

L'incoerenza interna del novellato art. 42 del d.p.r. n. 600/1973

Amatucci Arnaldo

GT - Rivista di giurisprudenza tributaria N. 11/2002, Pag. 1082

Commento alla C. t. prov. Treviso, Sez. VII, Sent. 13 maggio 2002, n. 38

La Commissione tributaria di Treviso tocca un aspetto importante in tema di motivazione.

Il caso sottoposto al suo esame non era insolito: si trattava di valutare la prova testimoniale attinta dal processo penale a seguito di indagini effettuate dalla Guardia di finanza, quale organo di polizia giudiziaria, e, soprattutto, di verificare la rilevanza del loro riassunto ai fini della motivazione *per relationem*.

La risposta della Commissione è stata assolutamente negativa ed il ragionamento che la sostiene è indubbiamente convincente.

Si premette che la disciplina della motivazione è fondamentalmente costituita dall'art. 7 dello Statuto del contribuente (1), che prevede come obbligatoria e senza alcuna alternativa la modalità della allegazione degli atti a cui si faccia riferimento negli avvisi notificati al contribuente. Si aggiunge che detta disciplina, a seguito dell'art. 1, lett. c), del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, ha subito rilevanti modifiche poiché, ferma la modalità della allegazione, si è però consentita in sostituzione della stessa l'esposizione riassuntiva del contenuto dell'atto richiamato, purché se ne riporti l'essenza, versione questa che è poi trapassata nel novellato art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Nonostante la previsione della facoltà dell'Amministrazione finanziaria di omettere l'allegazione e di limitarsi a rappresentare il contenuto essenziale dell'atto esterno, la Commissione trevigiana si propone criticamente, osservando che il riassunto non può di per sé soddisfare le esigenze proprie della motivazione e della prova, in quanto non consente di dare risposta ai seguenti interrogativi:

- a) se la fonte a cui attinge sia realmente esistente;
- b) in caso di testimonianza, quali siano le domande poste al testimone;
- c) se quest'ultimo abbia dichiarato anche circostanze diverse o contrastanti;
- d) in quale contesto si sia svolto l'interrogatorio;
- e) se siano state rispettate le regole procedurali;
- f) se il trasferimento al processo tributario sia avvenuto regolarmente;
- g) se agli atti del procedimento penale vi siano elementi divergenti o contrastanti nei confronti delle testimonianze richiamate nell'ambito tributario.

La critica dà rilievo particolare al fatto che un singolo elemento di prova esterna, appartenente ad un contesto probatorio ampio e complesso, è da solo insignificante, sia perché non rende pienamente il senso della testimonianza, sia perché non consente di valutare il significato di quello "spezzone" all'interno del tutto e, soprattutto, se vi siano elementi di prova equivalenti o addirittura prevalenti a vantaggio del contribuente.

L'attuale disciplina sugli elementi di prova esterna

La conclusione a cui giunge la sentenza è quella della insufficienza delle condizioni necessarie, da un lato, per la corretta motivazione, e, dall'altro, per contribuire alla formazione del convincimento del giudice.

Il tema, di particolare interesse anche pratico, sollecita varie osservazioni.

Innanzitutto, induce a riflettere criticamente sulla normativa attuale, quale precedentemente richiamata. Va tenuto conto al riguardo che, ferma la facoltà del riassunto dell'atto esterno, è però indispensabile che questo ne costituisca la traduzione dei contenuti essenziali. Dunque, affinché l'ufficio tributario possa prescindere dall'obbligo della allegazione, è necessario che il riassunto abbia tale specificità, anche trascurando il fatto che lo Statuto del contribuente detta senza alcuna alternativa l'obbligo della allegazione. In questo quadro, diventa rilevante la definizione di essenzialità. Il termine, pur chiaro nel suo significato letterale, riflette la sola interpretazione dell'Ufficio tributario ovvero della Guardia di finanza nella formazione del verbale di constatazione. Pertanto, anche escludendo l'ipotesi (però possibile) che il riassunto disattenda l'obbligo di richiamare il contenuto essenziale dell'atto esterno, quanto in esso trascritto è ritenuto dall'uno o dall'altro degli anzidetti soggetti e, quindi, non assume mai i caratteri della oggettività. D'altra parte, quell'apprezzamento dovrebbe essere riferito non al verbalizzante o all'Ufficio tributario, ma al contribuente ricorrente, attinendo strettamente all'esercizio della sua difesa processuale, per cui all'interno della norma esiste un sostanziale equivoco. Questa, infatti, parla della essenzialità come se avesse caratteri oggettivi, trascurando che, al contrario, ha una impronta necessariamente soggettiva, data, peraltro, dal soggetto che non ha interesse alla sua rilevazione.

Il vizio ora rappresentato si riflette negativamente nell'ambito concreto, con conseguenze sulla stessa interna coerenza della disciplina. Come puntualmente rilevato dalla sentenza trevigiana, il contribuente che conosce il semplice riassunto si trova nelle perplessità e nelle difficoltà precedentemente accennate, non essendo in grado di riscontrare se i contenuti posti alla sua conoscenza rappresentino veramente l'essenziale dell'atto richiamato. Pertanto, non è in grado di formulare alcuna eccezione in tal senso e, quindi, di contestare il riassunto sotto tale profilo, non avendo conoscenza del contenuto integrale dell'atto e, quindi, non potendo effettuare confronti con quest'ultimo.

