ISSN 1825-9871

Università degli Studi di Napoli Federico II
Facoltà di Giurisprudenza

INNOVAZIONE E DIRITTO

RILEVABILITÀ *EX OFFICIO* DELL'INCERTEZZA NORMATIVA OGGETTIVA DA PARTE DEL GIUDICE TRIBUTARIO

di *Leda Rita Corrado* (*)

ABSTRACT

L'ordinamento tributario italiano prevede che le sanzioni amministrative non siano irrogate qualora sussista incertezza normativa oggettiva. Tale rimedio, disciplinato sin dall'inizio del XX secolo, ha grande rilevanza pratica. Ciononostante sembra tuttora irrisolta la problematica processuale concernente la configurabilità, in capo al giudice tributario, del potere di rilevare *ex officio* il vizio di omessa disapplicazione delle sanzioni amministrative da parte dell'ufficio procedente.

The Italian tax system excludes the infliction of administrative penalties when there is the objective regulatory uncertainty. Such a remedy, ruled since the beginning of the 20th Century, has a great practical significance. However, it seems still unresolved the procedural question whether the issue is liable to be raised ex officio *by the Tax Court.*

SOMMARIO: 1. Lo stato dell'arte. – 2. La coessenzialità tra potere sanzionatorio e obbligo di disapplicazione. – 3. I limiti dei poteri decisori dell'organo giudicante. – 4. Processo tributario e *iura novit curia*. – 5. Il potere di rilievo officioso nel processo civile e nel processo amministrativo. – 5.1. Le specificità del processo tributario rafforzano la *ratio* del potere officioso. – 6. Il potere di rilevare d'ufficio il vizio di omessa disapplicazione di sanzioni amministrative in caso di incertezza normativa oggettiva. – 7. Il potere di rilievo *ex officio* è esercitabile anche nel giudizio di legittimità. – 8. Modalità di esercizio del potere d'ufficio e principio del contraddittorio. – 8.1. La questione officiosa può investire sia profili di diritto sia profili di fatto. – 8.2. Gli strumenti di tutela in caso di omessa instaurazione del contraddittorio. – 9. Conclusioni.

1. *Lo stato dell'arte.*

Con lo studio che qui s'introduce ci si propone di verificare *a*) se sia configurabile, in capo al giudice tributario, il potere di rilevare *ex officio* il vizio di omessa disapplicazione delle sanzioni amministrative qualora sussista incertezza normativa oggettiva

(*) Dottoranda di ricerca in Scienze Giuridiche (curriculum Diritto tributario) – Università degli Studi di Milano-Bicocca.

Innovazione e Diritto

[1], nonché *b*) nel caso di stimata rilevabilità *ex officio*, quali siano le forme di esercizio di tale potere officioso, vale a dire se il giudice tributario debba previamente sottoporre la questione alle parti ovvero se possa definirla senza attivare un contraddittorio specifico.

Quanto al primo profilo, la dottrina pressoché unanime si è espressa a favore della rilevabilità d'ufficio. Due sono le traiettorie argomentative proposte.

Alcuni autori [2] hanno fatto leva sulla parallela questione di successione di leggi nel tempo generata dall'ipertrofia legislativa che caratterizza l'ordinamento tributario anche in questa materia [3]. Il potere di disapplicazione delle sanzioni amministrative per incertezza normativa tributaria è infatti regolato in tre disposizioni: la più risalente (art. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 [4]) è stata collocata tra le disposizioni generali sul processo tributario concernenti i poteri del giudice, mentre quelle successive sono state inserite l'una nella disciplina generale delle sanzioni amministrative tributarie (art. 6, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 [5]), l'altra nel cosiddetto «Statuto dei diritti del contribuente» (art. 10, comma 3, l. 27 luglio 2000,

[1] L'istituto assume grande rilevanza nella pratica quotidiana, come dimostra la più recente giurisprudenza di legittimità: ad esempio si veda Cass., Sez. VI civ. – T, ord., 24 febbraio 2014, n. 4394, in *Corr. trib.*, 2014, 967 ss., con nota di G. FERRANTI, *L'obiettiva incertezza sulle condizioni per l'esclusione dall'Irap riguarda solo il passato?*, ove la Sesta Sezione della Corte di Cassazione ha statuito che l'incertezza normativa oggettiva sulla nozione di «autonoma organizzazione» rilevante ai fini Irap sussiste per i periodi d'imposta anteriori al 2007, anno nel quale il Giudice di legittimità ha risolto il contrasto giurisprudenziale sul presupposto per l'applicazione del tributo nei confronti di esercenti arti e professioni e imprenditori individuali.

