



L'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 riduce effettivamente i poteri della Commissione tributaria?

di **Arnaldo Amatucci**
Avvocato in Arezzo

Recentemente il legislatore è intervenuto sull'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 eliminandone il comma 3. È così venuta meno la seguente disposizione "È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia".

I primi commenti su questo intervento hanno correttamente ritenuto che, in tal modo, il legislatore abbia inteso accentuare la caratterizzazione del processo tributario in senso dispositivo, ribaltando l'orientamento prevalente che riteneva pregnante la finalità pubblicistica e quindi il suo significato inquisitorio. È da ritenere anche che il legislatore abbia tenuto conto delle difficoltà che quel comma ha trovato nella sua applicazione pratica, essendosi la giurisprudenza manifestata in interpretazioni discordi e non sempre condivisibili. Da una parte, si è dato infatti rilievo al collegamento letterale tra la necessità di quell'intervento e la decisione della controversia, ritenendo l'esercizio di quel potere in funzione della corretta formazione della pronuncia giudiziale. La giurisprudenza che ha introdotto questa interpretazione non ha superato però una difficoltà di fondo, non potendosi ritenere che la carenza della prova importi necessariamente l'impedimento a decidere, trattandosi di situazione che trova la sua positiva risposta in sede processuale, attraverso l'applicazione delle regole sulla prova. Considerando che il contenzioso giudiziale si articola nella pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria e nelle contestazioni contro la stessa formulate dal contribuente e che in ordine a queste posizioni si distribuisce tra le parti l'onere della prova, l'insufficienza

o la carenza di questa, giocando a sfavore dell'una e a favore dell'altra delle parti, non pregiudica l'assunzione e la correttezza della decisione giudiziale, potendone essere addirittura condizione di sufficienza.

Una seconda linea giurisprudenziale (tra cui Cass., sent. n. 10219 del 27 giugno 2003, in banca dati "il fiscovideo"), ha ritenuto, attingendo alla *ratio* più che alla lettera del comma, che la facoltà di intervento prevista in esso sia finalizzata non già a tutelare la possibilità per la Commissione di risolvere correttamente la controversia sottoposta al suo esame, ma a far sì che la tutela della difesa delle parti in causa non venga squilibrata. Laddove pertanto una di esse, pur assumendo un atteggiamento di diligenza, non sia in grado di poter acquisire e quindi depositare presso la Commissione tributaria documenti che la stessa ritiene rilevanti ai fini della sua difesa, si pone la necessità per la stessa Commissione di eliminare detto impedimento onde consentire il pieno esercizio della difesa, altrimenti leso, con la precisazione che detto impedimento deve ritenersi presente sia che alla sua base si riscontri una situazione di impossibilità, sia che questo si colleghi ad uno stato di importante difficoltà. Ovviamente la valutazione di queste condizioni spetta alla Commissione tributaria, senza che, in ragione della predetta discrezionalità, la sua risposta possa essere oggetto di contestazione e quindi di eccezione, tanto più in sede di legittimità.

Recentemente il Supremo Collegio (Cass. 11 gennaio 2006, n. 366, in "il fisco" n. 5/2006, fascicolo n. 1, pag. 725, con commento di F.A. Genovese) si è nuovamente pronunciato sul comma 3 dell'art. 7, confermando la linea interpretativa precedentemente annotata (Cass. n. 10219/2003) e quindi chiarendo, forse definitivamente, il significato da attribuire al predetto comma. Si è ribadito

innanzitutto che, stante la distribuzione dell'onere della prova tra le parti, la Commissione tributaria non può esercitare attività di supplenza e quindi non può sostituirsi a quella rimasta inerte, rimediando alla sua negligenza. Si chiarisce poi che il predetto comma costituisce norma eccezionale, attivabile solo nel caso in cui l'assolvimento dell'onere probatorio sia impossibile o sommamente difficile. Si torna pertanto a ripetere che, al di fuori di questa ipotesi particolare, la facoltà di cui si discute non può essere esercitata legittimamente da parte della Commissione tributaria. Sembrano pertanto contraddette le sentenze dello stesso Supremo Collegio che avevano interpretato la necessità dettata nel comma in relazione alla impossibilità ovvero alla difficoltà di addivenire ad una pronuncia giuridicamente corretta, essendosi ricondotto quel termine alla tutela del contraddittorio, se pregiudicato dalla difficoltà o dalla impossibilità della parte di assolvere all'onere probatorio.

