

## **Il divieto di introduzione delle nuove prove in appello nel processo tributario**

1. La riforma del D.L.gs. 546/92: analogie e differenze con il contenzioso civile nelle risultanze probatorie - 2. Nozione di prova nuova ai fini dell'ammissibilità in appello - 3. Eccezioni al divieto di produrre nuove prove in appello – 4. Nozione di documenti e ammissibilità incondizionata degli stessi: ripercussioni sulla incisività delle preclusioni in materia probatoria - Bibliografia

### ***1. La riforma del D.L.gs. 546/92: analogie e differenze con il contenzioso civile nelle risultanze probatorie***

Nel regime antecedente l'entrata in vigore del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 non esisteva alcuna previsione legislativa limitativa dell'acquisizione di nuove prove in appello. L'art. 36 del D.p.r. 636/72, unica norma specifica in merito, si limitava a stabilire solamente che dinanzi alla commissione centrale potevano essere prodotti dalla difesa nuovi documenti, inerenti ai motivi dall'impugnazione, esclusivamente insieme al ricorso, al ricorso incidentale o alle deduzioni della parte resistente. Per il resto, una disciplina che appariva laconica e permissiva induceva la dottrina prevalente a ritenere scontata l'ammissibilità di prove in sede di gravame<sup>1</sup>. Tale convinzione è, tra l'altro, confermata dal disposto dell'art. 79 del D.Lgs. 546/1992 che recita "Le disposizioni di cui agli articoli 57, comma 2, e 58, comma 1, non si applicano ai giudizi già pendenti in grado d'appello davanti alla commissione tributaria di secondo grado e a quelli iniziati davanti alla commissione tributaria regionale, se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore"<sup>2</sup>.

Alla luce di quanto detto, va colta la portata innovativa dell'art. 58 del D.Lgs. 546/92, a norma del quale "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 potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti".

La ratio dell'art. 58 risponde alla generale esigenza legislativa di introdurre nel contenzioso tributario un giudizio di secondo grado ad istruttoria c.d. "chiusa", parimenti al processo civile. L'intento di evitare ampliamenti del *thema decidendum*, già espresso nel precedente art. 57 in ordine alle domande e alle eccezioni, nell'art. 58 viene applicato all'ambito squisitamente probatorio.

La norma richiama, infatti, l'analoga disposizione contenuta nell'art. 345 c.p.c. secondo cui "Non sono ammessi nuovi mezzi di prova, salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della

<sup>1</sup> GLENDI " *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*", Milano, 1990; RUSSO, " *Processo tributario*", in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987; BATISTONI – FERRARA, " *Appunti sul processo tributario*", Padova, 1995. Per la giurisprudenza sul punto, cfr. Comm. Centr. 27/06/1988, n. 5323; Comm. Centr. 06/04/1989, n. 1678.

<sup>2</sup> PISTOLESI, " *L'appello nel processo tributario*", Torino, Giappichelli 2002.

decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile”<sup>3</sup>.

Al contempo se ne discosta perché, a differenza che nel processo civile ove l'ammissibilità di nuove prove è subordinata alla loro **indispensabilità** per la definizione della causa, nel processo tributario è sufficiente una semplice **necessarietà** dei medesimi. Ciò porta a sostenere che la disciplina del processo tributario abbia una valenza preclusiva assai più ridotta di quella processualcivilitica<sup>4</sup>.

Tale discrasia, come si vedrà nei paragrafi a seguire, viene sostanzialmente ridimensionata nel processo tributario dall'assenza di tutte le prove orali, ovvero della prova testimoniale, dell'interrogatorio e del giuramento, e dal potere della parte di produrre nuovi documenti anche in appello. Elementi che finiscono per ridurre la preclusione di prove nuove ai soli accertamenti attribuiti al giudice dall'art. 7 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

## ***2. Nozione di prova nuova ai fini dell'ammissibilità in appello***

Allo scopo di chiarire la portata delle norme in esame si rende necessario un preventivo approfondimento della nozione di prova e della differenza tra questa e la nozione di documento.