[2] *Ex multis* A. COLLI VIGNARELLI, *Errore scusabile ed abbandono delle sanzioni tributarie*, nota a Comm. trib. II grado Palermo, 5 febbraio 1987, n. 48, in *Rass. trib.*, 1987, II, 1140 e s., il quale motiva l'esercizio *ex officio* del potere sulla base del «parallelismo con le norme penali in tema di errore» e con «la iniquità» che deriverebbe dal «far dipendere dall'abilità dei difensori della parte l'applicazione di un principio di giustizia e di civiltà giuridica come quello dell'errore scusabile»; V. FICARI, *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 2002, 473 ss., in particolare 497, il quale, rilevata la necessità di un coordinamento tra discipline definitesi in tempi fra loro successivi e diverse per sede di provenienza, disposto letterale e condizioni di esistenza, individua una comunanza di elementi, vale a dire l'identico nucleo funzionale e il fondamento costituzionale unitario; M. LOGOZZO, *Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni*, in AA.VV., *Il processo tributario – Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (collana diretta da F. TESAURO), Torino, 1998, 156 e 176 ss.; ID., *La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 411 ss.; M. MICCINESI, *Sub art. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 «Errore sulla norma tributaria»*, in T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997, 97; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, 421.

[3] Per una disamina critica del problema, sia consentito rinviare a L. R. CORRADO, *Note in tema di incertezza normativa oggettiva e ignoranza inevitabile*, nota a Cass., Sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4685, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 201 ss., ove sono reperibili più ampi riferimenti giurisprudenziali e dottrinali. Nella pratica, sintomatico della confusione imperante è il richiamo di tutte le disposizioni in materia che ricorre sia negli atti introduttivi dei giudizi, sia nelle pronunce che li definiscono.

[4] L'art. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rubricato «Errore sulla norma tributaria», statuisce che «la Commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce».

[5] L'art. 6, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 esclude la punibilità dell'autore della violazione «quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono […]». In vigore dal 1° aprile 1998 (art. 30, d.lgs. n. 472 del 1997), si applica alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore (art. 25, commi 1 e 2, d.lgs. n. 472 del 1997).

Innovazione e Diritto

n. 212 [6]). Secondo questo primo orientamento dottrinale, l'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 sarebbe ancora in vigore poiché solo esso conferisce al giudice tributario il potere-dovere di disapplicare la sanzione indipendentemente dalla domanda.

Altri autori [7] osservano che, con l'impugnazione del provvedimento, la domanda si può considerare virtualmente espressa in ragione del rapporto di necessaria connessione con l'oggetto della lite – per così dire – principale. La cosiddetta teoria della «domanda implicita» è stata elaborata con l'intento di rispondere alla granitica presa di posizione della giurisprudenza di legittimità [8] sulla questione: la Corte di Cassazione, ponendo sul contribuente l'onere di allegare la ricorrenza dei «positivi elementi di confusione» [9] idonei a giustificare la disapplicazione delle sanzioni amministrative, esclude che il giudice tributario di merito possa decidere d'ufficio sull'applicabilità dell'esimente. Di diverso avviso è – curiosamente – l'Amministrazione finanziaria, la quale, commentando la riforma del contenzioso tributario,

[6] Tra le disposizioni dello «Statuto dei diritti del contribuente» poste a tutela dell'affidamento e della buona fede, l'art. 10, comma 3, l. 27 luglio 2000, n. 212 prescrive che «le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria […]; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria». Questa disciplina è entrata in vigore dal 1° agosto 2000 (art. 21, l. n. 212 del 2000). L'ultimo periodo è stato introdotto dall'art. 1, comma 1, d.l. 17 giugno 2005, n. 106, convertito, con modificazioni, dalla l. 31 luglio 2005, n. 156.

[7] Pur con alcune discrepanze, si vedano ad esempio E. DELLA VALLE, *L'esimente dell'obiettiva incertezza*, in G. TABET, F. TESAURO (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative e tributarie*, Torino, 2000, 121; A. GIOVANNINI, *Errore e sanzioni amministrative tributarie: la buona fede oggettiva esclude la pena*, *cit.*, 617; C. GLENDI, *L'errore sulla norma tributaria*, in *Corr. trib.*, 1997, 1612 e 1616, il quale ritiene superfluo invocare la teoria sulla «domanda implicita»; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, 3° ediz., Milano, 2001, 720, nota (45), secondo cui «subordinare la disapplicazione delle sanzioni a domanda di parte ha sapore eccessivamente formalistico, poiché, quando la parte chiede l'annullamento dell'accertamento in ordine all'imposta, sollecita sempre anche un provvedimento del giudice che elimini le sanzioni. Il riconoscimento dell'obiettiva incertezza senza apposita sollecitazione è quindi solo un'apparente deroga al principio della domanda: si tratta piuttosto di un accoglimento parziale della domanda del contribuente (se la tesi del ricorrente non è sufficiente all'annullamento totale dell'imposta, ad essa viene attribuito pregio limitatamente alla disapplicazione delle sanzioni)»; anche se con riferimento alla disciplina anteriore all'introduzione dell'art. 39 *bis*, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, si veda altresì C. MAGNANI, *La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Milano, 1979, 173, il quale, pur ritenendo necessaria la «tipizzazione di un motivo di impugnazione del provvedimento sanzionatorio diretto all'annullamento di tale atto» (sul punto cfr. C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 247 e s., testo e nota (273)), ammette che «potrebbe sostenersi che nella contestazione della sussistenza della violazione è insita *a fortiori* e quindi implicita quella della obiettiva incertezza sulla qualificazione normativa».

