

Il principio di non contestazione nel processo tributario*

In via preliminare, nessun dubbio sussiste sull'applicazione nel giudizio tributario del principio di non contestazione, regola di semplificazione probatoria ed espressione del principio costituzionale di ragionevole durata del processo.

Infatti, l'art. 115, comma 1, c.p.c. può direttamente applicarsi, in quanto compatibile con le norme del D.L.vo n. 546/1992, nel giudizio tributario in virtù dell'art. 1, comma 2, D.L.vo n. 546.

Ciò è pacifico in dottrina e in giurisprudenza.

Una prima considerazione, peraltro, si pone subito all'attenzione degli interpreti e degli operatori del processo tributario.

In tale giudizio, questo principio può avere una rilevanza, ai fini dell'attribuzione del torto e della ragione da parte del Giudice, più spiccata rispetto all'esperienza processualcivilistica, che rappresenta il parametro ispiratore e di riferimento per il processo rimesso alla cognizione delle Commissioni Tributarie.

Ciò in ragione, per un verso, dell'invalsa (e non lodevole) consuetudine di dette Commissioni di comprimere lo svolgimento della fase istruttoria e, per l'altro verso e soprattutto, della limitazione dei mezzi istruttori ammessi (mi riferisco essenzialmente al divieto – del tutto censurabile, a mio sommo avviso – di assunzione della prova testimoniale).

In altri termini, la mancata contestazione di un fatto nel processo tributario, di regola, ridonda a vantaggio della parte che l'ha dedotto e se ne vuole avvalere più di quanto accada nel giudizio civile, cui il primo si ispira e si conforma.

Ne consegue che, anche in ragione della rilevanza e delicatezza dei rapporti giuridici oggetto del giudizio tributario, il Giudice deve prestare particolare attenzione nel far leva su questo principio.

La riferita unanimità di indirizzo interpretativo sull'estensione del principio in questione al nostro processo potrebbe far sorgere il dubbio che non si sia tenuto in debito conto che il

* Testo della relazione svolta in occasione di un seminario di studi sul principio di non contestazione nei processi civile, amministrativo e tributario presso l'Università di Siena il 10 aprile 2018.

Giudice tributario affronta e risolve controversie riguardanti diritti indisponibili per la parte pubblica.

Difatti, nel processo civile si nega cittadinanza al principio di non contestazione nelle liti concernenti diritti indisponibili.

Questo convincimento si spiega affermando che il limite sussistente, sul piano del diritto sostanziale, alla disponibilità di determinati rapporti verrebbe vanificato se, in ambito processuale, il Giudice fosse vincolato alle manifestazioni di volontà delle parti quanto all'esistenza dei fatti storici rilevanti in ordine ai menzionati rapporti. In breve, il diritto indisponibile non sarebbe più insensibile alle facoltà negoziali delle parti, come invece deve essere.

Proprio la necessaria correlazione con il piano del diritto sostanziale consente di spiegare perché non vi sia motivo di dubitare dell'applicabilità di questo principio nel giudizio tributario.

Infatti, all'Ente impositore è precluso di rinunciare all'esercizio dell'azione di accertamento ed al credito per tributi, interessi e sanzioni nei confronti del privato. Ma, nel rispetto del principio costituzionale di imparzialità e buon andamento (art. 97 Cost.) e di quello statutario di collaborazione e buona fede (art. 10, comma 1, L. n. 212/2000), l'Amministrazione finanziaria ed ogni altro Ente impositore non ha ragione di contestare immotivatamente i fatti adottati dal contribuente. Anzi ha il dovere di riconoscere ed ammettere la verità dei fatti (al pari delle tesi giuridiche) dedotti dal privato a sostegno delle proprie ragioni. Tant'è vero che l'ordinamento espressamente contempla l'autotutela dell'Ente suddetto allorché la pretesa impositiva si riveli illegittima od infondata ed ancorché sia divenuto inoppugnabile il provvedimento che l'enunciava.

Pertanto, se l'Ente impositore può e deve esplicitamente riconoscere la correttezza dell'altrui impostazione, non v'è ragione di non assegnare valore al comportamento passivo ed inerte in cui si sostanzia la non contestazione.

Si aggiunga che, con il procedimento di reclamo e mediazione *ex art. 17 bis*, D.L.vo n. 546/1992, il legislatore ha previsto che la soluzione stragiudiziale della controversia tributaria possa presentare innegabili connotati transattivi, seppure nell'ovvio rispetto dei

principi di trasparenza, imparzialità e correttezza che sempre devono caratterizzare l'operato dell'Ente impositore.

V'è una ragione ulteriore, dunque, per escludere che la natura dei rapporti controversi nel processo tributario possa impedire l'operatività del principio di cui si discorre.