Dunque, prima dell'intervento del legislatore, la stessa evoluzione giurisprudenziale, ora non più rilevante, ha segnalato in un duplice modo le perplessità sul ricordato comma, sottolineando, da un lato, le incertezze sulla sua operatività e, dall'altro, la sua problematicità sotto il profilo della coerenza giuridica, tanto da restringerne la valenza al solo caso della tutela delle parti. È ragionevole pertanto ritenere che il legislatore ultimo abbia inteso risolvere il problema in modo radicale, appunto eliminando il comma di cui si discute.

Si tratta però di un'operazione incompleta, poiché le perplessità anzidette si riproducono attraverso i poteri che il legislatore ha conferito alla Commissione tributaria nel comma 1 dell'art. 7. Anche se l'ambito del loro esercizio è limitato dalle deduzioni delle parti, al fine di evitare l'ampliamento del contenzioso e il debordare dell'attività istruttoria oltre i suoi confini, i poteri che questo comma prevede hanno ampiezza ed efficacia particolarmente rilevanti. Molti interpreti hanno ritenuto, del tutto correttamente, che attraverso le indicazioni specifiche presenti nell'anzidetto comma si sia inteso attribuire alla Commissione tributaria tutti i poteri di indagine e di accertamento propri degli organi tributari e finanziari. Dopodiché, dottrina e giurisprudenza si sono dovute interrogare sul significato e sulla portata di queste attribuzioni, per la difficile loro conciliabilità con i contenuti dispositivi del processo.

Posto infatti che la dialettica processuale è disciplinata dalle regole sulla prova proprie del processo civile, è ben difficile concepire un'iniziativa autonoma della Commissione tributaria la quale non solo può estendersi senza alcuna significativa restrizione sull'area della prova consentita dalle parti, ma a questa può sovrapporsi e persino sostituirsi. Le stesse attività previste nel decaduto comma 3 possono essere intraprese ai sensi del comma 1, seppure non attraverso la modalità dell'ordine alla parte processuale. La Commissione può acquisire direttamente, anche ai sensi dell'art. 213 del codice di procedura civile, la documentazione in possesso dell'Amministrazione finanziaria e quindi realizzare utilmente quanto non più consentito attraverso l'abrogato comma 3. Vi è dunque il rischio che la ricordata soppressione sia praticamente di poco significato.

A parte questo, interpretando la sentenza ultimamente citata, il Supremo Collegio ha dato una interpretazione sui poteri della Commissione che è in aperto contrasto con il contenuto del comma 1. Negando che detto organo possa "sopperire alle lacune probatorie delle parti" ed affermando che il giudice "non è tenuto ... ad acquisire d'ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio", si è dato luogo ad una statuizione che mal si concilia con l'ampio potere di iniziativa previsto in quel comma.

Allo stato attuale, dunque, l'intervento legislativo appare insoddisfacente in quanto, pur escludendo il potere di ordinare alle parti le produzioni ritenute necessarie per l'assolvimento della pronuncia giudiziale, conserva alla Commissione tributaria poteri tali da consentire ugualmente la realizzazione delle predette finalità e, d'altra parte, non evita la problematicità del rapporto tra l'esercizio della prova attribuito alle parti e l'intervento nel medesimo senso consentito alla Commissione tributaria. Si impone, pertanto, una revisione generale dell'art. 7 alla luce della giurisprudenza sopra richiamata, salvo che il legislatore intenda dare al processo una caratterizzazione netta in senso pubblicistico, con la conseguenza, in tal caso, di rifondare radicalmente la dialettica processuale e le regole del contraddittorio.