[8] Come sentenza pilota viene solitamente citata Cass., Sez. trib., 29 settembre 2003, n. 14476, in *Corr. trib.*, 2003, 3994 ss., con nota di M. LOGOZZO, *L'inapplicabilità delle sanzioni per obiettiva incertezza delle norme tributarie* (in senso conforme alla massima che ne è stata tratta, Cass., Sez. trib., 20 aprile 2006, n. 9320, in *CED Cass.*, Rv. 590965; Id., 25 ottobre 2006, n. 22890, *ibidem*, Rv. 22890; Id., 27 marzo 2009, n. 7502, *ibidem*, Rv. 607155; Id., 14 marzo 2012, n. 4031, *ibidem*, Rv. 622002; Id., 26 ottobre 2012, n. 18434, *ibidem*, Rv. 624156). In realtà questa pronuncia pare porsi «a cavallo» tra i due plessi normativi gravitanti attorno all'art. 39 *bis*, d.p.r. n. 636 del 1972 e all'art. 8 d.lgs. n. 546 del 1992: si deve infatti rilevare che in motivazione la Corte di Cassazione nulla spiega sul caso di specie, ma, dopo aver ricordato che il ricorso per cassazione menziona entrambe le disposizioni, si limita ad osservare che l'esimente è stata tenuta ferma dalla norma processuale.

[9] Espressione tratta da Cass., Sez. I civ., 18 luglio 2003, n. 11233, in *CED Cass.*, non massimata.

Innovazione e Diritto

ha testualmente affermato che «l'incertezza interpretativa può essere rilevata dal giudice anche se non dedotta in giudizio dal contribuente» [10].

2. *La coessenzialità tra potere sanzionatorio e obbligo di disapplicazione.*

Il primo bivio concettuale dinanzi al quale bisogna porsi riguarda la configurabilità, in capo all'Amministrazione finanziaria, dell'obbligo di disapplicare le sanzioni amministrative in caso di incertezza normativa oggettiva.

Nonostante il contrario orientamento della giurisprudenza di legittimità [11], la questione può dirsi ormai superata alla luce della disciplina vigente: secondo la dottrina [12], mentre l'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 si rivolge specificamente al giudice, attribuendogli un «potere-dovere» da esercitare a sanzione irrogata, gli artt. 6, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 e 10, comma 3, l. n. 212 del 2000 si riferiscono indistintamente all'Amministrazione finanziaria e al giudice tributario, obbligando la prima a non irrogare la sanzione amministrativa e demandando al secondo il compito di sindacare il mancato riconoscimento dell'incertezza normativa oggettiva. In tal senso si sono altresì espresse sia l'Amministrazione finanziaria [13] sia la Commissione Parlamentare Consultiva in materia di riforma fiscale [14].

[10] Circolare del 23 aprile 1996, n. 98/E, recante chiarimenti in merito a «La nuova disciplina del processo tributario» introdotta con il d.lgs. n. 546 del 1992.

[11] Per tutte si veda Cass., Sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670, commentata da F. BATISTONI FERRARA, *L'incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del Fisco*, in *Corr. trib.*, 2008, 203 ss., nonché da A. COLLI VIGNARELLI, *La Suprema Corte interviene in tema di «obiettive condizioni di incertezza» della normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 2008, 470 ss., e da A. GIOVANNINI, *Potere punitivo e incertezza della legge*, in *Giur. it.*, 2008, 2081 ss.