Viceversa, se la non contestazione dovesse sottendere una determinazione illecita da parte di uno o più funzionari dell'Ente impositore volta a consentire una parimenti illecita disposizione del credito tributario, saremmo al cospetto di una condotta palesemente antigiuridica che, come tale, dovrebbe essere senz'altro sanzionata.

Peraltro, questa (fortunatamente, per quanto è dato sapere, rarissima) evenienza patologica non può impedire di considerare operante tale principio nel processo tributario.

Principio che non può condurre, quindi, a ritenere che la mancata contestazione da parte dell'Ente impositore si traduca in una sorta di creazione "*negoziale*" del *thema probandum*.

Piuttosto, e come meglio emergerà fra breve, l'indubbia rilevanza dei rapporti interessati dal nostro processo e la spiccata esigenza di appurare la verità materiale delle vicende controverse deve indurre le Commissioni Tributarie ad esercitare la massima cura nel ravvisare i fatti non contestati.

Parimenti pacifico anche per il processo tributario deve considerarsi quanto affermato dalla dottrina e dalla giurisprudenza con riferimento alle concrete modalità operative del principio in parola nel giudizio civile.

Ossia, anzitutto, che i fatti non contestati non sono da considerarsi processualmente "*veri*" come quelli provati. Sono piuttosto non bisognosi di essere provati, operando quindi il principio di non contestazione sul piano della ripartizione dell'onere probatorio poiché solleva dal compito di darne dimostrazione la parte che li ha dedotti ed invocati. Lo dimostra la circostanza che il Giudice – nonostante la mancata contestazione – ne può e ne deve escludere l'esistenza se, in base ai fatti ed alle prove allegati in giudizio, si convinca in tal senso.

Dunque, la non contestazione è priva di valenza dimostrativa e non vincola il Giudice.

Ciò a testimonianza del fatto che questo principio opera esclusivamente sul piano dell'onere della prova.

Laddove ritenga di negare o ricostruire diversamente il fatto non contestato, il Giudice deve stimolare il contraddittorio fra le parti, invitandole a prendere posizione sui fatti rilevanti ai fini della decisione della causa in occasione dell'udienza di discussione onde aver esatta contezza delle reciproche posizioni al riguardo, ed accordare a quella interessata la possibilità di fornire le prove dirette a dar conto del fatto originariamente non contestato, se del caso disponendone la rimessione in termini ai sensi dell'art. 153, comma 2, c.p.c.

Questa esigenza si avverte particolarmente nel processo tributario, stante l'assenza di una vera e propria fase istruttoria.

Le Commissioni Tributarie, invero, affrontano la causa quando le iniziative istruttorie delle parti si sono concluse.

Insomma, nel processo tributario, che ha ad oggetto situazioni giuridiche di primaria rilevanza per la collettività e per i singoli ed in cui l'aspirazione all'accertamento della verità materiale dei fatti controversi è particolarmente spiccata, il Giudice – i cui poteri istruttori sono, oltretutto, *“potenziati”* rispetto a quelli contemplati nel processo ordinario di cognizione – è tenuto a prestare la massima attenzione nell'apprezzamento del principio di non contestazione.

Quanto testé osservato è stato espressamente riconosciuto in materia tributaria dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha affermato la sussistenza del fatto non contestato *“salvo che l'inesistenza non emerga da altre risultanze ritualmente acquisite”* (v. Cass., sez. trib., n. 2196/2015).

Per calare nella concretezza dell'esperienza del giudizio tributario tale statuizione, si pensi alla tempestività della domanda di rimborso.

Se l'Amministrazione convenuta in giudizio non contesta la tempestività affermata dal contribuente, niente impedisce al Giudice di sancire d'ufficio la decadenza dal diritto di rimborso qualora abbia motivo di farlo sulla base dei documenti acquisiti agli atti di causa.

Trattasi, difatti, di decadenza rilevabile *ex officio*, ai sensi dell'art. 2969 c.c., poiché integra una causa di improponibilità dell'azione giurisdizionale in materia sottratta alla disponibilità dell'Ente impositore, qual è quella tributaria. Ed è conseguenza inevitabile di quanto precede che il Giudice debba, non solo provocare il contraddittorio fra le parti come poc'anzi

riferito, ma anche spiegare puntualmente – nella motivazione della sentenza – la ragione per cui non può fondare la propria decisione su di un fatto ancorché non contestato.

Inoltre, come avviene nel processo civile, anche in quello tributario restano sicuramente impregiudicati l'interpretazione e l'apprezzamento delle conseguenze giuridiche che il Giudice trae dai fatti non contestati, oltre che la relativa qualificazione giuridica.

Come sostiene la giurisprudenza tributaria, “... l'affermato principio della non contestazione può condurre ad affermare pacifico il solo fatto significativo, non mai anche il fatto che si sostenga da quello direttamente desumibile (il c.d. significato)” (v. sempre Cass., sez. trib., n. 2196/2015).