Per ciò che concerne le prove introdotte nel procedimento ad iniziativa di parte, va chiarito che **per prova nuova in appello si intende quella non dedotta in primo grado**, ovvero che, prescindendo dal fatto che il giudice di primo grado l'abbia ammessa oppure no, non sia stata ritualmente richiesta dalla parte. Non incorre, invece, nella preclusione di prova nuova la parte che reiteri, in sede di appello, la richiesta della prova non ammessa in primo grado<sup>5</sup>. Un eventuale rifiuto del giudice di accogliere la medesima, giustificato da un rinvio all'art. 345 c.p.c., è motivo di ricorso in Cassazione per violazione di legge.

Permangono dubbi sull'ammissibilità in appello di una prova in merito alla quale si sia verificata una decadenza in primo grado<sup>6</sup>.

E', infine, certamente inammissibile di un mezzo istruttorio, laddove esso sia stato negato nella sentenza di primo grado e, sul medesimo capo, non sia stata sollevata alcuna censura in appello. In tal caso, infatti, si andrebbe a contraddire un giudicato interno<sup>7</sup>.

<sup>3</sup> Cfr, sul punto, MAGRO, “*Nel processo tributario è possibile introdurre nuovi documenti*”, in Fisco oggi di Giovedì 20 marzo 2003

<sup>4</sup> Cfr. PROTO PISANI, “*Lezioni di diritto processuale civile*”, Napoli, 1999

<sup>5</sup> MELONCELLI, “*I poteri istruttori del giudice d'appello: le novità nel giudizio d'appello*”, in Quaderni del consiglio di presidenza di giustizia tributaria, anno 2002 n. 7

<sup>6</sup> TESAURO, “*Il processo tributario*”, in Digesto IV ed., sez. comm., Torino, 1994. FINOCCHIARO A. e M. “*Commentario al nuovo processo tributario*”, Milano, 1996. PISTOLESI, “*L'appello nel processo tributario*”, Torino, Giappichelli 2002.

<sup>7</sup> CONSOLO – GLENDI “*Commentario breve alle leggi del processo tributario*”, Cedam, 2005.

Per quanto riguarda la restante casistica dei mezzi probatori, in via generale la dottrina è pressoché concorde nel ritenere che il processo tributario vada qualificato come processo dispositivo quanto all'allegazione dei fatti, e inquisitorio, quanto al metodo acquisitivo delle prove<sup>8</sup>. Ciò significa che, coerentemente col brocardo latino *iudex secundum alligata et probata judicare debet*, la delimitazione dei confini della controversia incombe in via esclusiva sulle parti, che allegano dei fatti sui quali esclusivamente il giudice tributario è chiamato a pronunciarsi. Il giudice non può d'iniziativa indicare fatti rilevanti per la soluzione della controversia e ricercarne le prove. Diverso è il discorso concernente gli aspetti probatori, in relazione al quale il potere di allegazione delle parti a sostegno della richiesta processuale non esclude l'iniziativa istruttoria dell'organo giudicante, laddove questi la ritenga idonea a rafforzare il proprio convincimento in ordine alla risoluzione della controversia<sup>9</sup>.

Alla luce delle suddette considerazioni emerge che le attività istruttorie consentite nel contenzioso tributario sono, oltre alle prove documentali offerte dalle parti, quelle conferite alle Commissioni Tributarie dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero:

- 1) la facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta;
- 2) il potere di richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza;
- 3) la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia;
- 4) il potere di disporre consulenza tecnica.

Poteri questi che la Commissione deve esercitare in via integrativa e non sostitutiva della carente attività probatoria delle parti.