[12] F. BATISTONI FERRARA, *L'incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del Fisco*, *cit.*, 203 ss.; ID., *La remissione di questione pregiudiziale interpretativa alla Corte di Giustizia CE attesta l'esistenza di obiettiva incertezza sul significato della norma tributaria*, nota a Cass., Sez. trib., 13 marzo 2009, n. 6105, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 238 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *La Suprema Corte interviene in tema di «obiettive condizioni di incertezza» della norma tributaria*, *cit.*, 482; L. DEL FEDERICO, *Cause di non punibilità in tema di illecito amministrativo tributario*, in *Corr. trib.*, 2002, 2749 ss.; ID., *Le garanzie dello Statuto in tema di illecito tributario*, in G. MARONGIU (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 35, il quale osserva che, anche prima dell'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, la collocazione dell'art. 6, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 nella legge generale sulle sanzioni amministrative permetteva all'Amministrazione finanziaria di applicare la scusante; E. DELLA VALLE, *L'esimente dell'obiettiva incertezza*, *cit.*, 120; V. FICARI, *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, *cit.*, 499; A. GIOVANNINI, *Potere punitivo e incertezza della legge*, *cit.*, 2081 ss.; ID., *Sub art. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 «Errore sulla norma tributaria»*, in C. GLENDI, C. CONSOLO (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 98; M. LOGOZZO, *Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni*, *cit.*, 156 e 176; ID., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 123; ID., *La ragionevolezza dell'interpretazione erronea quale presupposto dell'obiettiva incertezza della legge tributaria*, nota a Cass., Sez. trib., 25 giugno 2009, 14987, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 1068; ID., *La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, *cit.*, 405, ove si richiamano anche i lavori preparatori; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 716; ID., *Diritto tributario – Parte generale*, 8° ediz., Milano, 2005, 286; anche se con riguardo all'art. 39 *bis*, d.p.r. n. 636 del 1972, cfr. anche C. MAGNANI, *La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria*, *cit.*, 172 e s.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 143, il quale rileva che «il giudizio circa "le incertezze" non deve ritenersi di esclusiva pertinenza delle Commissioni tributarie. E infatti, se si considera che il precetto non è più contenuto (solo) nel decreto sul processo tributario ma nello Statuto e si riflette sulla sua letterale formulazione (l'art. 10 statuisce che "… le sanzioni non sono comunque irrogate …") emerge, con evidenza, la possibilità di riconoscere siffatto potere (che a me pare un potere-dovere) anche all'Amministrazione».

[13] Cfr. circolare del 10 luglio 1998, n. 180, in tema di «Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie - Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e successive

Innovazione e Diritto

Questa soluzione è corroborata da considerazioni di carattere logico-sistematico.

L'Amministrazione finanziaria è il soggetto titolare del potere sanzionatorio [15], vale a dire l'autorità pubblica cui spetta «in via esclusiva» avviare e condurre il procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo tributario e, se del caso, irrogare la corrispondente sanzione con un provvedimento decisorio, sia esso emesso autonomamente oppure nell'ambito di un atto impositivo [16].

Nell'esercizio del potere sanzionatorio, compito dell'ufficio procedente è verificare la colpevolezza del contribuente.

Secondo la dogmatica penale [17], questo elemento costitutivo autonomo del reato costituzionalmente richiesto presuppone – tra l'altro – la «conoscibilità» del carattere illecito del fatto [18], posto che il rimprovero per la condotta può essere rivolto al suo autore soltanto a condizione che, prima di agire, egli sia stato posto in grado di percepirne il carattere antigiuridico. Tra consociati e Stato esiste un rapporto sinallagmatico: i primi hanno l'obbligo di osservare le norme in quanto il secondo – qui nella veste di Legislatore – adempia preventivamente il suo obbligo di favorire al massimo la riconoscibilità sociale del loro contenuto precettivo. Il principio di legalità *ex* art. 25, comma 2, Cost., rafforzato dalle garanzie formali di cui all'art. 73, comma 3, Cost., impone allo Stato l'adempimento di doveri costituzionali attinenti a struttura, formulazione e contenuti delle norme sanzionatorie: se lo Stato non garantisce una sufficiente determinatezza della fattispecie illecita, i consociati non

modificazioni ed integrazioni». Talvolta è la stessa Direzione Centrale Normativa e Contenzioso ad indicare alle articolazioni territoriali dell'Amministrazione finanziaria la necessità di non irrogare le sanzioni in caso di «prima applicazione» di norme tributarie (si veda, ad esempio, la circolare del 15 gennaio 2003, n. 2/E, § 8).

[14] COMMISSIONE PARLAMENTARE CONSULTIVA IN MATERIA DI RIFORMA FISCALE, *Relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo recante principi generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*, reperibile all'indirizzo http://www.camera.it/_bicamerali/fiscale/relazgov/472.htm.

[15] L'art. 16, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997, rubricato «Procedimento di irrogazione delle sanzioni», recita come segue: «La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono».

[16] Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 91.