Parimenti, la parte può sempre mettere in discussione le conseguenze e le qualificazioni giuridiche che l'avversario afferma facendo leva sui fatti non contestati.

Così, ad esempio, se viene in rilievo l'inerenza di un determinato costo o la pretesa antieconomicità di una certa condotta, l'onere di contestazione concerne soltanto i fatti dai quali si ritrarrebbe l'inerenza o meno dell'onere o l'esistenza o meno di detto contegno antieconomico, non certamente le considerazioni, valutazioni ed argomentazioni che, sulla scorta di tali fatti, possono condurre a ravvisare la sussistenza o l'insussistenza dell'inerenza o dell'antieconomicità.

Ancora, nel giudizio civile e – per l'effetto – anche in quello tributario, si ritiene che il principio di non contestazione interessi tutti i fatti allegati, sia quelli cd. “primari” che quelli cd. “secondari” (v., di nuovo, Cass., sez. trib., n. 2196/2015).

Questi ultimi, in specie, rappresentano il fondamento delle prove presuntive, che rivestono un decisivo rilievo nella materia tributaria.

Ciò non toglie, come appena segnalato, che compete poi al Giudice la valutazione della concreta rilevanza assunta dalla prova presuntiva articolata sul fatto “secondario” non contestato.

Con particolare riferimento alla materia tributaria, stante la stretta connessione esistente fra il procedimento di accertamento dell'illecito fiscale ed il processo che si celebra di fronte alle Commissioni, occorre chiedersi se il principio di non contestazione operi anche in siffatto procedimento.

Il dubbio è lecito poiché, in passato, la giurisprudenza ha sostenuto che la mancata contestazione da parte del contribuente dei fatti emersi nella verifica fiscale, al termine della medesima e nei termini e nelle forme previsti del contraddittorio preprocessuale, avrebbe inibito la possibilità di farlo in sede giudiziale (v., ad esempio, Cass., sez. trib., n. 1286/2004; tale indirizzo non trova, fortunatamente, riscontro nelle pronunce più recenti).

A questo proposito, credo sia preliminarmente necessario distinguere la posizione dell'Ufficio impositore da quella del contribuente.

Tale distinzione è imposta dalle norme e dai principi che regolano, nel nostro ordinamento, lo svolgimento del contraddittorio preprocessuale e la motivazione dei provvedimenti impositivi.

Quanto alle norme, mi riferisco, in particolare, agli artt. 10 *bis*, comma 8 (in tema di abuso del diritto) e 12, comma 7, L. n. 212/2000 (per il processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo), all'art. 16, comma 7, D.L.vo n. 472/1997 (sul procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie), all'art. 6, comma 2, D.L.vo n. 156/2015 (sull'atto impositivo conseguente alla risposta negativa per il contribuente all'interpello disapplicativo) ed all'art. 38, comma 7, D.P.R. n. 600/1973 (con riguardo all'accertamento sintetico del reddito).

Da queste disposizioni emerge che, in determinate circostanze, l'Amministrazione finanziaria – prima di avanzare un addebito nei confronti del contribuente – è tenuta ad avviare il contraddittorio con questi ed a ponderarne gli esiti (questo, come noto, è l'attuale convincimento della giurisprudenza di legittimità, che nega – erroneamente, a parer mio – la generalizzazione del contraddittorio precontenzioso).

In specie, ove il privato fornisca chiarimenti ed osservazioni potenzialmente e seriamente idonei ad escludere la sussistenza dell'illecito fiscale, l'Ente impositore non può sottrarsi dal prendere posizione in ordine ad essi qualora reputi comunque di contestare l'illecito tributario adottando il provvedimento impositivo o sanzionatorio.

Lo impone la logica, oltre al principio di collaborazione e buona fede sancito dall'art. 10, comma 1, L. n. 212/2000.

Non solo, l'art. 10 *bis*, comma 8, cit., l'art. 16, comma 7, cit. e l'art. 6, comma 2, cit. sono espliciti al riguardo poiché prescrivono che l'atto impositivo o sanzionatorio è

specificamente motivato, “... a pena di nullità”, in relazione ai chiarimenti e deduzioni enunciati dal contribuente.

Tale sanzione di nullità, ancorché non espressamente contemplata dalle altre norme sopra rammentate, è tuttavia sicuramente ravvisabile in ogni caso in cui l'Amministrazione non prenda posizione sui rilievi svolti nel contraddittorio dal contribuente.

Ciò facendo leva sulla norma generale concernente la motivazione degli atti impositivi, ossia sull'art. 7, L. n. 212/2000, che impone all'Ente impositore di indicare i presupposti e le ragioni che determinano la propria decisione. Sicché, quando il privato ha reso i menzionati chiarimenti, detta decisione non può che venire adottata anche alla luce e considerando quanto dedotto dal contribuente. La motivazione, pertanto, deve puntualmente dare conto del perché, nonostante le osservazioni del privato, si è raggiunta la determinazione di addossargli un illecito fiscale.

