

SPETT.LE Associazione Nazionale Giovani Avvocati
Ill.mo Presidente avv. Antonio De Angelis

Oggetto: mozione congressuale – Congresso Straordinario Bologna 15-17/2020 – riforma processo tributario – abrogazione del comma 2 dell' articolo 58 del D. Lgs. 546/1992.

Lo scrivente avv. Raimondo D'Antonio, associato Aiga Sezione di Torre Annunziata presenta, nella qualità di relatore, per la Sezione una mozione congressuale volta all' abrogazione del comma 2 dell'articolo 58 del D. Lgs. 546/1992 di seguito riportato:

“1. 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. 2. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.”

Tale mozione muove dalla considerazione di voler parificare l'ordinamento processual-tributario a quello civile, penale ed amministrativo i cui riti processuali prevedono un rigoroso regime di preclusioni istruttorie, delimitando la presentazione ed allegazione di mezzi istruttori e/o elementi probatori non oltre il primo grado, censurando di inammissibilità, salvo alcuni straordinari casi, l' allegazione e presentazione di prove nuove in grado di appello.

Premessa

L'ordinamento processual-civilistico prevede lo sbarramento della presentazione dei mezzi istruttori entro il giudizio di primo grado¹, precludendo la proposizione di prove nuove nel rito di seconde cure (comma 3, articolo 345 c.p.c. “3. *Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Può sempre deferirsi il giuramento decisorio*”).

Nel rito processuale penale è del pari prevista la possibilità di rinnovare il dibattimento già espletato in primo grado ove il Collegio ritenga di non poter decidere allo stato degli atti. E', altresì, previsto, poi, al comma 2 dell' articolo 603 c.p.p. che “ 2. *Se le nuove prove sono sopravvenute o scoperte dopo il giudizio di primo grado, il giudice dispone la rinnovazione dell'istruzione dibattimentale nei limiti previsti dall'articolo 495 comma 1. dell'istruzione dibattimentale nei limiti previsti dall'articolo 495 comma 1.*”

Anche il processo amministrativo impone uno sbarramento istruttorio in sede di gravame, prevedendo al comma 2, dell' articolo 104, del D. Lgs. 104/2010 – Codice del Processo Amministrativo – : “2. *Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa, ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.*”

Ciò che emerge da questo sintetico confronto normativo, supportato da copiosi riscontri giurisprudenziali di merito e legittimità², è la manifesta differenza tra il processo tributario e i tre appena indicati, in ordine all' ammissibilità delle

1 Per ragioni di economicità, si prescinde dall'esposizione delle sub-differenze tra i singoli riti (lavoro, sommario, etc.).

2 Corte di Cassazione, Sentenza n. 16916/2005;
Corte di Cassazione, Sentenza n. 19659/2012;
Corte di Cassazione, Sentenza n. 22776/2015;
Corte di Cassazione, Sentenza n. 5734/2016;
Corte di Cassazione, Sentenza n. 1175/2016;
Corte di Cassazione, Ordinanza n. 3615/2017;
Corte di Cassazione, Sentenza n. 26522/2017;
Corte di Cassazione, Sentenza n. 3615/2017;
Corte di Cassazione, Ordinanza n. 4001/2018;
Corte di Cassazione, Ordinanza n. 17164/2018;
Corte di Cassazione, Sentenza n. 29568/2018;
Corte di Cassazione, Sentenza n. 1963/2018;
Commissione Tributaria Regionale, Toscana, Sentenza n. 52/02/2019.

istanze istruttorie presentate per la prima volta in grado di appello e, nella specie, in ordine alla richiesta di ammissione di mezzi istruttori documentali precostituiti e non costituendi, ovvero già esistenti ed in essere al momento dello spirare dei termini processuali del primo grado entro i quali è consentita l'allegazione degli stessi (articolo 32, D. Lgs. 546/92).

*

Nell'attuale contesto del processo tributario è consentito alle parti di allegare e presentare anche per la prima volta in grado di appello prove documentali non presentate in primo grado – ancorché preesistenti -.

Tale facoltà è concessa anche in caso di contumacia in primo grado (del resistente *sic*).

Nel rito processual-tributario si assiste, pertanto, alla diffusa abitudine degli Enti impositori – parti resistenti – di produrre anche per la prima volta qualsivoglia tipologia di documento nel giudizio di secondo grado, proprio in virtù di una oramai consolidata interpretazione permissiva del comma 2, dell'articolo 58 del D. Lgs. 546/92.

Tale comportamento processuale è lesivo del diritto di difesa del contribuente oltre ogni limite.