[17] Questa impostazione ha ricevuto il crisma della Consulta nella sentenza Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, commentata da G. FIANDACA, *Principio di colpevolezza ed ignoranza scusabile della legge penale: «prima lettura» della sentenza n. 364 del 1988*, in *Foro it.*, 1988, I, 1385 ss.; G. FLORA, *La difficile penetrazione del principio di colpevolezza: riflessioni per l'anniversario della sentenza costituzionale sull'art. 5 c.p.*, in *Giur. it.*, 1989, I, 337 ss.; E. GRANDE, *La sentenza n. 364 del 1988 della Corte Costituzionale e l'esperienza di «common law»: alcuni possibili significati di una pronuncia in tema di errore di diritto*, in *Foro it.*, 1990, I, 415 ss.; G. MANCUSO, *Sulla parziale incostituzionalità della norma relativa all'ignoranza della legge penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1988, 1156 ss.; F. MANTOVANI, *Ignorantia legis scusabile ed inescusabile*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 379 ss.; F. MUCCIARELLI, *Errore e dubbio dopo la sentenza della Corte costituzionale 364/1988*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1996, 223 ss.; T. PADOVANI, *L'ignoranza inevitabile della legge penale e la declaratoria di incostituzionalità parziale dell'art. 5 c.p.*, in *Legisl. Pen.*, 1988, 448 ss.; F. C. PALAZZO, *Ignorantia legis: vecchi limiti ed orizzonti nuovi della colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1988, 920 ss.; D. PULITANÒ, *Una sentenza storica che restaura il principio di colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1988, 686 ss.; G. VASSALLI, *L'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale come causa generale di esclusione di colpevolezza*, in *Giur. cost.*, 1988, 3 ss.; nonché, per il settore tributario, R. BETTIOL, *L'errore su legge extrapenale e legge tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, 316 ss.; M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, *cit.*, 99 ss.; A. LOVISOLO, *Disciplina fiscale e «ignoranza inevitabile della legge penale»: prime considerazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, 743 ss.; G. PUOTI, *L'incostituzionalità parziale dell'art. 5 c.p.: considerazioni sulla sentenza n. 364 del 1988 nell'ottica del diritto tributario*, in *Giur. cost.*, 1988, I, 1504 ss.

[18] G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale – Parte generale*, 6° ediz., Bologna, 2009, 193, 321 e 397.

Innovazione e Diritto

possono essere chiamati a rispondere per la sua violazione, non essendo possibile osservare un precetto privo di un contenuto riconoscibile.

Posto che anche nel microcosmo tributario trovano applicazione i richiamati principi del diritto punitivo [19], l'Amministrazione finanziaria «deve» valutare la sussistenza della scusante dell'oggettiva impossibilità di conoscenza del precetto [20] e, qualora tale verifica dia esito positivo, astenersi dall'irrogare la sanzione amministrativa [21]. L'eventuale irrogazione si traduce in un «vizio» del provvedimento sanzionatorio [22] del quale il contribuente può dolersi provocando il sindacato giurisdizionale sulla legittimità dell'atto.

Tra Amministrazione finanziaria e giudice tributario esiste una netta dicotomia di ruolo: coerentemente con la matrice amministrativistica del diritto tributario [23], la prima istituzione pubblica è titolare del potere punitivo, mentre la seconda interviene solo su istanza del privato per verificare la correttezza dell'attività amministrativa così come si è espressa nel provvedimento sanzionatorio, rigettandone la domanda oppure accogliendola mediante annullamento – totale o parziale – dell'atto impugnato [24]. Analogamente a quanto avviene in ambito amministrativo [25], il rapporto tra funzione sanzionatoria e funzione giurisdizionale è mediato dalla decisione del consociato di impugnare il provvedimento chiedendone l'annullamento e lamentando in controluce l'improprio esercizio di un potere autoritativo.

[19] In ambito tributario, la disciplina delle sanzioni amministrative è stata uniformata ai principi dettati dal Codice Penale, come imposto con la delega contenuta nell'art. 3, comma 133, lett. *d*, l. 23 dicembre 1996, n. 662 (*amplius* L. R. CORRADO, *Note in tema di incertezza normativa oggettiva e ignoranza inevitabile*, *cit.*, 202 e s., testo e nota (36)).

[20] L'oggettiva impossibilità di conoscenza del precetto è ricondotta alla categoria dogmatica delle cause di esclusione della responsabilità o scusanti, elementi che lasciano intatta l'antigiuridicità obiettiva del fatto e fanno venir meno soltanto la possibilità di muovere un rimprovero all'autore (G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale – Parte generale*, *cit.*, 413 e s.).

[21] Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *La remissione di questione pregiudiziale interpretativa alla Corte di Giustizia CE attesta l'esistenza di obiettiva incertezza sul significato della norma tributaria*, *cit.*, 238 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *La Suprema Corte interviene in tema di «obiettive condizioni di incertezza» della norma tributaria*, *cit.*, 482, testo e nota (18), secondo il quale «se l'autore della violazione non è punibile, necessariamente la sanzione non va irrogata dall'organo cui la funzione sanzionatoria è istituzionalmente demandata: nel nostro caso, l'ufficio tributario», in capo al quale «sussiste […] un vero obbligo in proposito»; V. FICARI, *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, *cit.*, 499.