Vuol dire, allora, che:

- 1) l'Ente impositore ha l'obbligo di attivare il contraddittorio e di considerarne i risultati;
- 2) conseguentemente, è nullo l'atto impositivo o sanzionatorio che non tenga conto e non confuti i fatti adottati dal contribuente a sostegno della propria tesi;
- 3) ove detta nullità non sia dedotta dal contribuente, ne è preclusa la rilevazione d'ufficio da parte del Giudice, stante la peculiare disciplina del giudizio tributario in cui ogni fattispecie di illegittimità del provvedimento impugnato rileva solamente in termini di annullabilità dello stesso a seguito della domanda in tal senso svolta dal contribuente con il ricorso introduttivo della lite;
- 4) in siffatto frangente, tuttavia, l'Ente impositore non può contestare in sede processuale quanto avrebbe potuto e dovuto censurare all'esito del contraddittorio, offrendone un'adeguata motivazione nell'atto impositivo o sanzionatorio.

Quindi, l'Ente suddetto, in ragione sia della sua natura e delle funzioni pubbliche che l'ordinamento gli attribuisce sia delle norme in precedenza richiamate, ha il dovere – qualora il contraddittorio concretamente si svolga ed intenda comunque coltivare la pretesa impositiva o sanzionatoria – di contestare i fatti adottati dal contribuente per contrastare detta pretesa nel corso del contraddittorio medesimo. E deve farlo attraverso la circostanziata motivazione del provvedimento espressivo della menzionata pretesa.

Diversa, invece, è la situazione del contribuente.

Per costui la partecipazione al contraddittorio è una facoltà e non un dovere.

Si aggiunga che non sussistono preclusioni normative che gli impediscano la contestazione dei fatti *ex adverso* dedotti in ambito procedimentale e, poi, ribaditi in ambito processuale.

La conclusione, dunque, è che – diversamente dall'Ente impositore – il privato, che non abbia contestato i fatti costitutivi della pretesa impositiva o sanzionatoria, ha titolo per farlo in sede giudiziale nella legittima esplicazione del proprio diritto di difesa.

V'è solo un'importante precisazione da fare. Se i fatti occorsi durante le indagini fiscali sono compiuti dagli estensori del processo verbale di constatazione o in loro presenza, la relativa contestazione postula il ricorso alla querela di falso, come da tempo riconosce la giurisprudenza tributaria (v., fra le numerose pronunce sul tema, Cass., sez. trib., n. 11878/2017).

Non esclude la facoltà del contribuente di contestare i fatti costitutivi della pretesa impositiva o sanzionatoria neanche la preclusione sancita dall'art. 32, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, che prevede l'inutilizzabilità di notizie, dati e documenti espressamente richiesti dall'Amministrazione finanziaria nel corso dell'istruttoria fiscale e non forniti in assenza di cause di forza maggiore.

Questa preclusione, infatti, limita solo la possibilità di avvalersi di determinati mezzi probatori, ma non comporta la *relevatio ab onere probandi* dei fatti costitutivi della tesi erariale, laddove ovviamente contestati dal contribuente.

Pertanto, non può sottacersi che l'impossibilità di produrre quanto formante oggetto di preclusione limiti, in concreto, la possibilità per il privato di censurare i fatti costitutivi della pretesa avversaria.

Ad ogni modo, tale preclusione, seppur possa spiegarsi invocando il principio di collaborazione e lealtà ex art. 10, comma 1, L. n. 212/2000, contrasta con il canone costituzionale e del diritto europeo del "*giusto processo*", avuto riguardo in particolare all'affermazione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo per cui è espressione di siffatto principio anche il diritto al silenzio del soggetto interessato dalla verifica tributaria (v. la sentenza "*Chambaz*" del 5 aprile 2012).

Non solo, il divieto sancito dall'art. 32, comma 4, cit. lede pure il principio di proporzionalità, sempre di matrice europea, poiché sanziona in termini eccessivi detta mancata collaborazione.

Di modo che un ragionevole equilibrio fra le più che condivisibili esigenze di assicurare la collaborazione del privato alle indagini fiscali e la necessità di garantire un "*processo equo*" potrebbe essere rappresentato, da un lato, dalla soppressione di siffatta preclusione e, dall'altro, dall'applicazione di una sanzione amministrativa qualora il contribuente produca, nell'ulteriore sviluppo del procedimento istruttorio o in giudizio, la documentazione richiestagli e non fornita.

Posto quindi che la mancata contestazione del contribuente nel corso del procedimento non ha effetti in sede processuale, v'è da chiedersi se non debba comunque esservi qualche altra conseguenza per l'atteggiamento, per così dire, "*lassista*" di chi non abbia esercitato la facoltà di contestazione durante lo svolgimento del procedimento.