Tra di esse sono generalmente considerati veri e propri **mezzi di prova** i poteri istruttori previsti dai primi tre commi dell'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546<sup>10</sup>. La consulenza tecnica ne è, invece, esclusa in quanto può essere ritenuta un mero ausilio tecnico offerto al giudice per la verifica e la comprensione di dati tecnici offerti in prova<sup>11</sup>.

Opinione comune, pertanto, è che, in quanto mezzi di prova, possano essere utilizzati solo se ritenuti necessari dal giudice:

### 1) **l'accesso**, in quanto riconducibile all'ispezione giudiziale del processo civile

<sup>8</sup> RUSSO, "Manuale di diritto tributario", Milano, 1999, p. 481; G. FALSITTA, "Manuale di diritto tributario", Padova, 1999, p. 671.

<sup>9</sup> GRAZIANO "I poteri istruttori delle commissioni tributarie" in Giustizia-tributaria.it/Quaderni/quad3\_25.pdf.

<sup>10</sup> TESAURO, "Il processo tributario", 1998; CONSOLO, "Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario" in Il fisco, 1994; PISTOLESI, in "Proc. Trib." di Baglione - Menchini - Miccinesi

<sup>11</sup> GILARDI - LOI - SCUFFI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè, 1997

- 2) **l'ordine di esibizione di documenti alla parte o al terzo**, riconducibile all'art. 210 cpc<sup>12</sup>
- 3) **la facoltà di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti e il potere di richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza**, che sarebbero riconducibili alla richiesta di informazioni alla P.A. di cui all'art. 213 cpc e da sempre considerata mezzo di prova<sup>13</sup>.

Se si considera, tuttavia, la possibilità di ritenere i documenti di cui al punto 2) rientranti nella previsione del secondo comma dell'art. 58 e le facoltà di cui al punto 3) appartenenti al novero dei meri strumenti di apprezzamento e valutazione delle prove, è evidente come la deroga all'inammissibilità dei mezzi di prova in appello finisca per concernere solo il potere d'accesso<sup>14</sup>.

### ***3. Eccezioni al divieto di produrre nuove prove in appello***

#### **1) Ammissibilità dell'introduzione di nuove prove ritenute necessarie ai fini della decisione**

Parte della dottrina<sup>15</sup> ritiene di dover effettuare una distinzione netta tra il meno rigoroso concetto tributaristico di necessità della nuova prova e quello civilistico della indispensabilità della stessa. Altra dottrina<sup>16</sup>, invece, sostiene la sostanziale equivalenza dei due termini, ritenendo di poter applicare al processo tributario anche le elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali acquisite al processo civile. Da ciò discenderebbe l'acquisibilità di tutte le prove che rappresentino l'unico strumento suscettibile di permettere una riforma della sentenza di primo grado, ovvero:

- le prove che, lungi dal costituire oggetto del convincimento dell'organo giudicante, siano l'unico mezzo per accertare un fatto;**
- le prove che in primo grado non abbiano ricevuto particolare attenzione ai fini istruttori;**
- le prove senza le quali sia impossibile approdare ad una decisione opposta rispetto a quella contenuta nella sentenza di primo grado;**

<sup>12</sup> Cfr. Cassazione sentenza n. 3231 del 15 dicembre 2004: I documenti prodotti irritualmente, per tardività o per la provenienza da soggetti terzi, sono utilizzabili nel processo tributario, in quanto tale facoltà rientra tra i poteri istruttori del giudice tributario di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e come tale è esercitabile d'ufficio. La facoltà di ordinare alle parti processuali il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia deriva dal potere istruttorio riconosciuto alle Commissioni tributarie di cui al primo comma del citato articolo 7 del Dlgs 546/1992, che, in quanto esercitabile d'ufficio, è un potere derogatorio al principio dispositivo vigente in ambito tributario in tema di prova.

<sup>13</sup> CONSOLO – GLENDI “*Commentario breve alle leggi del processo tributario*”, Cedam, 2005. Tuttavia, sul punto esiste una qualche incertezza. Cfr. MELONCELLI, “*I poteri istruttori del giudice d'appello: le novità nel giudizio d'appello*”, in Quaderni del consiglio di presidenza di giustizia tributaria, anno 2002 n. 7

<sup>14</sup> BAGLIONE - MENCHINI - MICCINESI “*Il nuovo processo tributario*”, Milano, 2004, Giuffrè

<sup>15</sup> SANDULLI – SOCCI “*Manuale del nuovo processo tributario*”, Bologna, 1997

<sup>16</sup> FINOCCHIARO A. e M. “*Commentario al nuovo processo tributario*”, Milano, 1996. RUSSO, “*Processo Tributario*”, in Enciclopedia del Diritto. CONSOLO, “*Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario*” in *Il fisco*, 1994.

**- le prove che siano rimaste assorbite in primo grado da questioni preliminari o pregiudiziali e che, tuttavia, assumano particolare rilevanza per il giudice d'appello<sup>17</sup>.**

Altra dottrina ancora<sup>18</sup> considera la norma capace di neutralizzare il divieto di nuove prove in appello, in considerazione del fatto che l'istruttoria è rimessa all'iniziativa del giudice.

Si ritiene generalmente applicabile al processo tributario il principio più volte affermato dalla Cassazione in materia civilistica, secondo il quale, nel giudizio di appello, l'indispensabilità della richiesta dall'art. 345, comma 3, c.p.c. non può significare la mera rilevanza dei fatti dedotti a prova, ma postula la verificata impossibilità di acquisire con altri mezzi la conoscenza di quei fatti che la parte avesse l'onere di fornire nelle forme e nei tempi stabiliti dalla legge processuale. Ciò significa che, come già nel processo del lavoro (art. 437, comma 2, c.p.c.), il potere istruttorio attribuito al giudice di appello dal comma 3 dell'art. 345 c.p.c., benché abbia carattere ampiamente discrezionale, non può essere esercitato per sanare preclusioni e decadenze già verificatesi nel giudizio di primo grado<sup>19</sup>.

Da ciò discende che la attenuazione probatoria a carico delle parti e l'ampiezza dei poteri istruttori del giudice non può supplire alle negligenze delle parti che non abbiano ritualmente dedotto in giudizio prove rilevanti per la decisione<sup>20</sup>.

## **2) Ammissibilità delle prove non prodotte in primo grado per causa non imputabile alla parte che le invoca**

Secondo parte della dottrina,<sup>21</sup> il principio in esame costituisce applicazione in ambito tributario della rimessi<sup>22</sup>

Numerose sono le critiche sollevate alla disposizione in esame. L'eventualità di una prova non dedotta in primo grado per causa non imputabile alla parte è, infatti, di difficile realizzazione, tenuto conto che, nel processo tributario, sono escluse le prove orali, quali la testimonianza e il giuramento e sussiste la possibilità di produrre documenti in qualsiasi momento sia ad istanza di parte che d'ufficio. Alla difficoltà di fornire contenuto ad una disposizione che parrebbe tautologica la dottrina ha risposto formulando una distinzione pratica tra il fatto da provare e la prova stessa, sicché sarebbe ammissibile esclusivamente la prova che, pur introdotta per la prima volta in appello, sia idonea a dimostrare un fatto già dedotto in primo grado<sup>23</sup>. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di un fatto accertabile solo attraverso l'accesso presso terzi, la cui esistenza era incolpevolmente ignota

<sup>17</sup> Consolo-Luiso-Sassani, *“Commentario alla riforma del processo civile”*, Milano, 1996. CONSOLO – GLENDI *“Commentario breve alle leggi del processo tributario”*, Cedam, 2005.

<sup>18</sup> BAFILE *“Il processo tributario”*, 1994.

<sup>19</sup> Cass.13.12.2000 n.15.716

<sup>20</sup> MELONCELLI, *“I poteri istruttori del giudice d'appello: le novità nel giudizio d'appello”*, in Quaderni del consiglio di presidenza di giustizia tributaria, anno 2002 n. 7

<sup>21</sup> CONSOLO, *“Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario”* in *Il fisco*, 1994.

<sup>22</sup>

alla parte interessata nel precedente grado di giudizio. Diversamente, risulterebbe vanificato il concetto stesso di divieto dello *ius novorum* di cui all'art. 57 del D.Lgs. 546/92.

#### ***4. Nozione di documenti e ammissibilità incondizionata degli stessi: ripercussioni sulla incisività delle preclusioni in materia probatoria***

Assai incisiva nella materia del contenzioso tributario si rivela la disposizione del secondo comma dell'art. 58, che espressamente fa salva la facoltà delle parti di produrre in appello nuovi documenti, indipendentemente dall'impossibilità dell'interessato di produrlo in prima istanza per causa a lui non imputabile, requisito richiesto dall'art. 345 ultimo comma cod. proc. civ.<sup>24</sup>.

Si tratta di un'eccezione al comma precedente la cui rilevanza si rivela tutt'altro che secondaria, ove si consideri che in una materia come quella tributaria, in assenza di prove orali, quella documentale è la prova per eccellenza. E', anzi, legittimo affermare che il comma 2 dell'art. 58 finisce per vanificare in parte il comma precedente, reintroducendo di fatto nel procedimento gran parte di quei mezzi probatori che sembravano essere stati esclusi<sup>25</sup>.

Copiosa è la produzione giurisprudenziale sull'argomento.

A titolo esemplificativo si può considerare la sentenza n. **2027 dell'11 febbraio 2003**<sup>26</sup>, con cui la Cassazione ha dichiarato ammissibile la produzione di nuovi documenti nel giudizio di secondo grado, indipendentemente dall'impossibilità dell'interessato di produrli in prima istanza per causa a lui non imputabile<sup>27</sup>.

Nella stessa direzione, la sentenza 24/05/2002 n. 7602 chiariva che l'autorizzazione al sindaco di un Comune a stare un giudizio, rilasciata anteriormente alla costituzione nel giudizio di primo grado, può essere prodotta per la prima volta in grado di appello, essendo consentita la produzione di nuovi documenti in tale grado, ai sensi dell'art. 58, comma secondo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546<sup>28</sup>.

In merito alla nozione di documenti in senso proprio, non sono da considerarsi nuovi documenti quelli venuti ad esistenza dopo il giudizio di primo grado, ma solo quelli preesistenti e non prodotti

<sup>23</sup> RUSSO, *"Processo tributario"*, in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987. BAFILE *"Il processo tributario"*, 1994. SANDULLI – SOCCI *"Manuale del nuovo processo tributario"*, Bologna, 1997.

<sup>24</sup> Corte di cassazione, sentenza n. 9604 del 21 luglio 2000

<sup>25</sup> CAMPEIS-DE PAULI, *"Il manuale del processo tributario"*, Cedam, 1996. BAFILE *"Il processo tributario"*, 1994. BELLAGAMBA, *"Il contenzioso tributario dopo il Decreto legge 16 maggio 1996, n. 259"*, Utet, Torino, 1996. CONSOLO, *"Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario"* in *Il fisco*, 1994.

<sup>26</sup> Cfr. Cass. Sent. n. 7329 del 13/05/2003: "In tema di contenzioso tributario, nel giudizio di appello davanti alle commissioni tributarie regionali le parti hanno facoltà, ai sensi dell'art. 58, comma secondo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di depositare nuovi documenti, a nulla rilevando la eventuale irrivalenza della loro produzione in primo grado; Cfr. anche Circ. Min. 18 novembre 1989, n.17/7/2262, in Corr. Trib. N. 47/1989, pag. 3319

<sup>27</sup> Cfr. TROVATO *"Processo tributario, in appello si possono portare nuove prove"*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e tributi, numero 66 dell'8 marzo 2003, pagina 22

<sup>28</sup> Corte di Cassazione - Sezione V, sentenza del 24/05/2002 n. 7602

in primo grado. Inoltre, il termine va riferito alle quietanze, agli estratti delle scritture contabili e a tutti i giustificativi di spesa che sovente si rivelano decisivi per la risoluzione della controversia. Non, invece, ai precedenti giurisprudenziali, alla dottrina o ai testi di legge, i quali possono essere esibiti non solo a termini scaduti, ma anche in corso di discussione della causa.

A fronte di un vivace dibattito dottrinale è possibile escludere anche la consulenza tecnica, che viene ormai pacificamente considerata, sulla scorta della giurisprudenza giuslavoristica, una mera allegazione difensiva tecnica.

La facoltà di produzione di documenti non può essere esercitata all'udienza di trattazione. Diversamente, ne risulterebbe leso il diritto alla difesa della controparte, la quale si troverebbe a dover conoscere di tali nuovi elementi per la prima volta e a dover prendere posizione su di essi tardivamente.

L'allegazione di documenti nuovi è, invece, possibile oltre che nell'atto introduttivo del giudizio di secondo grado, anche a mezzo memorie illustrative, in quanto, in tal caso, la controparte ha la possibilità di esaminare i nuovi documenti e di esercitare correttamente il proprio diritto di difesa<sup>29</sup>. Tale diritto viene riconosciuto esclusivamente al contribuente, al quale la dottrina ritiene vada attribuita la facoltà di integrazione dei motivi spesi in primo grado, laddove l'Amministrazione Finanziaria produca nuovi documenti in appello<sup>30</sup>.

Fino ad oggi si è sempre ritenuta un'assoluta libertà di deposito dei documenti, mentre, alla luce delle recenti sentenze della Cassazione tributaria, il discorso va rivisto.

Infatti, l'art. 32, primo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 stabilisce che le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione. Sulla scorta di tale disposizione, la Cassazione ha ritenuto di poter ritenere tale termine perentorio, e non ordinatorio come in passato.

Coerente con tale interpretazione dottrinale è la sentenza della Cassazione Sezione V, n. 1771 del 30/01/2004, che ha stabilito che "In tema di contenzioso tributario, il termine previsto dall'art. 32 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 per il deposito di memorie e documenti (applicabile anche al giudizio di appello in virtù dell'art. 58, secondo comma, D.Lgs. cit.) deve ritenersi **perentorio**, pur non essendo dichiarato tale dalla legge, in quanto diretto a tutelare il diritto di difesa della controparte ed a realizzare il necessario contraddittorio tra le parti, e tra queste ed il giudice. Ne consegue che la mancata osservanza del detto termine determina la preclusione di ogni ulteriore attività processuale, senza che assuma alcun rilievo, in contrario, la circostanza che la controparte si sia costituita in giudizio senza nulla eccepire al riguardo. La possibilità di sanatoria a seguito di acquiescenza è ammessa, difatti, soltanto con riferimento alla forma degli atti processuali, e non

---

<sup>29</sup> BORSELLINO, "Sul rapporto tra gli articoli 58 del Dlgs 546/92 e 32 del Dpr 600/73", in [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it).

<sup>30</sup> TESAURO, "Il processo tributario", in *Digesto IV ed.*, sez. comm., Torino, 1994

anche relativamente all'inosservanza dei termini perentori, come previsto dall'art. 153 del codice di rito<sup>31</sup>. Inoltre, i giudici non possono tenere conto, ai fini del proprio convincimento, della documentazione prodotta fuori dei termini di cui all'articolo 32, comma 1, del Dlgs 546/92 e, pertanto, è invalida la sentenza concretamente basata soltanto ed esclusivamente su tale tardiva produzione<sup>32</sup>.

Precedentemente, con sentenza n. 14624 del 2000<sup>32</sup>, la Cassazione si era espressa sul punto chiarendo che “Le Commissioni tributarie non possono esimersi dall'obbligo ex art. 7, 3° comma del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di ordinare all'ufficio finanziario il deposito dei documenti che sono indispensabili per valutare l'ammissibilità del ricorso. Ciò accade quando il contribuente impugni l'avviso di mora contestando, nel contempo, un atto pregresso autonomamente impugnabile -quale l'avviso di accertamento- che asserisca non gli sia stato notificato, e per valutare la ammissibilità del ricorso sia necessario acquisire l'avviso di accertamento notificato. In tali casi, ove l'Amministrazione depositi spontaneamente l'atto anche direttamente in udienza, e comunque senza rispettare il termine di venti giorni liberi prima dell'udienza di trattazione, fissato dall'art. 32 del d.lgs n. 546 del 1992 (applicabile nel giudizio d'appello per il richiamo dell'art.61), il giudice deve prendere in esame il documento tardivamente depositato (salva restando l'opportunità del differimento dell'udienza ai sensi dell'art. 34 del d. lgs n. 546 del 1992). Infatti, il termine in questione, che per le parti è **perentorio**, in quanto stabilisce la scadenza oltre la quale le stesse perdono la facoltà di effettuare produzioni difensive, non interferisce sul menzionato potere delle Commissioni tributarie, esercitabile, in carenza di delimitazioni temporali, fino all'udienza di discussione. La sentenza sembra interpretare come un obbligo la facoltà di cui al 3° comma dell'art. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, almeno in caso di valutazione circa la ammissibilità del ricorso. Il che dovrebbe rendere molto più frequente l'esercizio, da parte del giudice, del potere di ordinare il deposito di atti e documenti. E comunque, assai spesso, svincolerebbe l'Amministrazione dall'obbligo di rispettare il termine di cui all'art. 32 del d.lgs n. 546 del 1992.

Il progressivo affermarsi della tesi della perentorietà dei termini per il deposito dei documenti crea un imbarazzante contrasto tra l'art. 58 e l'art. 32 della disciplina sul contenzioso tributario, ma non è l'unico caso di inconciliabilità tra norme tributarie.

Si pensi all'art. 32 del Dpr 600/73 che, nell'ipotesi di accertamento a seguito di invio di questionario, al comma 3, recita: "le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente in sede amministrativa contestualmente

---

<sup>31</sup> Nella stessa direzione Cassazione, n. 138/2004. Cfr. anche BUSCEMA, in Fisco Oggi di Lunedì 21 Febbraio 2005

<sup>32</sup> Cass. Sezione Trib., 10 novembre 2000 n. 14624.– Pres. Cantillo; Rel. Graziadei



alla richiesta". •Al comma 4 viene, inoltre, stabilito che "le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato, all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa, le notizie, i dati, i documenti, i libri ed i registri, dichiarando, comunque, contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile". E' evidente che la disposizione, che ricalca il procedimento penale e la fase della chiusura delle indagini preliminari, si pone in netta antitesi con il principio della allegabilità illimitata di documenti, di cui all'art. 58 D.Lgs. 546/92. A tale interrogativo la dottrina<sup>33</sup> tenta di dare una risposta, prospettando due possibili soluzioni improntate al "criterio di prevalenza": una soluzione, denominata "procedurale", che individua la prevalenza dell'articolo 58 del Dlgs 546/92, ed una seconda soluzione, denominata "sostanziale", che ritiene prevalente l'articolo 32 del Dpr 600/73.

A favore della prima soluzione la sentenza della Cassazione n. 11981/2003, in uno dei rari casi in cui ha affrontato la questione, che ritiene che "in tema di accertamento delle imposte dirette, la mancata produzione di documenti, da parte del contribuente, in risposta al questionario previsto all'art.32 del DPR n. 600/1973, non dà luogo a decadenza dalla produzione degli stessi in sede contenziosa, in difetto di ogni previsione, in proposito, negli artt. 32 e 33 del detto decreto". Né si può estendere all'accertamento delle imposte sui redditi la preclusione, posta in materia di IVA, dall'art. 52 del DPR n. 633/1972, all'utilizzabilità in sede amministrativa o contenziosa dei libri, registri, scritture e documenti non esibiti dal contribuente in sede di accessi, ispezioni e verifiche". In realtà, la Suprema Corte non specifica se la produzione dei documenti citati possa avvenire anche in secondo grado.

A favore della seconda tesi vale la considerazione che la norma, di cui all'articolo 32 del D.P.R. 600/73, può essere considerata una deroga al criterio generale, di cui all'articolo 58 del Dlgs 546/92, che tende a garantire il diritto alla difesa del contribuente e, contestualmente, a consentire all'Amministrazione di esercitare in modo più corretto il ricorso al metodo induttivo, sulla base del preventivo contraddittorio con la parte.

**Lecce, 25 giugno 2005**

**AVV. MAURIZIO VILLANI**

*Avvocato Tributarista in Lecce*

**componente del Consiglio dell'Unione Nazionale  
delle Camere degli Avvocati Tributaristi**

[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)

---

<sup>33</sup> Cfr. nota 29

## BIBLIOGRAFIA

- GLENDI “ *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*”, Milano, 1990  
 RUSSO, “ *Processo tributario*”, in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987  
 BATISTONI – FERRARA, “ *Appunti sul processo tributario*”, Padova, 1995.  
 PISTOLESI, “ *L'appello nel processo tributario*”, Torino, Giappichelli 2002.  
 MAGRO, “ *Nel processo tributario è possibile introdurre nuovi documenti*”, in Fisco oggi di Giovedì 20 marzo 2003  
 PROTO PISANI, “ *Lezioni di diritto processuale civile*”, Napoli, 1999  
 MELONCELLI, “ *I poteri istruttori del giudice d'appello: le novità nel giudizio d'appello*”, in Quaderni del consiglio di presidenza di giustizia tributaria, anno 2002 n. 7  
 TESAURO, “ *Il processo tributario*”, in Digesto IV ed., sez. comm., Torino, 1994.  
 FINOCCHIARO A. e M. “ *Commentario al nuovo processo tributario*”, Milano, 1996.  
 CONSOLO – GLENDI “ *Commentario breve alle leggi del processo tributario*”, Cedam, 2005.  
 RUSSO, “ *Manuale di diritto tributario*”, Milano, 1999  
 FALSITTA, “ *Manuale di diritto tributario*”, Padova, 1999  
 GRAZIANO “ *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*” in Giustizia-tributaria.it/Quaderni/quad3\_25.pdf.  
 CONSOLO, “ *Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario*” in Il fisco, 1994  
 GILARDI – LOI – SCUFFI, “ *Il nuovo processo tributario*”, Giuffrè, 1997  
 BAGLIONE - MENCHINI - MICCINESI “ *Il nuovo processo tributario*”, Milano, 2004, Giuffrè  
 SANDULLI – SOCCI “ *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997  
 CONSOLO-LUISSO-SASSANI, “ *Commentario alla riforma del processo civile*”, Milano, 1996.  
 BAFILE “ *Il processo tributario*”, 1994.  
 CAMPEIS-DE PAULI, “ *Il manuale del processo tributario*”, Cedam, 1996  
 BELLAGAMBA, “ *Il contenzioso tributario dopo il Decreto legge 16 maggio 1996, n. 259*”, Utet, Torino, 1996.  
 TROVATO “ *Processo tributario, in appello si possono portare nuove prove*”, in Il Sole 24 Ore, Norme e tributi, numero 66 dell'8 marzo 2003, pagina 22  
 BORSELLINO, “ *Sul rapporto tra gli articoli 58 del Dlgs 546/92 e 32 del Dpr 600/73*”, in www.fiscooggi.it.  
 BUSCEMA, in Fisco Oggi di Lunedì 21 Febbraio 2005