[22] Per tutti si veda F. BATISTONI FERRARA, *La remissione di questione pregiudiziale interpretativa alla Corte di Giustizia CE attesta l'esistenza di obiettiva incertezza sul significato della norma tributaria*, *cit.*, 238 ss.

[23] R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008, 304.

[24] Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 315 e s.

[25] C. MAGNANI, *Il processo tributario: contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 60; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, *cit.*, 191; nonché, più di recente, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, *cit.*, 71 e s., il quale ricorda inoltre che anche la più recente giurisprudenza costituzionale affronta le problematiche del processo tributario «sulla base di una costante assimilazione e di un continuo confronto con le tecniche di tutela proprie della giustizia amministrativa» (per tutte si vedano Corte Cost., ord., 9 novembre 2007, n. 377, in materia di responsabile del procedimento, e Id., ord., 24 luglio 2009, n. 244, in materia di contraddittorio endoprocedimentale).

Innovazione e Diritto

3. *I limiti dei poteri decisori dell'organo giudicante.*

Le argomentazioni da ultimo espresse aprono la via ad un successivo passaggio logico, concernente i limiti dei poteri decisori dell'organo giudicante.

Anche in ambito sanzionatorio [26] il processo tributario, dal punto di vista dell'azione, è strutturato come un giudizio d'impugnazione per vizi formali o sostanziali, mentre, dal punto di vista della decisione, è rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento [27]. Come riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità [28], «da un lato, vengono in rilievo i vizi relativi alla regolarità formale degli atti o del procedimento o, in più generale, inerenti all'osservanza di norme di azione e, dall'altro, il riesame del merito del rapporto […] avviene in funzione dell'atto impugnato, in quanto il giudice deve direttamente accertare, nei limiti della contestazione, i presupposti materiali e giuridici della pretesa dell'amministrazione assunti a fondamento del provvedimento medesimo»: la tutela giurisdizionale «non può che consistere nella invalidazione del provvedimento», non potendo il giudice tributario sostituirsi all'Amministrazione finanziaria nella ricerca dei presupposti del rapporto [29]. Tali caratteristiche circoscrivono il giudizio alla pretesa effettivamente avanzata

[26] Come rileva C. MAGNANI, *La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria*, *cit.*, 171, se «il provvedimento sanzionatorio non rappresenta altro che una delle *species* di atti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie secondo una disciplina affatto unitaria», «il problema della individuazione dell'oggetto del processo […] non ammette […] soluzione diversa da quella che, sistematicamente, va data al problema della individuazione dell'oggetto del processo tributario in generale. […] L'azione proponibile dinanzi alle commissioni è diretta non già ad accertare un rapporto ma ad annullare, totalmente o in parte, l'atto illegittimo impugnato».

Sulla natura costitutiva del processo tributario, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, 4° ediz., Torino, 1962, *passim* ma, in particolare, 106 ss. e 576 ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, *cit.*, *passim*, ma, in particolare, 505 ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, *cit.*, *passim*, ma, in particolare, 62 ss.; ID., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; ID., *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, 9° ediz., Torino, 2006, 221 ss.

[27] F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, *cit.*, 50; in senso conforme, R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 803.

[28] Sia con riferimento alla regolamentazione prevista dall'abrogato d.p.r. n. 636 del 1972, come modificato dal d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739 (cfr. Cass., Sez. I civ., 6 luglio 1999, n. 6954, in *CED Cass.*, Rv. 528301), sia in base alla disciplina dettata dal d.lgs. n. 546 del 1992 (cfr. Cass., Sez. trib., 18 giugno 2003, n. 9754, *ibidem*, Rv. 564393).

[29] *Excerpta* da Cass., Sez. unite civ., 2 aprile 1986, n. 2246, in *CED Cass.*, Rv. 445400; in senso conforme, Id., 3 marzo 1986, n. 1322, in *CED Cass.*, Rv. 444760, e Id., 3 giugno 1987, n. 4853, in *Giur. it.*, 1988, I, 428 ss., con nota di R. LUPI, *Motivazione e dimostrazione dell'accertamento di valore ai fini delle imposte sui trasferimenti*; in dottrina, cfr. F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 309 ss.