In specie, detto atteggiamento "*lassista*" si pone in contrasto con il ricordato principio di lealtà e collaborazione.

Viene, allora, da pensare che la contestazione solo in ambito processuale si presti ad essere valutata quale argomento di prova, ai sensi dell'art. 116, comma 2, c.p.c., e, in ogni caso, ai fini della regolazione delle spese processuali poiché potrebbe giustificarne la compensazione laddove il privato sia sì vittorioso ma grazie alla contestazione di fatti che avrebbe potuto svolgere prima dell'avvio della fase giurisdizionale.

Giunti a questo punto, è necessario apprezzare come concretamente si atteggia il principio di contestazione nel processo tributario.

A tal fine, occorre distinguere i processi di impugnazione degli atti impositivi da quelli di rimborso.

Nei primi, l'Ente impositore, nella motivazione del provvedimento e solo in essa (pena in difetto la violazione del principio del contraddittorio e la lesione del diritto di difesa del contribuente, oltre che la negazione del valore essenziale della motivazione quale parametro di obiettiva valutazione dell'operato dell'Ente suddetto), deve indicare i fatti costitutivi della pretesa avanzata ed è onerato a darne prova, nonché – come si è visto – è

tenuto a contestare i fatti addotti dal privato in sede procedimentale per contrastare la pretesa impositiva e/o sanzionatoria.

Né deve trarre in inganno l'art. 24, D.L.vo n. 546/1992 quando ammette la possibilità per il privato di integrare i motivi del ricorso allorché siano depositati "*documenti non conosciuti*".

Ciò non significa che l'Ente impositore possa, attraverso la produzione di nuovi documenti, introdurre nuovi fatti costitutivi della pretesa recepita nel provvedimento controverso.

I documenti che legittimano l'integrazione dei motivi in base all'art. 24 cit., infatti, possono essere solo quelli che l'Ente impositore deposita a fronte delle allegazioni contenute nel ricorso.

In sintesi, la deduzione dei fatti costitutivi della pretesa fiscale si "*crystallizza*" nell'atto impositivo.

Nei processi di rimborso, è invece – prima ancora del ricorso – l'istanza in via amministrativa che deve recare l'enunciazione dei fatti costitutivi della richiesta di ripetizione (fra i quali v'è, naturalmente, pure l'avvenuto pagamento del tributo asseritamente indebito), parimenti necessitanti di essere provati dal contribuente.

Se così non fosse, non avrebbe senso che la previa e tempestiva domanda di restituzione in via amministrativa condizionasse la proponibilità dell'azione giurisdizionale. Se il privato potesse dedurre i fatti costitutivi della propria richiesta di rimborso solo nel processo, sarebbe priva di ogni utilità la prescritta antecedente istanza amministrativa.

I fatti contestati nel ricorso, per i processi di impugnazione, e nelle controdeduzioni della parte resistente, per i giudizi di rimborso, sono quelli bisognosi di prova.

Inoltre, nei giudizi di impugnazione, il contribuente può dedurre nel ricorso fatti impeditivi, estintivi o modificativi della pretesa impositiva o sanzionatoria e, in quelli di rimborso, l'Ente impositore può indicare nelle controdeduzioni i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della domanda di rimborso.

Anche in questi casi devono essere provati i (soli) fatti che abbiano formato oggetto di contestazione, come riconosce anche la giurisprudenza di legittimità (v. Cass., sez. trib., n. 2196/2015).

Una puntualizzazione è ancora opportuna.

Quanto sopra osservato circa i processi di rimborso vale soltanto per quelli nei quali l'Ente impositore non si sia espresso sulla domanda presentata in via amministrativa dal contribuente, di modo che si sia formato il cd. "silenzio - rifiuto" ed il privato abbia poi adito il Giudice tributario.

Diverso è il discorso quando l'Ente investito dall'istanza di ripetizione l'abbia respinta, in tutto od in parte, con un proprio provvedimento ed il contribuente, impugnandolo, abbia dato avvio alla lite tributaria.

In questa circostanza – cioè di processo di rimborso instaurato a seguito dell'impugnazione del rigetto esplicito della richiesta del privato –, la contestazione dei fatti costitutivi del diritto di rimborso vantato dal contribuente deve avvenire nel relativo provvedimento di diniego.

Invero, una volta che l'Ente impositore prenda attivamente parte al procedimento di rimborso adottando l'atto di diniego (cosa che potrebbe non fare, valendo la ricordata regola del "silenzio - rigetto"), è tenuto a prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente a sostegno della propria pretesa restitutoria, eventualmente contestandoli nella motivazione del provvedimento di rigetto o facendo leva su fatti impeditivi, modificativi o estintivi.

Così come si è visto in precedenza, laddove tale Ente introduca il procedimento o, come in questo caso, vi partecipi attivamente (respingendo esplicitamente l'istanza di ripetizione), non può sottrarsi dal pronunciarsi su quanto addotto dal privato a conforto delle proprie tesi. E deve farlo motivando idoneamente l'atto espressivo delle proprie definitive determinazioni ed opponibile in via giudiziaria.

Nella giurisprudenza tributaria ricorre la seguente affermazione: *"la specificità del giudizio tributario comporta che la mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolta dal contribuente non equivale ad ammissione, né determina il restringimento del thema decidendum ai soli motivi contestati"* (cfr. Cass., sez. trib., n. 9797/2017; negli stessi termini, v. Cass., sez. trib., n. 13834/2013).

Se apprezzato in termini assoluti, questo assunto non si presta ad essere condiviso.

Qualora il ricorrente abbia allegato fatti impeditivi, estintivi o modificativi della pretesa impositiva o sanzionatoria, è necessario che l'Ente impositore li contesti specificamente.

Invece, come peraltro accaduto nei giudizi in relazione ai quali è stato precisato quanto precede, se il contribuente ha solo negato i fatti costitutivi della pretesa avversaria o ne ha fornito una diversa qualificazione giuridica, siffatta statuizione va condivisa.

Infatti, la mancata puntuale replica al riguardo ad opera dell'Ente impositore, che comunque chieda il rigetto del ricorso, non consente di invocare il principio di non contestazione.

La contestazione, poi, deve essere "*specificata*", secondo quanto ritengono dottrina e giurisprudenza in ordine al processo civile.

Questo vuol dire che l'impiego di formule di stile (del tipo "*si contesta ogni affermazione avversaria in fatto ed in diritto*" o di analogo tenore) è senz'altro inidoneo a dar vita ad un'effettiva contestazione dei fatti allegati dall'avversario.

Tanto precisato, è ragionevole che la contestazione sia tanto più puntuale quanto più dettagliata sia stata l'allegazione del fatto da parte dell'avversario. V'è, quindi, una diretta proporzionalità fra la "*specificità*" della deduzione del fatto e quella della sua contestazione. Inoltre, tanto più specifica deve risultare la contestazione quanto più la parte cui essa compete sia "*vicina*" al fatto ed ai mezzi occorrenti per provarlo. Ossia quando ne sia stata comparsa o ne abbia avuto diretta conoscenza.

Recependo quanto precede nella materia tributaria, è inevitabile riconoscere che l'Ente impositore non possa considerarsi, di regola, "*vicino*", nel senso sopra chiarito, al fatto controverso attinente alla sfera del contribuente.

In verità, solo nell'ambito dell'istruttoria amministrativa che precede la fase giurisdizionale ed a cui partecipano entrambe le parti dei rapporti tributari può ravvisarsi tale "*vicinanza*". Però, come anticipato, il processo verbale di constatazione fa fede fino a querela di falso dei fatti compiuti dai suoi redattori od avvenuti in loro presenza.

Ne consegue, pertanto, che la contestazione potrà essere anche meno circostanziata allorché i fatti si collochino in una sfera estranea ad una delle parti del processo tributario, come appunto – ripetesì, di regola – avviene per l'Ente impositore rispetto alle vicende occorse al contribuente prima ed al di fuori della fase delle indagini fiscali e del giudizio.

La contestazione, poi, non necessariamente deve essere esplicita, si sostiene sempre in relazione all'esperienza processualcivilistica.

Per l'esattezza, essa può essere anche implicita purché si sostanzzi nella deduzione di un fatto incompatibile con quello dedotto dall'avversario.

Si pensi, in campo tributario, al caso in cui il Fisco assume la concessione in locazione in evasione d'imposta di un appartamento, cui il contribuente oppone il fatto di aver perso la disponibilità del bene a causa della sua abusiva occupazione da parte di terzi. La contestazione del fatto costitutivo della pretesa erariale è avvenuta, implicitamente ma inequivocabilmente, adducendo il fatto dell'occupazione illecita dell'immobile.

Nel processo tributario occorre, altresì, chiedersi se la contestazione del fatto integrante il cd. "*an debeatur*" comporti anche quella del fatto dimostrativo del cd. "*quantum debeatur*".

Per rispondere al quesito, bisogna verificare caso per caso ed appurare se il fatto concernente la quantificazione del preteso debito d'imposta non sia incompatibile con la negazione del fatto relativo alla presunta sussistenza di tale debito.

In tale evenienza, si rende necessaria una specifica contestazione pure del fatto afferente al "*quantum*".

Riprendendo l'esempio già fatto, si immagini che l'Agenzia delle Entrate ipotizzi la concessione in locazione "*al nero*" di un appartamento adducendo l'esistenza di consumi di acqua, gas ed energia elettrica che ne dimostrano l'occupazione e quantifichi poi il canone annuale evaso nelle somme versate in contanti dal proprietario sul proprio conto corrente nel periodo d'imposta di riferimento.

Se il contribuente nega di aver locato il bene ed adduce il fatto di averlo concesso in comodato, la contestazione dell'"*an*" non rende superflua la contestazione del "*quantum*".

Invero, la negazione della locazione attraverso l'allegazione dell'asserito rapporto di comodato non è incompatibile con la dazione di somme non dichiarate da parte del (simulato) comodatario al proprietario dell'appartamento.

Si rende necessario, ancora, individuare il termine entro cui deve avvenire la menzionata "*specificata*" contestazione.

Credo che i principi di speditezza e concentrazione cui senz'altro si ispira il giudizio tributario unitamente a quello generale e di rilievo costituzionale dell'economia processuale ed al dovere di lealtà e probità incombente sulle parti processuali *ex art. 88 c.p.c.* (operante nel nostro giudizio grazie al richiamo disposto dall'art. 1, comma 2, D.L.vo n. 546/1992)

impongano che la contestazione debba necessariamente compiersi nel primo atto difensivo (in questi termini, v. Cass., sez. trib., n. 1540/2007).

Quindi, per il contribuente, nel ricorso per quanto attiene ai fatti costitutivi della pretesa avanzata con l'atto impugnato e nella memoria illustrativa per i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della domanda di rimborso dedotti dalla parte resistente (in caso di "*silenzio - rifiuto*"). E, per l'Ente impositore, nelle controdeduzioni per quanto concerne i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della pretesa tributaria adottati dal ricorrente.

Tuttavia, siccome né l'art. 23, D.L.vo n. 546/1992 né altre norme del medesimo provvedimento normativo qualificano come perentorio il termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso per il deposito delle controdeduzioni (verificandosi solo la decadenza dalle facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi), queste ultime possono prodursi fino al termine di venti giorni liberi antecedenti l'udienza di trattazione del ricorso, ove con esse si producano documenti, o fino al termine di dieci giorni liberi prima di detta udienza qualora non vengano allegati documenti, nel rispetto dell'art. 32, D.L.vo n. 546/1992.

Del resto, siccome l'art. 115, comma 1, c.p.c. esclude che la mancata costituzione in giudizio equivalga ad una "*ficta contestatio*", sarebbe ingiusto ed irragionevole considerare irrilevante la contestazione avvenuta oltre il termine sancito dall'art. 23 cit.

Verrebbe, difatti, sottoposto ad un trattamento peggiore chi svolge, seppur non tempestivamente, le difese rispetto a chi non le svolge affatto.

Però, ove le controdeduzioni siano presentate nel termine di produzione dei documenti o della memoria illustrativa, il Giudice deve consentire al ricorrente, che ne faccia istanza, di ottenere un differimento della trattazione dell'udienza, ai sensi dell'art. 34, comma 3, D.L.vo n. 546/1992, onde fornire prova dei fatti contestati dalla controparte.

Se così non fosse, risulterebbero violati i principi di pienezza del diritto di difesa, del contraddittorio e di parità fra le parti processuali.

Poi, qualora la memoria o i documenti vengano prodotti tardivamente (cioè dopo i ricordati venti o dieci giorni liberi prima dell'udienza), il Giudice deve d'ufficio rinviare la trattazione della causa.

Se non lo facesse e tenesse conto delle produzioni tardive ai fini della soluzione della controversia, la Commissione Tributaria violerebbe i menzionati principi.

Infine, ritengo che debba escludersi che la parte resistente possa costituirsi in giudizio solo in occasione dell'udienza di discussione, senza depositare l'atto di controdeduzioni.

L'art. 23, comma 2, D.L.vo n. 546/1992, invero, è inequivocabile nel prescrivere che la costituzione della parte resistente “... è fatta mediante deposito presso la segreteria della Commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni ...”.

Per tacer del fatto, poi, che – se si ammettesse la costituzione in giudizio in sede di udienza – verrebbe tradita pure la *ratio* del principio di non contestazione, volta a contenere la durata di svolgimento del processo (in senso contrario, peraltro, v. Cass., sez. trib., n. 2925/2010, secondo cui la parte che non si è costituita mediante il deposito delle controdeduzioni avrebbe comunque titolo per partecipare alla discussione orale della controversia).

Come si è visto, non può ammettersi la contestazione dopo che, nel primo atto difensivo, la parte si sia sottratta all'onere di censurare i fatti *ex adverso* allegati.

I principi di lealtà e responsabilità *ex art. 88 c.p.c.*, di concentrazione e speditezza del processo e di economia processuale verrebbero frustrati ove si ammettesse una contestazione “*tardiva*”.

Questa conclusione risulta poi rafforzata, nel giudizio tributario, dalla qualità “*pubblica*” di uno dei necessari contraddittori, da cui pertanto è lecito attendersi una condotta processuale sempre rispettosa dei principi sopra indicati.

Tuttavia, la preminente rilevanza economica e sociale della materia del contendere e la menzionata aspirazione ad appurare la verità materiale dei fatti portano a pensare che la mancata contestazione possa essere, eccezionalmente, “*tardiva*” solo quando la parte ne dia una condivisibile giustificazione. Ossia allorché il contraddittore spieghi adeguatamente la ragione per cui non ha contestato un determinato fatto nella redazione delle proprie prime difese (ad esempio, potrebbe accadere che l'Ufficio finanziario solo dopo essersi costituito in giudizio apprenda, in esito ad ulteriori attività ispettive, che un certo fatto affermato dal contribuente è insussistente). In tale evenienza, il Giudice, apprezzata la

ragione della censura “*tardiva*”, non dovrebbe considerare operante il principio di non contestazione.

Ad ogni modo, se si ammette – come pare ragionevole – detta contestazione “*tardiva ma giustificata*”, la parte tenuta a fornire la prova può chiedere ed ottenere di essere rimessa in termini.

La contestazione “*tardiva ma giustificata*”, oltretutto, può avvenire anche in appello, stante l’assenza di una preclusione al riguardo. Si registreranno, ovviamente, le stesse conseguenze sopra descritte.

Per terminare, e come già anticipato, il principio di non contestazione non interessa la parte contumace nel processo civile, stante l’espresso dettato dell’art. 115, comma 1, c.p.c.

Nel giudizio tributario la dichiarazione di contumacia non è contemplata, ma questo non impedisce di escludere comunque l’operatività del principio nei casi – in verità, ormai rarissimi – nei quali l’Ente impositore non si costituisca nel processo di primo grado (ciò può avvenire pure in fase di appello e, in questa evenienza, può essere anche il privato a non costituirsi).

Ciò in virtù della medesima *ratio* che ha indotto l’estensore dell’art. 115, comma 1 cit. a richiedere che la mancata contestazione promani dalla sola “*parte costituita*”, essa solo potendo – attraverso le difese effettivamente svolte – censurare o meno le allegazioni dei fatti poste in essere dall’avversario.

Né potrebbe addursi, per pervenire ad una soluzione diversa nel processo tributario, la circostanza che si verrebbe a creare una disparità di trattamento fra le parti poiché solo il ricorrente è tenuto a costituirsi in giudizio affinché il Giudice possa decidere la causa.

In verità, v’è un aspetto che risulta dirimente. Mi riferisco alla ricordata delicatezza dei rapporti controversi dinanzi alle Commissioni Tributarie, che impone di ravvisare con cautela i fatti non contestati. Sarebbe, quindi, contraddittorio desumerne la ricorrenza dalla mera mancata costituzione in giudizio della parte resistente anziché dalla condotta processuale da essa realmente tenuta allorché abbia prodotto le proprie difese e non abbia contestato i fatti dedotti dall’avversario.

In conclusione, le considerazioni fin qui svolte consentono di sostenere, in sintesi, quanto segue:

- 1) premessa l'indubbia applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario, occorre anzitutto apprezzarne la particolare importanza in ragione della compressione della fase istruttoria e della limitazione dei mezzi di prova ammessi;
- 2) la peculiare natura dei rapporti controversi e la discendente marcata aspirazione ad appurare la verità materiale dei fatti di causa suggeriscono al Giudice di prestare grandi attenzione e prudenza nel ravvisare i fatti non contestati, ossia non bisognosi di prova;
- 3) la necessaria correlazione fra procedimento e processo tributario impone di distinguere la posizione dell'Ente impositore da quella del contribuente, riconoscendo solo a quest'ultimo la facoltà di contestare solo in sede processuale i fatti adottati dall'avversario a sostegno della propria pretesa nel corso delle indagini fiscali (salvi restando i casi nei quali occorra la querela di falso);
- 4) una volta affermata la necessità che la contestazione avvenga nella prima difesa utile, va evidenziato come l'assenza di preclusioni consenta comunque alla parte resistente nel processo tributario di primo grado, ossia all'Ente impositore, di contestare i fatti allegati dalla controparte in prossimità dell'udienza di trattazione laddove si costituisca tardivamente rispetto al termine di sessanta giorni decorrente dalla notificazione del ricorso introduttivo della controversia;
- 5) infine, sempre la preminente rilevanza della materia del contendere induce ad ammettere una contestazione "*tardiva ma giustificata*".

Insomma, anche questa breve indagine sul principio di non contestazione conferma come il giudizio tributario, pur ispirandosi e conformandosi a quello civile, presenta spiccati ed ineliminabili tratti di specialità ed originalità, che sono essenzialmente frutto della natura dei rapporti che ne formano oggetto e della necessaria relazione che corre fra esso ed il procedimento amministrativo di accertamento dell'illecito tributario o di valutazione della spettanza del rimborso che lo precede.

Francesco Pistolesi
Università di Siena