Fuorviante la tesi secondo la quale, essendo una facoltà concessa ad entrambe le parti, la stessa si porrebbe in posizione di equilibrio garantendo pari diritti di difesa.

Come noto, infatti, il rito processuale tributario è di natura impugnatoria-demolitoria – in scia con il processo amministrativo (ferme le ultime evoluzioni ed aperture) – con la conseguenza che il contribuente/ricorrente veste sostanzialmente la parte di convenuto con onere di sgretolare l'istruttoria dell'Ente resistente/attore ovvero la motivazione e gli elementi presuntivi posti a suo sostegno (resta ferma la possibilità di dover, in molti casi, provare ad egual modo la legittimità delle proprie strategie fiscali).

In ordine a tale aspetto ricade proprio in capo all'Ente resistente/attore l'onere di provare il corretto espletamento delle fasi istruttorie ed endoprocedimentali depositando la documentazione afferente indagini, ispezioni, verifiche ovvero eventuali connesse prove di notifiche di atti e provvedimenti amministrativi.

Segue che, da un punto di vista squisitamente istruttorio, il maggior “peso” probatorio ricade in capo agli Enti resistenti/attori, crollando così facendo il falso mito della parità ed equilibrio processuale.

*

Ancora giova rilevare che un documento probatorio prodotto in primo grado può essere puntualmente contestato dal contribuente ed essere, però, valutato favorevolmente per l' Ente resistente; in tali casi in sede di gravame il contribuente avrà la possibilità di impugnare detto capo della sentenza ritenuto erroneo, atteso che il giudice di appello è ancora giudice del fatto e legittimato a conoscerlo.

Se un documento probatorio viene, invece, depositato per la prima volta in grado di appello e contestato dal contribuente, un eventuale errato convincimento del collegio in punto di fatto non potrebbe più essere oggetto di revisione (nel fatto) con il ricorso per Cassazione, atteso che tale giudizio è limitato a giudizi di legittimità, non potendo la Suprema Corte conoscere in ordine ad elementi di fatto già conosciuti dal Collegio di secondo grado, ove congruamente motivati³.

Alla luce di tali considerazioni emerge evidente che la costituzione in giudizio in sede di prime cure ovvero addirittura la stessa contumacia dell' Ente resistente/attore, è di per sé influente ai fini del *decisum* che trova il suo esito principale non più all'esito del primo grado ma direttamente nel secondo.

Ciò in maggior considerazione del fatto che, se è vero che il comma 1 dell'articolo 58 del D.Lgd. 546/92 vieta l'utilizzo di prove nuove nel grado di appello, il comma 2 oggetto della presente mozione, conferisce la facoltà (interpretata quale eccezione al comma 1) di poter presentare sempre nuovi documenti in appello, che rappresentano, in realtà, gli unici mezzi istruttori utilizzabili essendo vietato l'utilizzo di prove testimoniali e deferimento di giuramento.

La natura intrinseca di processo documentale depone, quindi, nel senso che il comma 1 è norma cd. “apparente” ed inapplicabile ove, invece andrebbe

3 *cf.* Corte Cass., Ord. n. 26227/2019: “[...] il vizio relativo all'incongruità della motivazione di cui all'art. n. 360, n. 5, cod. proc. civ., comporta un giudizio sulla ricostruzione del fatto giuridicamente rilevante e sussiste quando il percorso argomentativo adottato nella sentenza di merito presenti lacune ed incoerenze tali da impedire l'individuazione del criterio logico posto a fondamento della decisione, o comunque, qualora si addebiti alla ricostruzione di essere stata effettuata in un sistema la cui incongruità emerge appunto dall'insufficiente, contraddittoria o omessa motivazione della sentenza; [...]”; *ex multis*: Corte Cass., sent. n. 20325/2017).

riconsiderata e reinterpretata alla stessa stregua del codice di procedure civile cui l'articolo 2 del D.Lgs. 546/92 espressamente rimanda.

Operando, invero, una doverosa sistematica (ed interna) interpretazione dell' art. 58, D. Lgs. 546/92 non può non emergere che, ferma l' inammissibile produzione di NUOVE prove in sede di gravame, gli unici documenti nuovi ammissibili potrebbero essere solo quelli privi di tali connotati probatori.

Segue che il voler produrre per la prima volta le relate di notifica in secondo grado, equivale a:

a) introdurre nel *thema decidendum* una nuova prova;

b) far svilire, di fatto, il rito di secondo grado come primo ed unico grado del fatto;

Il summenzionato art. 58 D. Lgs. 546/92 poi, non potrà non essere sistematicamente interpretato in riscontro all' art. 32, D. Lgs. 546/92 che prevede, anche per il primo grado, il termine perentorio e decadenziale di venti giorni liberi per il deposito di documenti.