La medesima questione oggetto del presente scritto è stata analizzata dalla diversa prospettiva che caratterizzava il vecchio rito del contenzioso tributario: con riferimento all'art. 39 *bis*, d.p.r. n. 636 del 1972, la giurisprudenza di legittimità ha escluso che il giudice tributario fosse vincolato al principio della domanda *ex* art. 99 c.p.c. perché titolare di un «potere-dovere» di «carattere sostanziale che storicamente si riannoda all'*origine puramente amministrativa dell'organo decidente*» (Cass., Sez. I civ., 10 aprile 1990, n. 2979, in *CED Cass.*, Rv. 466534). Questo indirizzo è stato accolto anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cass., Sez. unite civ., 23 giugno 1993, n. 6951, in *Dir. prat. trib.*, 1995, II, 833 ss., con nota di L. PESCE MAINERI, *Giurisdizione della Corte d'Appello in tema di sanzioni non penali*), le quali hanno circoscritto la rilevabilità d'ufficio solo di fronte ai giudici tributari speciali, escludendola davanti alla Corte d'appello (*contra* C. MAGNANI, *La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria*, *cit.*, 173, secondo cui «il generico riferimento agli organi del contenzioso tributario non solo rende incontrovertibile la competenza funzionale, rispettivamente, della commissione tributaria centrale e della Corte d'appello, ma fornisce all'interprete un dato testuale a favore della

con l'atto impugnato [30] alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati ma entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente nel ricorso introduttivo [31]: come nella litografia dell'artista olandese M. C. Escher intitolata «Mani che disegnano» (1948), la materia del contendere è delimitata, da un lato, dalla pretesa tributaria – nel duplice senso che il fondamento e l'entità di questa non possono avere latitudine diversa da quanto cristallizzato nell'atto impositivo – e, dall'altro, dai motivi specifici dedotti nel ricorso introduttivo dal contribuente [32]. Questa simmetria è stata valorizzata anche dalla Corte Costituzionale quando ha osservato che, come «i motivi del ricorso […] non sono successivamente modificabili – salva, naturalmente, l'integrazione "resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti a opera delle altre parti o per ordine della commissione" (art. 24, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992) –», così, secondo una «interpretazione costituzionalmente adeguata dei poteri dell'Amministrazione finanziaria», «deve escludersi che [essa] possa avanzare una pretesa che […] sia diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti» [33].

Motivazione dell'atto impugnato e motivi del ricorso concorrono nel limitare simmetricamente i «poteri decisori» del giudice tributario, al quale è preclusa qualsiasi

sindacabilità del vizio anzidetto da parte della Corte di cassazione quale motivo di ricorso riconducibile all'ipotesi della violazione o falsa applicazione di norme di diritto (art. 360, n. 3, c.p.c.)»).

[30] Così Cass., Sez. trib., 22 marzo 2002, n. 4125, in *CED Cass.*, Rv. 553201; in senso conforme Cass., Sez. unite civ., 26 ottobre 1988, n. 5783, in *Giust. civ.*, 1989, I, 961 ss., con nota di S. SOTGIU, *Alla ricerca di un «contenuto minimo» nella motivazione degli avvisi di accertamento delle imposte di trasferimento*; Id., 13 luglio 1989, n. 3285, in *CED Cass.*, Rv. 463357; Id., 17 agosto 1990, n. 8351, *ibidem*, Rv. 468889; Id., 4 gennaio 1993, n. 8, *ibidem*, Rv. 480139; nonché, nella Sezione Tributaria, Cass., Sez. trib., 26 febbraio 2001, n. 2769, *ibidem*, Rv. 544191; Id., 19 ottobre 2001, n. 12774, *ibidem*, Rv. 549745; Id., 12 maggio 2003, n. 7231, *ibidem*, Rv. 562901; Id., 14 dicembre 2005, n. 27653, *ibidem*, Rv. 27653.

[31] Cass., Sez. trib., 7 marzo 2002, n. 3345, in *CED Cass.*, Rv. 552900; Id., 23 dicembre 2005, n. 28680, *ibidem*, Rv. 586222; Id., 17 febbraio 2006, n. 3532, *ibidem*, Rv. 587924; Id., 3 aprile 2006, n. 7766, *ibidem*, Rv. 588677; Id., 28 aprile 2006, n. 9999, *ibidem*, Rv. 590003; Id., 12 luglio 2006, n. 15849, *ibidem*, Rv. 592037; Id., 22 settembre 2006, n. 20516, *ibidem*, Rv. 593415; Id., 13 ottobre 2006, n. 22010, *ibidem*, Rv. 593678; Id., 11 maggio 2007, n. 10779, *ibidem*, Rv. 597732; Id., 13 novembre 2008, n. 27065, *ibidem*, Rv. 605583; Id., 19 marzo 2009, n. 6620, *ibidem*, Rv. 607542; Id., 21 aprile 2011, n. 9183, *ibidem*, Rv. 617837; Id., 24 giugno 2011, n. 13934, *ibidem*, Rv. 618474; Id., 22 settembre 2011, n. 19337, *ibidem*, Rv. 619083; Id., ord., 6 ottobre 2011, n. 20433, *ibidem*, Rv. 619741.