Altrettanto deve dirsi per quanto riguarda la Commissione tributaria, la quale, ove il ricorrente abbia eccepito la non essenzialità del riassunto e, quindi, il vizio della motivazione, non è in grado di dare una risposta, non potendo disporre dell'atto richiamato. Il problema, dunque, diventa risolvibile soltanto se, in via preliminare, come richiesto dalla natura dell'eccezione sulla motivazione, si possa disporre dell'atto integrale, in modo tale che il contribuente possa, dal raffronto con il suo riassunto, verificare la presenza o meno del requisito della essenzialità all'interno di quest'ultimo, così che, sollevata la relativa eccezione, la Commissione possa decidere in merito. Ma, se così è, la norma si svuota di significato poiché il riassunto, comportando l'obbligo della allegazione del documento esterno, renderebbe inutile la

sua previsione normativa. Posta la necessità della allegazione, verrebbe meno la ragione del riassunto, con conseguente sterilizzazione del tratto dell'art. 42 che prevede questa modalità in via alternativa. Il problema è, dunque, normativo e la sua risoluzione pare affidata non tanto all'interprete quanto al legislatore, che dovrebbe rivedere il suo dettato.

Allo stato attuale, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe sempre allegare l'atto richiamato, onde consentire al contribuente il controllo sulla motivazione ed alla Commissione di accertare il rispetto dell'art. 42. Ognun vede, però, come si tratti di una conclusione paradossale.

Le cd. informazioni di terzi nel quadro probatorio generale

Un'ultima riflessione appare necessaria alla luce della sentenza in commento. Questa, attraverso gli interrogativi prima precisati, ha posto il problema della valenza degli elementi probatori esterni all'ambito tributario, quali sono le testimonianze di soggetti terzi, come è noto non assumibili come tali, ma quali semplici dichiarazioni. Le condizioni che la sentenza pone al fine di soddisfare, in questo caso, l'esigenza della prova sono indubbiamente significative, prospettando esse la necessità che il quadro probatorio a cui detto elemento appartiene venga esplorato ed acquisito nella sua interezza, senza di che, evidentemente, perderebbe la sua rilevanza indiziaria. Detta risposta, oltretutto anche logicamente corretta, risponde alla pronuncia della Corte costituzionale 21 gennaio 2000, n. 18 (2) nel tratto in cui la stessa, appunto esaminando il tema delle dichiarazioni di terzi, dopo averne rilevato il significato solamente indiziario, richiede che ad esse venga data valutazione nel quadro probatorio generale, dovendosi attribuire a tale elemento significato meramente complementare ed integrativo. Vi si legge il dovere della Commissione di analizzare l'elemento esterno oltre la sua valenza intrinseca, tant'è che si suggerisce di approfondire attentamente le dichiarazioni del terzo e di valutarle comparativamente. Quanto alla posizione del ricorrente si è detto nella Corte costituzionale che a questi deve essere concessa la facoltà di contrastare detti elementi indiziari nel modo più ampio e quindi di esercitare pienamente il proprio diritto alla difesa, al fine di non subire condanne sulla sola base di dichiarazioni ipoteticamente false o malevoli del terzo.

Da questi spunti normativi pare evincersi, da un lato, il potere-dovere del Giudice, del resto espresso all'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, di allargare l'analisi al quadro probatorio da cui la dichiarazione proviene e, dall'altro lato, la facoltà per il contribuente della conoscenza piena e dell'attingimento a quel contesto. Non va trascurato, infine, che la Corte costituzionale, in chiusura della sua sentenza, ha ben precisato che la Commissione tributaria, nell'esame delle citate dichiarazioni e delle argomentazioni contrarie del contribuente, deve motivare specificamente, in difetto di che la sentenza dovrebbe ritenersi viziata per illegittimità e, quindi, sottoponibile a riforma.

Gli interrogativi posti dalla pronuncia trevigiana propongono, dunque, ancora una volta, attraverso una sua importante sfaccettatura, il problema della motivazione, che pare continuamente rinnovarsi, specie dopo che nelle più recenti pronunce il Supremo Collegio ha abbandonato, con riferimento all'avviso di accertamento emesso nei confronti del contribuente, la tesi della *provocatio ad opponendum*, sostenendo la sua natura meramente amministrativa e, pertanto, la necessità della sua motivazione nei termini di cui alla legge n. 241/1990, del resto recepiti fedelmente all'art. 7 dello Statuto del contribuente (3).

Note:

(1) In Tascabili, "Statuto dei diritti del contribuente", a cura di G. Caputi, allegato al Corr. Trib. n. 21/2001.

(2) In Corr. Trib. n. 10/2000, pag. 18 e in I Quattro Codici della Riforma Tributaria big, Cd-rom, IPSOA.

(3) Sul punto, si veda, in particolare, Cass., Sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15234, in Corr. Trib. n. 10/2002, pag. 869, con commento di M. Bruzzone.