Pur ammettendo, infatti, l'ammissibilità di una costituzione tardiva oltre il sessantesimo giorno dalla data di notifica del ricorso introduttivo, su parte resistente grava l' inderogabile onere di rispettare il citato termine perentorio ex art. 32 D. Lgs. 546/92 per produrre documentazione probatoria, che, alla luce di quanto esposto, è anch'essa da considerare preclusione "apparente".

*

Non ultima la criticità ed il conflitto che emerge dalla relazione tra: motivi di appello – produzione di prove documentali per la prima volta in secondo grado.

Con la sola introduzione in sede di appello di un documento nuovo non prodotto in sede di prime cure, di fatto si omette ogni ragionamento critico alla sentenza appellata.

In sintesi l' Ente resistente (in primo grado contumace ovvero costituito ma senza produrre documenti) non avrebbe motivi e ragioni per censurare la sentenza semplicemente perché il Collegio giudicante correttamente ha conosciuto la domanda di primo grado sulla base dei documenti probatori presenti nel fascicolo processuale. In questo senso, la sentenza di prime cure è presumibilmente corretta nella parte in cui non ha tralasciato di vagliare prove documentali avendo, invero, espresso una pronuncia sulla base degli stessi.

Se, pertanto, alcuna critica può esser mossa ad una sentenza di prime cure, vien da sé che non esisterebbero neanche ragioni giustificative per interporre atto di gravame, il quale ha il precipuo scopo di muovere critiche all' iter logico-giuridico adottato dal Collegio giudicante, e non limitarsi a produrre documenti per i quali si era decaduti per poi chiedere una pronuncia su tale fatto nuovo, altro non essendo che una pronuncia di fatto di primo – unico – grado.

In questo senso, voler proporre un atto di gravame al solo scopo di: proporre per la prima volta un documento nuovo (preesistente); chiedere l'accoglimento della domanda non deducendo la erroneità della sentenza precedente ma allegando semplicemente un elemento probatorio nuovo, integra *ipso facto* la violazione dell' articolo 57 del D. Lgs. 546/92 rubricato: *"Domande ed eccezioni nuove"* che così dispone *"1. Nel giudizio d' 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. 2. Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio"*.

Insanabile, quindi l' ulteriore contrasto interpretativo degli articoli 57 e 58 del D. Lgs. 546/92 che, se da un lato impongono una specifica critica al contenuto motivazionale della sentenza dall'altro lo bypassano completamente consentendo di tramutarlo in un giudizio di merito unico, quando il processo tributario non lo è per espresso dettato normativo, prevedendo tre gradi di giudizio (*cf.* interpretazione sistematica articoli 1, 18, 50, 52, 62 D. Lgs. 546/92).

*

Solo per ulteriore precisazione, a fugare una qualche specialità del rito tributario, per chiarire che i flussi attivi dello Stato non sono tutti di natura “tributaria”.

Le attività qualificabili *iure imperii* non danno luogo, infatti, ad attività patrimoniali esclusivamente di natura tributaria ma anche di altro tipo, essendo a prima *genus* rispetto alla specie di quelle strettamente fiscali⁴.

*

Sull' arresto della Corte Costituzionale

Sentenza n. 199 del 2017

Il necessario intervento del legislatore in ordine alla riforma dell' articolo 58 del D. Lgs. 546/92 si rende necessario, a parere dello scrivente, alla luce non solo del

4 G. Falsitta, Manuale di Diritto Tributario, 2008, Cedam, pg. 15 e ss.

costante orientamento interpretativo dello stesso ad opera delle Commissioni territoriali nonché della Suprema Corte ma, altresì, alla luce del noto arresto della Corte Costituzionale n. 199 del 2017 che ha dichiarato inammissibile per non manifesta fondatezza, la rimessione della questione di illegittimità costituzionale dell' articolo 58 del D.Lgs. 546/92 ad opera della Commissione Tributaria Regionale Campania di Napoli con ordinanza iscritta al n. 245 del registro ordinanze 2016.

La declaratoria di inammissibilità resa dal Giudice delle Leggi, non appare condivisibile per i tratti che non manifestano particolare aderenza alle questioni ed approfondimento degli effetti pregiudizievoli, meritevoli, in realtà, di ben diverse e più ariose analisi comparative.

Traendo dalla sentenza alcuni passi motivazionali, ci si collega a quanto poc'anzi esposto, a chiarimento ulteriore di un non più procrastinabile intervento riformatore.

- “4.– Nel merito, non è fondata la censura di disparità di trattamento tra le parti del giudizio, sostenuta sulla base del presunto «sbilanciamento a favore di quella facultata a produrre per la prima volta in appello documenti già in suo possesso nel grado anteriore».

Sul punto è sufficiente rilevare che tale facoltà è riconosciuta ad entrambe le parti del giudizio, cosicché non sussistono le ragioni del lamentato «sbilanciamento».”

Tale considerazione appare essere stata resa in modo inappropriato poiché la Corte si è limitata ad esplicitare un principio “apparentemente” ovvio, senza però considerare ulteriormente l'andamento dei processi tributari ed i benefici concreti che solo la parte resistente trae per la natura documentale delle verifiche fiscali (*cfr. supra*).

- “Con particolare riferimento all’art. 24 Cost., questa Corte ha costantemente ritenuto che esso non impone l’assoluta uniformità dei modi e dei mezzi della tutela giurisdizionale: ciò che conta è che non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l’esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell’attività processuale (ex plurimis, sentenze n. 121 e n. 44 del 2016; ordinanza n. 386 del 2004).

5.1.– Ebbene, nella specie non vi è una compressione dell'esercizio del diritto di difesa nei sensi indicati.

La previsione che un'attività probatoria, rimasta preclusa nel giudizio di primo grado, possa essere esperita in appello non è di per sé irragionevole, poiché «il regime delle preclusioni in tema di attività probatoria (come la produzione di un documento) mira a scongiurare che i tempi della sua effettuazione siano procrastinati per prolungare il giudizio, mentre la previsione della producibilità in secondo grado costituisce un temperamento disposto dal legislatore sulla base di una scelta discrezionale, come tale insindacabile» (ordinanza n. 401 del 2000).”.

Col passo motivazionale in oggetto la Corte, di fatto, non analizza l'impatto che il comma 2 opera nel contesto processual-tributario, ma si limita a fondare la propria pronuncia sulla considerazione che le disomogeneità dei vari riti sono consentite a patto che non rendano impossibile l'esercizio del diritto di difesa e che, ad ogni buon conto, tale condizione di fatto deriva da un “[...] *disposto dal legislatore sulla base di una scelta discrezionale, come tale insindacabile*”.

Di fatto la Corte sembra esprimersi nel senso che la scelta di consentire il deposito di nuove prove documentali in appello, con gli effetti processuali che ne conseguono, sono frutto di una “scelta insindacabile del legislatore”, tralasciando però di considerare che tutte le pronunce di incostituzionalità hanno ad oggetto sempre “una scelta discrezionale” del legislatore, ma certamente sindacabile nei termini della conformità o meno alla Carta Costituzionale.

- “5.2.– Non sussiste, infine, la dedotta violazione dell’art. 24 Cost. per la perdita di un grado di giudizio: è infatti giurisprudenza pacifica di questa Corte che la garanzia del doppio grado non gode, di per sé, di copertura costituzionale (ex multis, sentenza n. 243 del 2014; ordinanze n. 42 del 2014, n. 190 del 2013, n. 410 del 2007 e n. 84 del 2003).”

Anche tale ultimo passo desta non poche perplessità.

Se è vero che la Carta Costituzionale non offre copertura ad un generale principio del doppio grado di giudizio è, però, altrettanto vero che il processo tributario “per scelta discrezionale” del legislatore lo prevede - oltre a quello di legittimità (cfr. *supra*) -.

Segue, con non poco stupore, la forse troppo rapida valutazione del motivo in questione ovvero del manifesto rischio che l'applicazione del comma 2 dell' articolo 58 del D. Lgs. 546/92 – nelle forme interpretative *supra* esposte – possa pregiudicare, come in effetti pregiudica, il rispetto del doppio grado di giudizio di merito previsto espressamente dal codice del processo tributario, prescindendo quindi dalla considerazione (non pertinente) di una qualche copertura costituzionale di cui, nel caso di specie, non v'è necessità per espressa previsione normativa (articoli 1, 18, 50, 52, 62 D. Lgs. 546/92).

*

Proposta di mozione e conclusioni

Ragioni di opportunità e tutela dell' effettivo esercizio di difesa del contribuente, impongono la riforma del processo tributario e, in particolare come esposto con la presente mozione, dell'articolo 58 D. Lgs. 546/92, di fatto semplificandone il dettato normativo rendendolo omnicomprensivo ed adesivo al pari grado del codice del processo civile.

Si propone pertanto l'abrogazione del comma 2, dell' articolo 58 D. Lgs. 546/92, nel senso che segue:

“Nuove prove in appello

1. 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.

** [2. E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.]”⁵*

avv. Raimondo D'Antonio
team Tax&Legal



5 Comma 2 abrogato.