[32] Nella giurisprudenza di legittimità *ex multis* Cass., Sez. I civ., 18 giugno 1998, n. 6065, in *CED Cass.*, Rv. 516568; Cass., Sez. trib., 26 marzo 2002, n. 4334, *ibidem*, Rv. 553299; Id., 22 settembre 2006, n. 20516, *ibidem*, Rv. 593415; Id., 3 agosto 2007, n. 17119, *ibidem*, Rv. 600352; Cass., Sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Rass. trib.*, 2009, 481 ss., con nota di M. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità d'ufficio*; Cass., Sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, in *CED Cass.*, Rv. 622622; Id., 22 febbraio 2013, n. 4535, in bancadati *DeJure*; Cass., Sez. VI civ. – T, 20 maggio 2013, n. 12282, *ibidem*; Cass., Sez. trib., 19 marzo 2009, n. 6620, in *CED Cass.*, Rv. 607542; Id., 19 ottobre 2012, n. 17949, in bancadati *DeJure*; Id., 20 febbraio 2013, n. 4145, in *CED Cass.*, Rv. 625103.

In dottrina, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, *cit.*, 69; A. GIOVANNINI, *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 35 ss.; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 785 e s., 804; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 80.

[33] Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98, con la quale è stata dichiarata l'illegittimità dell'art. 17 *bis*, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo originario (vale a dire anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera dell'art. 1, comma 611, lett. *a*, n. 1, l. 27 dicembre 2013, n. 147), ove si stabiliva la sanzione dell'inammissibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo, nonché la rilevabilità d'ufficio di tale inammissibilità in ogni stato e grado del giudizio.

Innovazione e Diritto

funzione supplente e sostitutiva rispetto alle scelte fissate negli atti di accesso al processo. Secondo l'insegnamento di Allorio, «il limite principale della funzione decisoria nel processo tributario è dato […] dalla lite considerata nel complesso»: il giudice «decide sin dove c'è la lite; oltre quel segno, la sua potestà s'arresta e il suo giudizio non può inoltrarsi» [34]. Entro detti confini la cognizione del giudice investe la legittimità dell'atto in vista del suo annullamento ed è esercitata secondo una complessa intelaiatura di poteri e obblighi processuali delle parti e del giudice stesso [35].

La motivazione del provvedimento, enunciando «i presupposti in fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione della amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria» [36], è diretta a garantire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente [37], ponendolo, fin dal momento della notificazione del provvedimento, in condizione di avere una adeguata informazione non soltanto delle circostanze di fatto, ma anche del titolo giuridico della pretesa impositiva, così da consentirgli prima di valutare la fondatezza della pretesa e l'opportunità di esperire l'azione giudiziale con pienezza di cognizione e senza inammissibili riduzioni del lasso di tempo a disposizione dovute alla necessità di acquisire i necessari elementi conoscitivi, poi, in caso di scelta per l'impugnazione giudiziale, di contestare efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur* [38]. Nell'ambito di un rapporto con il contribuente improntato alla leale collaborazione [39], tale funzione inibisce all'Amministrazione finanziaria di modificare la motivazione di un atto unilaterale e autoritativo nel corso del giudizio adducendo ragioni diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto impugnato [40]. Inaccettabile è *a fortiori ratione* il riconoscimento di poteri decisori

[34] E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, *cit.*, 308 e s.; nella dottrina più recente si vedano G. MARONGIU E ALTRI, *Lezioni di diritto tributario*, 4° ediz., Torino, 165; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 805 e s., 807; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, *cit.*, 197.

[35] M. LOGOZZO, *L'Amministrazione finanziaria «non ignora» l'obiettiva incertezza della legge tributaria*, in *Corr. trib.*, 2003, 759 ss.

[36] Così è fraseggiato l'art. 3, comma 1, l. 7 agosto 1990, n. 241 con riferimento al provvedimento amministrativo in generale.

In ambito tributario, di analogo tenore sono sia l'art. 7, comma 1, primo periodo, l. n. 212 del 2000, sia le previsioni riguardanti i singoli tributi (per le imposte sui redditi l'art. 42, commi 2 e 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, per l'imposta sul valore aggiunto l'art. 56, comma 5, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, per l'imposta di registro l'art. 52, comma 2 *bis*, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131) e le sanzioni amministrative (art. 16, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997, modificato dall'art. 7, comma 1, d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32).

[37] Cass., Sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25197, in *CED Cass.*, Rv. 610909.

[38] Cass., Sez. trib., 22 agosto 2002, n. 12394, in *CED Cass.*, Rv. 557029; Id., 12 luglio 2006, n. 15842, *ibidem*, Rv. 591759; Id., 27 novembre 2006, n. 25064, *ibidem*, Rv. 595876; