tale conclusione.

Le dichiarazioni rese in sede penale *“proprio in quanto provenienti dal contribuente – indagato hanno valore di dichiarazioni confessorie, liberamente valutabili dal giudice tributario e, nella specie idonea costituire prova esclusiva della fondatezza dell'accertamento, anche perché mai ritratte dallo stesso contribuente.”* Prosegue : *“Il principio secondo cui la confessione resa in sede penale è utilizzabile dal giudice tributario anche come prova esclusiva della pretesa tributaria è d'altro canto conforme alla giurisprudenza di questa Corte”*. (cassaz., sez. V, n. 20601 del 24/10/2005). Nel caso esaminato dalla Corte, pertanto, la confessione non viene solo assunta come tale nel processo penale, ma costituisce prova piena ed inconfutabile.

Ancora più incisivo è il principio enunciato nella sentenza n. 19251 del 30 settembre 2005, secondo il quale *“E' ormai ius receptum che la sentenza penale di applicazione della pena su richiesta delle parti ex ar. 444 del c.p. (cd. 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 avrebbe prestato fede a tale ammissione”* .

Da ciò consegue che la sentenza di merito che escluda la natura confessoria del patteggiamento senza esaustiva motivazione è nulla poiché viziata per carenza di motivazione sulla prova.

## LE PROVE ESCLUSE DALLE SINGOLE LEGGI D'IMPOSTA

In taluni casi le singole leggi d'imposta pongono limitazioni all'esercizio della facoltà della parte di produrre documenti e di chiedere l'effettuazione di mezzi istruttori.

Si pensi ai limiti posti dagli articoli 33 del D.P.R. 600/73 e dall'articolo 52, 5° comma del D.P.R. 633/72, la cui ratio consiste nell'esigenza di garantire l'erario da un possibile inquinamento delle prove di fatti constatati in sede ispettiva

escludendo la possibilità per il contribuente di utilizzare a proprio favore elementi di prova non verificabili o in contrasto con le risultanze contabili.

La prevalente giurisprudenza - in un primo tempo favorevole alla tesi più intransigente che riteneva operanti le preclusioni per il solo fatto della mancata esibizione delle scritture e dei documenti contabili, anche se incolpevole - subordina la preclusione alla intenzionalità dell'occultamento dei documenti da parte del contribuente.

La sottrazione all'ispezione di documenti contabili preclude la possibilità di utilizzare gli stessi come prova nel processo quando sia dolosa, quando si sostanzi in un rifiuto ingiustificato all'esibizione, quando sia dovuta a non veritiera dichiarazione di non possedere libri scritture e documenti contabili; se non attribuibile alla precisa volontà di impedire che nel corso dell'accesso possa essere effettuata l'ispezione del documento (ma ciò dovrà essere dimostrato dal contribuente), lo stesso, se reperito o disponibile prima o durante la fase contenziosa, potrà essere utilizzato come prova (Cassaz. SS. UU. N. 45/2000, e Sez. V n. 9127 del 19/4/2006).

Ulteriori limitazioni sono state stabilite dall'articolo 25 della legge 18 febbraio 1999 n. 28 che ha apportato integrazioni e modificazioni agli articoli 32, 38 e 39 del D.P.R. 600/73.

La disposizione ha rafforzato i principi preesistenti, nel senso che la mancata risposta alla richiesta di notizie, dati, atti, documenti, libri, registri o ai questionari, costituisce ipotesi di rifiuto sostanziale anche in relazione non più soltanto alle richieste formulate nel corso della verifica fiscale presso il contribuente, ma anche nel corso della istruzione primaria condotta dall'Ufficio.

## LA DISAPPLICAZIONE DEI REGOLAMENTI E DEGLI ATTI GENERALI

L'ultimo comma del D.Lgs 546/92 attribuisce al giudice tributario la facoltà di disapplicare i regolamenti o gli atti generali amministrativi, rilevanti ai fini della decisione in relazione all'oggetto dedotto in giudizio.

L'importanza assunta da questa disposizione è connessa alla crescente estensione delle ipotesi in cui sono attribuite dalla legge primaria competenze normative secondarie agli Organi dell'Esecutivo o agli Enti Locali, per il processo di delegificazione.

Basti pensare ai regolamenti comunali in materia di Ici.

La disapplicazione dei regolamenti consente alle commissioni tributarie di sindacare in via incidentale, ai fini della decisione della singola controversia, la legittimità degli atti amministrativi generali che costituiscono il presupposto dell'atto impugnato.

La sentenza con la quale è dichiarata l'illegittimità dell'atto impugnato per essere stato ritenuto illegittimo in via incidentale l'atto generale che ne costituisce il presupposto, fa stato tra le parti, ma l'eventuale giudicato non riguarderà l'atto disapplicato, in quanto investe soltanto l'atto impugnato riconducibile alla giurisdizione delle commissioni tributarie; il giudizio

incidentale, pertanto ha efficacia limitata, non vincola le parti se non nei limiti sopra specificati, né tantomeno il giudice, nel senso che il regolamento può legittimamente continuare ad essere applicato nei confronti anche della medesima parte, purché in relazione ad atto diverso da quello impugnato e dichiarato illegittimo con sentenza passata in giudicato.

La legittimità dell'atto generale o del regolamento può essere sindacata in via principale soltanto dal giudice cui è riservata la giurisdizione - il giudice amministrativo – che ha il potere di annullamento.

In tal caso, la disapplicazione dell'atto o del regolamento è preclusa al giudice tributario che deve conformarsi al giudicato eventualmente formatosi in relazione all'oggetto dedotto.

## **LE PRECLUSIONI PROCESSUALI NEL GIUDIZIO DI PRIMO GRADO**

Per preclusione processuale si intende l'ostacolo al compimento di una ulteriore o specifica attività nel processo che attiene all'esplicazione delle difese, oppure alla prosecuzione del giudizio, causato da inerzia delle parti rispetto ad un adempimento stabilito dalla legge.

Opera nei confronti della parte inadempiente che avrebbe avuto l'interesse e l'onere di attivarsi entro i tempi o nei modi previsti da una specifica norma processuale.

Di seguito verranno trattate le più rilevanti preclusioni processuali che riguardano l'allegazioni di prove, la produzione di documenti e le difese scritte ed orali nel processo tributario e quelle che riguardano la costituzione in giudizio.

### **Articolo 22 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546. Costituzione in giudizio del ricorrente**

*“Il ricorrente, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità, deposita nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmette a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, l'originale del ricorso notificato a norma dell'articolo 137 del codice di procedura civile, ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione della raccomandata a mezzo del servizio postale.*

*L'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce a norma dell'articolo seguente.*

*In caso di consegna o spedizione a mezzo del servizio postale, la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito, è attestata conforme dallo stesso ricorrente. Se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è*

*conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma precedente.*

*Unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o in fotocopia.*

*Ove sorgano contestazioni, il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti i cui ai precedenti commi.”*

L'articolo in commento detta le regole per la costituzione in giudizio del ricorrente (è applicabile anche al ricorrente in appello).

Non prevede particolari preclusioni se si escludono, naturalmente, quelle previste dai commi 1 e 3 relative ai tempi ed ai modi della costituzione in giudizio, fissati a pena d'inammissibilità.

Infatti: 1) il deposito dei documenti di cui al comma 4 può essere effettuato anche in un secondo momento, purché entro il termine di cui all'articolo 32 del D.Lgs. 546/92; 2) i documenti possono essere anche in copia, atteso che, in caso di contestazione, il giudice ordina il deposito degli originali; 3) il ricorso notificato a mezzo posta o con consegna diretta, quindi senza il tramite dell'agente notificatore, è dichiarato conforme dallo stesso ricorrente con attestazione nel ricorso.

La disposizione da ultimo citata è stata oggetto di un singolare contenzioso approdato fino alla Corte di Cassazione e sorto proprio sull'interpretazione del comma 3 dell'articolo 22 da parte di alcune sezioni della Commissione Tributaria Regionale di Bologna, che diremo eccessivamente formale.

L'ultima parte del comma 3 prevede che, se l'atto depositato non è conforme a quello notificato, il ricorso è inammissibile.

Il dato testuale non lascia alcun dubbio. La censura dell'inammissibilità è riservata esclusivamente all'ipotesi della difformità sostanziale tra i due atti.

La stessa sanzione, invece è stata ritenuta applicabile, nonostante la gravità delle conseguenze sul piano processuale e sul piano sostanziale, al caso in cui fosse stata semplicemente constatata, non la difformità, bensì la mancanza dell'attestato di conformità e per di più, il vizio è stato ritenuto rilevabile d'ufficio.

Con la sentenza n. 17180 del 27 agosto 2004 (cui ne sono seguite altre del medesimo tenore), la Corte di Cassazione ha censurato questa interpretazione ed ha chiarito che solo la difformità sostanziale è causa d'inammissibilità, rifacendosi ai principi interpretativi della costituzionalità delle norme processuali affermati più volte dalla Corte Costituzionale, in particolare con la sentenza n. 6/12/2002 n. 520, con la quale l'articolo 22 del D.Lgs. 546/92 è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo *“nella parte in cui non consente, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio, l'utilizzo del servizio postale.”*

Questa storica sentenza ha chiuso il contrasto dottrinario e giurisprudenziale sulla essenzialità, ai fini della costituzione in giudizio, del deposito “manuale” del ricorso con l'esclusione di ogni altra forma.

La Corte Costituzionale, ha indicato una regola interpretativa che non si può non condividere e che va ben oltre il caso specifico in relazione al quale è stata emessa: a) l'inammissibilità deve essere riservata alle ipotesi più gravi e purché costituisca una ragionevole sanzione per la parte processuale; b) una eccessiva valorizzazione degli aspetti formali rischia di tradursi in "giustizia negata" e, pertanto, i profili di forma devono essere valutati con criteri di equa razionalità. Nella sentenza sopra richiamata, la Corte di Cassazione, ha applicato questo principio, in quanto vale come regola interpretativa generale.

Da ultimo si segnala, la cassaz. n. 21170 del 31 ottobre 2005 (Il Sole 24 Ore del 6 novembre 2005) nella quale è stata fatta applicazione dei medesimi principi per una ipotesi, a parere di chi scrive, ben più grave: costituzione con deposito nella segreteria della commissione dell'unico originale firmato dal difensore e atto notificato in copia fotostatica all'Amministrazione convenuta in giudizio.

La Corte di Cassazione, pur riconoscendo che sulla base del dato testuale dell'articolo 22, avrebbe dovuto dichiarare l'inammissibilità dell'atto introduttivo, ha, tuttavia, fatto ricorso ad una interpretazione della norma in senso restrittivo per non aver ritenuto la violazione di gravità tale comportare la caducazione stessa del ricorso e, perciò, la conclusione del processo senza un giudizio di merito.

L'articolo 22 è stato modificato dal decreto legge 30 settembre 2005 n. 203 convertito con legge n. 248 del 2 dicembre 2005 che normato quanto stabilito dalla Corte Costituzionale. L'intervento è stato limitato al solo articolo 22, tuttavia la citata sentenza è ritenuta pacificamente applicabile anche alla costituzione in giudizio del resistente.

Il novellato articolo 22, però, non chiarisce alcuni punti fondamentali, in particolare, se la costituzione si abbia per avvenuta alla data di spedizione o alla data di ricezione del ricorso notificato. Considerato che viene richiesta la spedizione in plico senza busta, si dovrebbe poter concludere che la data del deposito è documentata dalla data di spedizione, regola generale nel processo tributario (conclusione avvalorata dalla circolare n. 10 del 13/03/2006, punto 7).

La formulazione della norma, inoltre accentua la scissione tra deposito del ricorso notificato e deposito del fascicolo processuale (che, nonostante il termine "*unitamente*", può essere effettuato anche in data successiva), atteso che sembra arduo ipotizzare il deposito a mezzo posta con le suddette modalità anche del fascicolo processuale che potrebbe, invece, essere depositato anche mezzo posta con busta e raccomandata con ricevuta di ritorno (a rischio del depositante, comunque).

E' consigliabile utilizzare questa modalità di deposito soltanto ai casi di estrema urgenza e grave difficoltà ad effettuare il deposito con altri mezzi.

**Articolo 23 del D.Lgs 31 dicembre 1992 n. 546. Costituzione in giudizio della parte resistente.**

*“L’ufficio del Ministero delle Finanze (ora Agenzia), l’ente locale o il concessionario del servizio della riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso, si costituiscono in giudizio entro 60 giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.*

*La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione tributaria adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.*

*Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti e indica le prove di cui intende valersi, proponendo, altresì, le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d’ufficio e istando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa.”*

E’ applicabile anche nel giudizio di appello.

La costituzione in giudizio del resistente è il primo e più rilevante atto difensivo del chiamato in giudizio; la norma non prevede espressamente adempimenti a pena d’inammissibilità, ma il comma 3, nel precisare quali debbano essere gli oneri della difesa, pone in realtà alcune preclusioni di cui diremo in seguito.

Deve essere precisato, innanzi tutto, che il termine di 60 giorni è meramente ordinatorio e la costituzione effettuata dopo 60 giorni è ammissibile.

La Commissione Tributaria Regionale di Napoli ha sollevato eccezione di illegittimità costituzionale dell’articolo 23 del D.Lgs. 546792 nella parte in cui non prevede la sanzione della inammissibilità della costituzione del resistente che non avvenga nel termine di 60 giorni dalla notificazione del ricorso, per contrasto con gli articoli 3 e 111 della Costituzione.

Ma fino a quando la costituzione oltre 60 giorni cessa di essere tardiva per diventare inammissibile?

Le norme processuali non prevedono espressamente alcun limite, che deve essere desunto, pertanto, dall’interpretazione sistematica del D.Lgs 546/92.

L’opinione prevalente in dottrina è che il limite entro il quale la parte resistente può validamente costituirsi deve essere rinvenuto nell’articolo 32 del medesimo decreto, ovvero 10 giorni liberi dall’udienza di trattazione; se, tuttavia, devono essere prodotti documenti, questi non potranno che essere prodotti nel termine di 20 giorni liberi dall’udienza di trattazione e, perciò, in tal caso con la costituzione dopo 20, ma entro 10 giorni liberi, potranno essere fatte soltanto le mere difese e le eccezioni processuali e di merito rilevabili d’ufficio.

Una parte della dottrina (De Mita) ritiene che quando la trattazione è in pubblica udienza, la costituzione può avvenire fino all’inizio della discussione in pubblica udienza (alla discussione in pubblica udienza sono ammesse anche le parti non costituite), in tal caso, tuttavia, vale il principio per cui chi si costituisce tardivamente entra nel processo nello stato in cui si trova, senza poter recuperare le prerogative difensive che competono per l’inosservanza dei termini processuali.

In giurisprudenza è stato precisato che non è causa di inammissibilità della costituzione la violazione dell'obbligo della parte di depositare tante controdeduzioni quanto sono le parti (cassaz. n. 15858 del 14/12/2001), né lo è la genericità delle difese svolte e il mancato esercizio delle facoltà di cui al comma 3 (cassaz. n. 7329 del 13/5/2003).

In questa ultima sentenza citata, tuttavia, la Cassazione sembra porre una regola molto rigida collegando la tardività della costituzione con la preclusione all'attività di cui al comma 3 (eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio), per poi, contraddirsi affermando che, comunque, il giudice non può esimersi dall'esaminare i documenti allegati. Questa posizione è in parte smentita dalla sentenza n. 16/5/05 n. 10267, improntata ad un rigore ancora maggiore.

Una risposta in questi termini è data proprio dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 144 del 7/4/2006 che risponde all'eccezione di incostituzionalità sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli.

La Consulta nel dichiarare manifestamente infondata la questione di costituzionalità dell'articolo 23 del D.Lgs. 546/92, nella parte in cui non prevede l'inammissibilità della costituzione tardiva del resistente, afferma che la diversa disciplina delle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione è evidente riflesso della diversa posizione che, specie in un processo di tipo impugnatorio come quello tributario, la legge coerentemente attribuisce al ricorrente e al resistente.

Infatti, *“la tardiva costituzione del convenuto può dar luogo, se così prevede la legge e nei limiti in cui lo prevede, a decadenze, sia di tipo assertivo, che probatorio, ma mai ad una irreversibile dichiarazione di contumacia, del tutto sconosciuta all'ordinamento (tributario).*

In questo contesto si colloca la disciplina contenuta nel comma 3.

Le controdeduzioni sono un atto difensivo scritto, simmetrico e contrapposto a quello del ricorrente, con la quale il convenuto illustra la sua posizione a fronte della pretesa fatta valere dall'attore e indica le prove di cui intende avvalersi.

L'articolo 23 descrive il contenuto di questo atto. Per semplificare ed enucleare concetti definiti e, per quanto possibile, chiari, si può dire che: 1) le “mere difese” consistono nella negazione dell'esistenza del fatto costitutivo o della norma giuridica affermata dall'attore (... *“espone le proprie difese prendendo posizione....*); 2) le “eccezioni di rito”, nella contestazione della validità del processo o dell'esistenza dell'azione; 3) le “eccezioni di merito”, nell'allegazione di fatti estintivi, modificativi o impeditivi del diritto fatto valere in giudizio dall'attore.

Per quanto riguarda le prove, la norma prevede soltanto che la parte indichi le prove di cui intende avvalersi: non ha l'onere di depositare documentazione in relazione alle prove dedotte.



Deve, invece, ritenersi preclusa la possibilità della chiamata del terzo in causa, se non effettuata con la costituzione in giudizio tempestiva (così come previsto nell'articolo 167 del codice civile).

E' dubbio se sia possibile la chiamata in causa del terzo con la costituzione tardiva; una dottrina minoritaria sostiene la tesi affermativa, ma, pur in assenza di giurisprudenza autorevole in senso contrario, si ritiene, in analogia con la previsione del codice di rito, che la tempestiva costituzione costituisca la barriera preclusiva per la chiamata di terzi.

In analogia a quanto previsto dall'articolo 269 del c.p. c. ed in assenza di una normativa specifica, si può ritenere che la chiamata in causa del terzo ad opera del resistente, debba essere effettuata notificando l'atto di costituzione in giudizio al terzo chiamato e depositandolo entro il termine di cui all'articolo 23 del D.lgs 546/92. Qualora la necessità di chiamare il terzo in causa emerga in seguito alle difese di controparte, la parte interessata dovrà richiedere l'autorizzazione alla chiamata entro l'udienza di trattazione (articolo 269 c.p.c., comma 2).

Come detto sopra, l'articolo 23 non contiene preclusioni esplicite, neppure nel terzo comma e, di conseguenza, è necessario verificarne l'effettiva operatività con un'interpretazione che tenga conto delle altre disposizioni sugli oneri della difesa fino all'udienza di trattazione.

In particolare, per quanto riguarda, le difese e le eccezioni di rito e di merito che non siano rilevabili d'ufficio, si è già detto che la Corte di Cassazione, seppure con sentenze che non esaminano in via principale questo preciso profilo di censura, ha avuto occasione di affermare che la costituzione tardiva non consentirebbe l'esplicazione di successive difese consistenti nelle eccezioni di rito e di merito che non siano rilevabili d'ufficio.

La questione interpretativa non può neppure essere risolta con rinvio alle norme codice di rito, che non sembrano del tutto compatibili, poiché la costituzioni in giudizio nel processo civile è costruita in modo diverso.

Si deve, tuttavia osservare che neppure la giurisprudenza più rigorosa esclude la possibilità delle mere difese con la costituzione intempestiva e, soprattutto, la specificazione delle prove.

Nella sentenza n. 18962 del 28/9/2005, la Suprema Corte precisa che la tardiva costituzione non può esser sanzionata con la sua inammissibilità, in quanto al resistente deve essere garantito il diritto di difesa, negando i fatti costitutivi della pretesa attrice, o contestando l'applicabilità delle norme di diritto invocate dalla ricorrente, sia di produrre documenti ai sensi degli articoli 24 e 32 del D.Lgs. 546/92. Come si può vedere, questa sentenza vuole coniugare la necessità di rispettare le norme processuale con quella non meno importante di assicurare un giudizio nel quale siano prospettate correttamente le difese di entrambe le parti in causa.

Se si ritiene ammessa l'indicazione delle prove anche con la costituzione tardiva, si dovrebbe logicamente poter dedurre che anche per le eccezioni di rito e di merito che non siano rilevabili d'ufficio la barriera preclusiva non è costituita

dallo scadere dei sessanta giorni dalla notifica o ricezione del ricorso, fermi restando i termini di cui all'articolo 32 del D. Lgs. 546/92.

La normativa e la giurisprudenza, tuttavia, si stanno evolvendo in senso restrittivo, alla stregua di quanto già avviene nel processo del lavoro e nel rito ordinario (di recente modificato con la legge n. 80/2005) e gli Uffici dovranno attrezzarsi per affrontare un processo nel quale il rispetto del rito non sarà più una semplice cautela, ma una precisa necessità, pena l'esclusione di successive difese.

In chiusura di commento all'articolo 23, non si può omettere una riflessione su una questione affrontata dalla Suprema Corte soltanto in poche e recenti sentenze, ma che è destinata ad avere una notevole rilevanza poiché fondamentale e decisivo nella dialettica processuale.

Ci si riferisce al cosiddetto al principio "dell'onere di contestazione" che rinvia dalla norma ("*espone le sue difese prendendo posizione*") ed alla sua applicazione anche al processo tributario.

Si suggerisce un'attenta lettura delle sentenze cassaz. n. 7789 del 3/4/2006 d n. 1540 del 24/1/2007.

Nella prima viene affermato che l'omessa "*presa di posizione su tutti i motivi avversari non significa ammissione delle affermazioni che li sostanziano, né determina il restringimento del thema decidendum al solo motivo contestato, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ufficio di scegliere le diverse argomentazioni difensive da opporre alle domande avversarie*".

Questa pronuncia sfiora soltanto la questione e le conseguenze sul processo della non contestazione e chiarisce in modo efficace cosa debba intendersi per mere difese ed eccezioni in senso tecnico, strettamente connesse all'onere di contestazione.

Più diffusa e, si potrebbe dire, didattica, la seconda, nella quale la Suprema Corte, dopo aver ripercorso l'iter giurisprudenziale che ha circostanziato ed esteso il principio dell'onere di tempestiva contestazione, afferma che esso è senz'altro applicabile anche al processo tributario in quanto "*è strumento neutro, direttamente connesso alla dinamica processuale, perciò di portata generale e prescindente dalle caratteristiche del processo in cui viene applicato, non potendo, peraltro, astrattamente configurarsi alcuna incompatibilità neppure nell'ipotesi in cui si ritenga di condividere la tesi (tutt'altro che pacifica) cosiddetta dell'impugnazione-annullamento*".

L'onere di contestazione, però, (e anche se il testo letterale dell'articolo 23 potrebbe indurre a diverse conclusioni) attiene ai fatti, in quanto i motivi sono le affermazioni o le argomentazioni che li sostanziano. La distinzione può apparire capziosa, ma la sentenza n. 7789/06 insegna, invece, che è fondamentale.

**Articolo 24 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n 546. Produzione di documenti e motivi aggiunti**

*“I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati, ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in un numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti.*

*L’integrazione dei motivi di ricorso resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuta ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l’interessato ha notizia di tale deposito.*

*Se è già stata fissata la trattazione della controversia, l’interessato, a pena d’inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l’udienza debbono essere rinviate ad altra data per consentire gli adempimenti di cui al comma seguente.*

*L’integrazione dei motivi si effettua mediante atto avente i requisiti di cui all’articolo 18, per quanto applicabile. Si applicano l’articolo 20, commi 1 e 2, l’articolo 22, commi 1,2,3 e 5 e l’articolo 23, comma 3.”*

Nel commento all’articolo 23 si è detto che nell’atto di costituzione in giudizio, la parte deve indicare le prove, ma non necessariamente allegarle. Si è anche detto che l’istruttoria processuale può consentire l’ingresso nel processo di documenti non conosciuti da tutte le parti.

Si può verificare, quindi, che la parte venga a conoscenza del contenuto e della forza probatoria del documento soltanto al momento del suo deposito.

Il documento è una prova costituita e può risultare sconosciuta quando non è entrata nell’istruttoria amministrativa primaria, quando, seppure indicata nelle difese di parte avversaria, non ne era conosciuto l’effettivo contenuto, oppure nei casi in cui viene allegato nella memoria per rispondere alle eccezioni del convenuto e, in generale, quando abbia ingresso nel processo solo con il deposito per iniziativa di parte o ordine del giudice.

In tal caso, la parte nei cui confronti quel documento costituisce prova a carico, può, chiedere l’integrazione dei motivi.

Questa è una facoltà cui raramente si fa ricorso, sia perché è un pesante onere aggiuntivo alle difese, sia perché non è di facile applicazione.

I motivi aggiunti - confusi, spesso con le nuove eccezioni, che modificano l’impianto difensivo originario e vengono veicolati impropriamente dalle memorie illustrative – sono ammessi soltanto nell’ipotesi disciplinata dall’articolo 24, che ha, tuttavia non poche difficoltà interpretative.

La parte interessata deve integrare i motivi entro il termine perentorio di 60 giorni dalla data nella quale ha avuto notizia del deposito dei documenti.

La Corte Costituzionale (vedasi sent. n. 280/05) insegna che non può esservi un termine perentorio a decorrenza variabile, poiché si vanifica il fine stesso della perentorietà e di conseguenza una interpretazione costituzionalmente orientata vuole che un termine perentorio non possa che decorre da una data certa o predefinita per legge.

Nel processo tributario, l'attività di difesa che le parti svolgono tra la notifica del ricorso e l'udienza di trattazione non è soggetta ad oneri di notifica e la conoscenza non viene garantita in modo diverso dal quello, informale, dell'accesso al fascicolo presso la commissione tributaria, disciplinato, per quanto compatibili, dalle norme di attuazione al codice di procedura civile.

Si può ritenere, perciò, che la preclusione possa operare soltanto quando la parte che ne abbia interesse, provveda a notificare un atto con cui si informi del deposito del documento, non certo dalla data del deposito, che dà la conoscibilità del documento non certo la formale conoscenza.

Resta fermo che, ricorrendone i presupposti sostanziali, è sempre possibile integrare i motivi in base all'articolo 24, con la notifica di apposito atto nei modi previsti dal comma 4, tuttavia la parte che volesse eccepire l'inammissibilità dell'integrazione per tardività, può farlo soltanto dimostrando (a parere di chi scrive) di aver portato a formale conoscenza dell'avversario i documenti o la notizia del loro deposito in data anteriore ai sessanta giorni dalla data di notifica dell'atto di integrazione.

Nella pratica, l'integrazione dei motivi non avviene quasi mai con queste formalità; al più si fa ricorso al comma 3, chiedendo un rinvio della trattazione per proporre motivi aggiunti in presenza di documenti non conosciuti; in tal caso, la richiesta deve essere formalizzata con apposito atto.

Si dubita che sia sufficiente il suo riversamento a verbale d'udienza, tranne nei casi in cui il documento venga depositato in udienza, ma in questo caso vi sarebbe violazione dell'articolo 32 del D.Lgs. 546/92 ed è perciò, necessario chiedere termine per controdedurre, eccependo l'inammissibilità del documento e, se il termine non viene concesso, pretendere che l'eccezione sia messa a verbale; qualora il giudice non disponga il rinvio dell'udienza senza adeguata motivazione, la sfavorevole sentenza eventualmente resa, sarebbe impugnabile in quanto nulla per lesione al diritto di difesa, purchè, tuttavia, il documento tardivamente depositato sia stato determinante per la decisione. Questa disposizione è applicabile anche al giudizio di appello.

La soppressione del comma 3 dell'articolo 7 del D.Lgs. 546/92 delimita ulteriormente l'ambito applicativo dell'articolo 24, poiché il deposito di nuovi documenti, come detto sopra, potrebbe essere soltanto, eventualmente, disposto dal giudice ad istanza di parte e, pertanto, nell'ordinanza con la quale viene ordinato il deposito, deve anche essere precisato il termine entro il quale la parte interessata può fare l'integrazione dei motivi. A parere di chi scrive, tuttavia, dovrà essere tenuta distinta l'ipotesi di integrazione dei motivi in senso proprio, soggetta alle regole di rito stabilite dall'articolo 24, dalla mera difesa sottratta all'obbligo di formale notifica.

**Articolo 32 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546. Deposito di documenti e memorie**

*“Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione, osservato l’articolo 24, comma 1.*

*Fino a dieci giorni liberi prima della data di cui al precedente comma ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti.*

*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.”*

L’articolo 32 è stato più volte richiamato in relazione agli articoli sopra commentati, poiché è la norma che chiude le difese prima dell’udienza di trattazione.

I termini di cui alla disposizione in commento rispondono ad esigenze di ordine processuale e dunque a finalità pubblicistiche, rivelandosi finalizzati a rendere effettivo il principio del contraddittorio fra le parti e a consentire al collegio di conoscere in anticipo i particolari della controversia che sarà, così, pronta per essere decisa.

Non vi è alcun dubbio che i termini indicati dall’articolo 32 siano perentori (cassaz. n. 7329 del 13/5/2003, n. 1771 del 30/1/2004, n. 10267 del 16/5/2005) e, perciò, che la tardività sia rilevabile d’ufficio, indipendentemente dall’iniziativa delle parti che avrebbero interesse a sollevare l’eccezione.

## **Il deposito di documenti**

Il deposito di documenti deve avvenire con le modalità di cui all’articolo 24 – elencati negli atti difensivi o, se prodotti separatamente, con apposita nota sottoscritta in originale e depositata in un numero di copie pari al numero delle parti – e perché possano essere acquisiti al processo è necessario che sia rispettato il termine indicato nello stesso articolo, pena la censurabilità della sentenza resa sulla base dei documenti tardivamente depositati.

La disposizione è applicabile anche al giudizio di appello.

Possono essere depositati: 1) i documenti indicati nell’atto di costituzione o, comunque inerenti prove già enunciate; 2) documenti da allegare alle memorie difensive necessarie per contrastare le difese svolte dal resistente nell’atto di costituzione in giudizio o in atti successivi, purché depositati in data anteriore; qualora si tratti, infatti, di documenti non conosciuti depositati in prossimità del termine di cui all’articolo 32, lo stesso non potrà essere rispettato dall’avversario, che potrà soltanto invocare la possibilità di integrare i motivi ai sensi dell’articolo 24 e chiedere il rinvio dell’udienza di trattazione; se non vi sia alcuna necessità di integrare i motivi, in quanto è sufficiente una mera difesa in base ai motivi già dedotti, le memorie possono essere depositate entro i dieci giorni successivi e le brevi repliche, in caso di trattazione in camera di consiglio, fino a cinque giorni liberi prima dell’udienza.

Nella sentenza n. 10627/05 la Corte di Cassazione ha richiamato l’articolo 111 della Costituzione e la consolidata giurisprudenza formata sull’articolo 115 del

c.p.c. (“disponibilità delle prove”) per concludere che anche nel processo tributario il giudice ha il potere-dovere di esaminare i documenti prodotti dalla parte, *solo nel caso in cui la parte interessata esponga nei propri scritti difensivi gli scopi della relativa esibizione con riguardo alle sue pretese, derivandone altrimenti per la controparte, l'impossibilità di controdedurre e risultando per lo stesso giudice impedita la valutazione delle risultanze probatorie e dei documenti ai fini della decisione*”.

Da notare che non è in alcun modo richiesto che i documenti sino in più copie; soltanto la nota di deposito deve essere in tante copie quante sono le parti.

Per quanto riguarda, infine il disconoscimento dei documenti prodotti in copia, in assenza di una specifica previsione normativa contenuta nel D.Lgs. 546/92, tornano applicabili le disposizioni del codice di procedura civile.

In base all'articolo 2719 del codice civile, le copie fotografiche di scritture, hanno la stessa efficacia delle autentiche se sono attestate conformi all'originale oppure se non vengono disconosciute.

In entrambi i casi ne può essere disconosciuta la conformità o l'autenticità, ma la relativa eccezione deve essere sollevata in sede di prima udienza o nella prima risposta utile successiva alla produzione dell'atto che si intende disconoscere, ovvero non appena il documento sia entrato nel processo (cassaz. n. 1525 del 28 gennaio 2004).

Il mancato riconoscimento della scrittura, fuori dalle ipotesi legali di riconoscimento tacito, ne comporta ipso jure (articolo 2702 del c.c.) l'inefficacia probatoria.

Con la sentenza n. 6184 del 20 marzo 2006, la Corte di Cassazione ha fissato il principio secondo il quale: 1) il procedimento di verifica della scrittura (articoli 216 e seguenti del c.c.) è ammissibile anche nel processo tributario, previa sospensione del giudizio; 2) la parte che abbia prodotto una scrittura privata, la cui sottoscrizione sia stata tempestivamente disconosciuta da colui che ne appare l'autore, non può avvalersene, quale prova della propria pretesa, in mancanza di verifica nelle forme di legge, previa sospensione del processo tributario.

Il disconoscimento senza verifica, pertanto, preclude l'utilizzazione del documento, ferma restando sempre la possibilità per il soggetto al quale è in apparenza attribuito, di sollevare incidente di falso ai sensi dell'articolo 221 del c. c.

Ne consegue che, se il contribuente può tutelarsi limitandosi a disconoscere propria firma (il solo onere specifico è la tempestività del disconoscimento) la parte pubblica, non può, invece, opporsi con difese generiche, o invocando uno specifico onere a carico del disconoscente di sollevare incidente di falso, ma deve, richiedere la verifica della scrittura.

Il deposito di pronunce giurisprudenziali rese in altri processi o di circolari e direttive dell'Amministrazione esulano dal novero dei documenti in senso stretto e possono essere depositati in qualsiasi momento, anche in udienza.

## **Memorie illustrative e repliche**

Possono essere depositate fino a dieci giorni liberi prima dell'udienza. Il termine è perentorio ed è più breve per la logica necessità di consentire alla parte di esporre le proprie difese anche in relazione ai documenti prodotti nel più ampio termine di venti giorni.

Tali scritti non possono ampliare l'oggetto della controversia, ma solamente precisare, sviluppare ed arricchire le conclusioni già formulate, salva l'ipotesi di cui all'articolo 24; di conseguenza non possono essere proposte domande nuove e nuove eccezioni (che non siano rilevabili d'ufficio), poiché ciò muterebbe l'essenza stessa della controversia già incardinata nella fase finale dell'istruzione probatoria.

Se proposte, sono inammissibili.

Non sono considerate domande nuove: 1) l'eventuale diversa qualificazione giuridica invocata dalla parte dei medesimi fatti già acquisiti in giudizio; 2) l'invocazione di una diversa disciplina giuridica sopravvenuta nel corso del giudizio per abrogazione della precedente applicata; 3) la richiesta di applicazione di quanto enunciato in una sentenza della Corte Costituzionale che abbia dichiarato costituzionalmente illegittima una norma decisiva o fondamentale nel giudizio o abbia imposto una interpretazione adeguatrice; 4) il rinvio ad una sentenza della Corte Europea intervenuta dopo la presentazione del ricorso che abbia dichiarato incompatibile la legge applicata con la normativa comunitaria; 5) l'eccezione di giudicato esterno, se formato in un momento successivo all'ultima udienza di trattazione e se non emerga dalle carte processuali.

E' nuova e non rilevabile d'ufficio l'eccezione di prescrizione che deve essere, pertanto, prospettata con il primo atto difensivo.

Non è rilevabile d'ufficio l'eccezione di compensazione (cass. Sez III n. 11146/2003); qualora i presupposti per la compensazione legale siano sorti in data posteriore al giudizio di primo grado o al primo atto difensivo, ma anteriore all'appello, la relativa eccezione può essere opposta anche in appello per la prima volta, oppure in sede di esecuzione; l'eccezione è preclusa in sede di esecuzione, invece, se posta nel giudizio di accertamento del credito, sia stata respinta poiché non provata.

Può essere rilevata d'ufficio la cosiddetta compensazione "impropria", ovvero quando debito e credito discendano dallo stesso rapporto oggetto del giudizio.

La compensazione è una modalità di estinzione dell'obbligazione diversa dall'adempimento e, quando ne ricorrano i presupposti e il controcredito compensabile non sia in contestazione in altro giudizio, il giudice deve dichiararla. Qualora l'eccezione di compensazione sia respinta per qualsiasi motivo e sul punto si formi giudicato ai sensi dell'articolo 324 c.p.c. (quindi anche nel caso in cui la sentenza sia ancora impugnabile per cassazione per motivi diversi, ma non sia più suscettibile di censure in punto di

compensazione), la compensazione non può essere eccepita neppure in sede di esecuzione.

A differenza di quanto previsto per i documenti, le memorie devono essere depositate in tante copie quante sono le altre parti in giudizio.

Si è detto in commento all'articolo 22 della sentenza della Corte Costituzionale n. 520/02, che ha aperto la possibilità del deposito degli atti a mezzo del servizio postale (a condizione che sia fatta con mezzi che diano certezza della data di spedizione ed arrivo), mentre nulla di specifico è stato detto per la costituzione del ricorrente ed il deposito di documenti e memorie.

Considerata l'identità sostanziale delle situazioni, si ritiene anche con il conforto di unanime dottrina, che il principio possa essere pacificamente applicato anche per tali fattispecie.

## **LE PRECLUSIONI PROPRIE DEL GIUDIZIO DI APPELLO**

Come si è detto in precedenza, gli articoli 22, 23, 24 e 32 del D.Lgs. 546/92 sono applicabili anche al giudizio di appello e, perciò, sono operanti le medesime preclusioni alle quali deve essere aggiunta, però, quella prevista per l'appello incidentale, che deve essere effettuato, a pena di inammissibilità, con la costituzione in giudizio da depositare entro 60 giorni dalla notifica o dal ricevimento dell'appello principale.

Le preclusioni specifiche del giudizio di appello sono contenute negli articoli:

**56 – Questioni ed eccezioni non riproposte;**

**57 – Domande ed eccezioni nuove;**

**58 – Nuove prove in appello.**

*“Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale che non sono specificatamente riproposte in appello, si intendono rinunciate”* (articolo 56).

L'articolo 56 ricalca quasi integralmente l'articolo 346 del c.p.c. ed attiene alla formazione del cosiddetto “giudicato interno” o “infraprocedurale”.

Le questioni ed eccezioni **non accolte** sono sia quelle trattate e respinte con motivazione espressa, sia quelle tacitamente non accolte in quanto non trattate e non menzionate nella motivazione della sentenza, in violazione dell'articolo 112 c.p.c.

L'uso del termine questione anziché del termine domanda, come è appunto nell'articolo 346 del c.p.c., ha posto non pochi problemi interpretativi, atteso che nella accezione comune il termine questione sottende un contenuto rilevante in quanto sostanziale, ma non è facilmente riconducibile ad una specifica categoria processuale.

Indubbiamente è generico e dovrebbe escludere soltanto le eccezioni in senso stretto, di rito e di merito, poiché espressamente contemplate dalla stessa norma;



quindi: domande, ragioni, motivi, istanze probatorie, comunque da porre in relazione con una domanda, ovvero una questione suscettibile di essere dedotta come autonomo motivo di ricorso o di impugnazione.

Se non espressamente riproposte si intendono abbandonate, con una importante precisazione ribadita dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 16049 del 29/7/2005.

Il principio, afferma la Suprema Corte *“deve essere coordinato con il principio regolatore del processo tributario che è – almeno per quanto riguarda la sua introduzione – un processo di impugnazione di atti autoritativi..... Pertanto le ragioni poste a base dell’atto impositivo impugnato s’intendono acquisite al giudizio e l’amministrazione finanziaria, che non sia impugnante, non ha l’onere di riproporre tali ragioni, che devono ritenersi sottratte al dibattito processuale soltanto soltanto a seguito di una precisa volontà manifestata dall’amministrazione stessa.”*

Sarebbe a dire che la parte vittoriosa non è soggetta a preclusioni se si limita a controdedurre anche in modo generico all’appello di parte, dal momento che il giudice del riesame ha cognizione piena su tutti gli atti acquisiti al processo e, se si escludono le questioni e le eccezioni non accolte e non riproposte, ha il poterdovere di esaminarli in relazione alla domanda della parte soccombente in tutto o in parte.

Le eccezioni di rito e di merito devono essere riproposte anche se assorbite (non esaminate, in quanto la decisione su una preliminare o una diversa eccezione ha reso superfluo l’esame) e sempreché vi sia un concreto interesse alla decisione.

E’ evidente che nel caso in cui la domanda sia basata su più eccezioni o motivi e venga accolta, le eccezioni respinte espressamente o tacitamente non potranno che essere riproposte con l’atto di costituzione in giudizio, con le precisazioni di cui alla sentenza sopra commentata (per esempio, avevo chiesto l’annullamento dell’atto in quanto carente di motivazione, oppure per decadenza dall’azione accertatrice e in quanto infondato in fatto o in diritto e il giudice ha accolto la domanda per il terzo motivo).

Nel caso in cui, invece, vengano fatte più domande, per esempio, inammissibilità, in via preliminare ed infondatezza in via principale, l’accoglimento dell’una non esenta dal riproporre le altre, che se non proposte si intendono rinunciate.

Per quanto riguarda le eccezioni rilevabili d’ufficio, si osserva che se il giudice le ha esaminate e respinte, la parte che ne ha interesse deve espressamente riproporle con l’appello principale o incidentale, oppure con la costituzione in giudizio e se non lo fa, il giudice del grado successivo non potrà più esaminarle essendosi formato il giudicato interno; se, invece, non si è pronunciato, il giudice dell’appello potrà esaminarle anche in assenza di una specifica riproposizione.

(Si veda anche: cassaz. n. 4625 del 27/3/03, n. 15641 del 1/8/2004 nella quale viene chiarito che la parte totalmente vittoriosa non è tenuta a proporre appello incidentale sulle eccezioni e questioni non accolte, per carenza di interesse, ma deve pur sempre riproporle espressamente con la costituzione in giudizio se non

vuole precludersi sulle stesse questioni l'eventuale ricorso per cassazione; n. 2544 del 20/2/2003).

Qualora la decisione impugnata sia fondata su una pluralità di ragioni, tra loro distinte ed autonome, ciascuna logicamente e giuridicamente sufficiente a sorreggerla, l'omessa specificazione di tutte le ragioni, rende inammissibile per difetto di interesse le censure relative alle ragioni esplicitamente fatte oggetto di doglianza, in quanto queste ultime non potrebbero mai condurre all'annullamento della decisione, stante l'intervenuta definitività delle altre non impugunate.

L'onere di riproposizione, infatti, è distribuito in base alla pronuncia impugnata ed all'interesse a riproporla e perciò, in generale, le eccezioni e le questioni non rilevabili d'ufficio e non esaminate devono essere riproposte dalla parte che ha l'interesse ad una pronuncia espressa, sempreché al giudice non sia preclusa la decisione per l'esistenza di un giudicato interno.

Il modello legale di impugnazione proprio dell'appello, delineato come giudizio di riesame limitato soltanto dalla domanda e che, perciò, prevede la devoluzione piena al giudice di secondo grado, richiede che lo stesso sia posto in grado di esercitare la propria funzione giudicante. Per tale motivo la Corte di Cassazione, con giurisprudenza consolidata (cassaz, SS.UU. n. 12541/1998 e n. 2455/2001) ha stabilito che l'appello con il quale l'appellante si limiti a dedurre unicamente vizi di rito avverso una pronuncia a lui sfavorevole è ammissibile soltanto se i vizi denunciati comporterebbero, se fondati, una rimessione al primo giudice ai sensi degli articoli 353 e 354 de c.p.c. (nel processo tributario, art. 59 del D.lgs. 546/92); nelle ipotesi in cui i vizi non rientrino nei casi tassativamente elencati da detti articoli, è necessario che l'appellante deduca anche le questioni di merito che siano state sollevate in primo grado, ancorché non esaminate, pena l'inammissibilità dell'appello.

La ratio del principio è evidente, poiché il giudice, superata la preliminare e se non ricorrono le condizioni di legge per il rinvio, deve essere messo in grado di decidere nel merito, ma se il merito non è stato devoluto non può esercitare la funzione giudicante che gli è propria.

L'ambito applicativo del principio - è bene ricordarlo - deve essere limitato ai vizi di rito, ovvero a quelli che attengono al processo o all'instaurazione del rapporto processuale e non anche a quelli che attengono al fondamento della domanda o alla legittimità della pretesa (l'eccezione di decadenza, per esempio, non è eccezione di rito)

*“Nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono, tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.*

*Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio”* (articolo 57).

La disposizione è coerente con quanto stabilito dagli articoli 22, 23, 24 e 32 sopra esaminati ed è giustificata dalla stessa esigenza.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 19606 del 7/10/2005, definisce come domande ed eccezioni nuove figure giuridiche costituite da: 1) *fatti posti a sostegno da ciascuna parte per ottenere un determinato bene della vita (petitum);* 2) *ragioni giuridiche che li suffragano (causa petendi).*

Con detto articolo si vuole impedire che nel giudizio di secondo grado muti il tema d'indagine del giudice e venga fatto un nuovo esame sulla base di una prospettazione difensiva diversa da quella posta a base del giudizio di primo grado.

Per quanto sopra detto citando la Suprema Corte, per domanda nuova, si deve intendere anche la medesima domanda fondata su motivi diversi non esaminati dal giudice di primo grado.

L'interpretazione di questo articolo non ha dato luogo a particolari sbandamenti giurisprudenziali e la giurisprudenza di legittimità è sempre stata molto attenta a non dare occasione per limitare eccessivamente i concetti di domanda ed eccezione nuove, aprendo possibilità che non sarebbero compatibili con i principi propri del giudizio di appello come giudizio di riesame.

Si rinvia alle sentenze della cassazione n. 11265 del 18/7/2003, n. 4320 del 1/3/2005, n. 10864 del 23/5/2005, n. 11521 del 21/6/2004, n. 13321 del 7/6/2007) sulla diversa natura delle eccezioni di decadenza opponibili da parte dell'amministrazione e da parte dei privati, per la prima rilevabili d'ufficio, per i secondi, solo ad istanza (cfr. anche cassaz. n. 13087 del 8/9/2003); n. 15646 del 12/8/2004.

In questa ultima sentenza citata, la Corte di Cassazione precisa che non costituiscono domande o eccezioni nuove l'illustrazione con nuovi argomenti (mere difese) delle eccezioni già formulate, purché non violino il divieto di ampliamento in appello del thema decidendum.

Un approfondimento, seppure veloce, deve essere fatta in relazione all'eccezione di giudicato esterno. E' giudicato la pronuncia non impugnata o non più suscettibile di impugnazione resa tra le stesse parti, avente identico oggetto o relativa allo stesso rapporto.

Il giudicato esterno è rilevabile anche d'ufficio, quindi indipendentemente dalla sua deduzione, se emerge dalle carte processuali e, nel giudizio di merito, non è soggetta a preclusioni per tardiva allegazione; può, pertanto essere sollevata in qualsiasi momento prima della decisione (cassaz. N. 226/2001 e n. 360/2006)

Il principio non è tout court applicabile al giudizio per cassazione, poiché tale giudizio si basa sull'autosufficienza della sentenza impugnata ed incontra il limite del divieto di produrre nuovi documenti, tranne quelli che riguardano la nullità della sentenza impugnata e l'ammissibilità del ricorso e del controricorso. Tuttavia è rilevabile d'ufficio per la prima volta anche nel giudizio per cassazione, se trovi riscontro nei documenti ritualmente acquisiti negli atti di causa (cassaz, SS.UU. n. 295/2000) e nel caso in cui il giudicato esterno sia

intervenuto successivamente all'emanazione della sentenza impugnata per cassazione, al pari di quanto avviene per lo Jus superveniens. Qualora, invece, il giudicato si sia formato prima dell'emanazione della sentenza impugnata, è possibile soltanto fare ricorso per revocazione ai sensi dell'articolo 395 n. 5) del c.p.c. (suggerisco una attenta lettura della sentenze della cassaz.nn. 360 e 362/06).

E' evidente che se il giudicato esterno non sia comunque rilevabile dalle carte processuali e sia formato in data anteriore all'ultima sentenza di merito, la relativa eccezione non può essere sollevata per la prima volta nel giudizio per cassazione.

Si richiama, infine, la sentenza n. 2438/07 con la quale la Suprema Corte ha circoscritto la rilevanza del giudicato esterno, statuendo che esso fa stato soltanto con riferimento agli stessi tributi.

*"Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potuto fornire nel precedente grado di giudizio.*

*E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti."*(articolo 58).

La norma deve essere posta in relazione ai poteri istruttori delle commissioni tributarie di cui all'articolo 7.

L'articolo 58 è redatto in modo diverso dai precedenti, poiché non pone preclusioni esplicite per le parti, ma limita i poteri de giudice, che non può disporre nuove prove, a meno che la parte non dimostri di non averne avuto la disponibilità nel giudizio di primo grado per fatto ad essa non imputabile.

La norma ricalca l'articolo 345 del c.p.c.

Le nuove prove – non dedotte nel giudizio di primo grado – sono quelle acquisibili con i poteri di cui all'articolo 7, oppure quelle dedotte dalle parti, per la prima volta nel giudizio di appello.

Il comma 1 pone un generale divieto di nuova attività istruttoria in appello, con la eccezione della consulenza tecnica d'ufficio (che non può definirsi tecnicamente mezzo di prova) che, se ritenuta necessaria, può essere disposta anche in appello.

L'abrogazione del terzo comma dell'articolo 7 del D.lgs. 546/92 non è stata seguita dalla modifica dell'articolo 58, tuttavia il giudice dell'appello ora non può più richiedere il deposito di nuovi documenti discrezionalmente, ma deve giustificarlo soltanto con l'impossibilità di decidere la causa in mancanza del documento richiesto, oppure con la comprovata indisponibilità del documento nel corso del giudizio di primo grado. Deve trattarsi, in ogni caso, di prove relative a fatti dedotti, atteso che l'oggetto del giudizio non può essere ampliato in appello, né può essere mutato il thema decidendum.

Qualora il giudice disponga l'acquisizione di nuove prove in violazione dell'articolo 58 o ordini il deposito di documenti che le parti non avevano prodotto nel giudizio di primo grado, pur avendone la disponibilità, per una

precisa scelta difensiva, si potrà alternativamente rifiutarne motivatamente il deposito, oppure ottemperare all'ordine, con riserva di impugnare la sentenza, per violazione dell'articolo 58, qualora il documento risulti decisivo per la decisione della lite. Sono scelte che vanno meditate in relazione allo specifico contesto processuale.

La modifica apportata all'articolo 7, pertanto, limita l'ambito applicativo dell'articolo 58; ci si dovrà chiedere, di conseguenza, se l'acquisizione possa essere effettuata soltanto ad istanza di parte, oppure ex officio e, in tal caso, quanto sia ampio l'obbligo di motivazione (vedasi, comunque, la giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di cassazione sopra richiamata)

Si dovrà distinguere, ancora, tra prove costituite e prove costituende.

Il dibattito in dottrina ed in giurisprudenza – non ancora risolto – è incentrato, oggi, come ieri, sulla interpretazione del comma 2.

In altri termini, ci si chiede, come sia possibile conciliare la disposizione contenuta nel primo comma dell'articolo 58 con quella contenuta nel secondo, atteso che la prova documentale è la prova per eccellenza nel processo tributario. Per non vanificare la previsione normativa di cui al comma 1, sostiene buona parte della dottrina e, soprattutto per dare un significato alle preclusioni processuali codificate, si dovrebbe dire che anche il comma due consente la produzione di nuovi documenti soltanto se la parte non ne abbia avuto la disponibilità nel giudizio di primo grado.

Con sentenza n. 2027 del 11/2/2003 la Corte di Cassazione ha ritenuto che non sia inammissibile la produzione di nuovi documenti senza che sia stata provata l'impossibilità di produrli in primo grado.

Si può ipotizzare, infatti, che un documento nuovo afferisca, comunque, una prova già dedotta, oppure che il deposito sia reso necessario per opporsi alle difese di controparte; in tal caso deve essere rispettato il termine di cui all'articolo 32.

Non si può escludere, infine, che sia applicabile ai documenti irrualmente prodotti nel giudizio di primo grado, acquisiti e riprodotti in quello di appello come documenti nuovi.

La Corte di Cassazione in un breve arco temporale ha emesso due sentenze che contengono, su questa questione, due principi opposti.

Con sentenza n. 16916 del 16/8/2004 ha affermato che è sempre possibile produrre nuovi documenti in appello, purché la parte dimostri che la mancata produzione in giudizio non era dovuta a sua colpa; con la sentenza n. 20086 del 17 ottobre 2005 ha affermato, al contrario, che nel processo tributario, le parti possono produrre nuovi documenti in appello senza necessità di provarne la incolpevole indisponibilità.

Questo, comunque, sembra proprio essere l'orientamento prevalente, poiché la sentenza n. 20086/05 è stata seguita da altre che hanno espresso lo stesso principio: n. 2787 del 8/2/2006 e n. 6949 del 27/3/2006.

In effetti l'articolo 345 del c.p.c non è del tutto sovrapponibile all'articolo 58 del D.Lgs. 546/92 che costituisce, perciò, norma specifica il cui tenore letterale, del

resto, è chiaro. Inoltre, se il comma 2 dell'articolo 58 fosse una mera riproposizione della disposizione di cui al comma 1, sarebbe, privo di senso e, in ogni caso, inutile.

La Corte di Cassazione, invece, ha voluto attribuire alla disposizione l'unico significato possibile, con la regola interpretativa più elementare, quella letterale. In realtà, anche nel rito civile, pur in assenza di una analoga disposizione, una certa parte della giurisprudenza aveva accreditato una interpretazione che consentiva la produzione di nuovi documenti, svincolata dalla incolpevole indisponibilità.

Le Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione con la sentenza n. 8203 del 20 aprile 2005 hanno chiuso ogni spazio interpretativo ed hanno stabilito che l'articolo 345 del c.p.c, esclude che possano essere prodotti nuovi documenti in appello, già conosciuti e disponibili per la parte che intende avvalersene.

L'ambito di applicazione di questa sentenza è, naturalmente, diverso e non sembra aver condizionato la Sezione Tributaria, atteso che la n. 20086/05 è ben più recente.

Si deve, tuttavia, prendere atto che il processo di avvicinamento al rito civile sembra aver avuto un'accelerazione, in conseguenza della quale è stato attenuato il contenuto inquisitorio del processo tributario, che aveva caratterizzato la riforma del contenzioso tributario del 1972, ma che i numerosi successivi interventi normativi hanno progressivamente limitato.

E' opportuno, in conclusione, indicare tutte le prove disponibili e fare istanza per l'acquisizione di quelle non disponibili già nell'atto di costituzione nel giudizio di primo grado e depositare i documenti non oltre i termini di cui all'articolo 32 del D.Lgs 546/92, per evitare che l'evolversi di una giurisprudenza più restrittiva limiti le difese dell'ufficio e comprometta l'esito di controversie nelle quali la pretesa erariale sia fondata nel merito.

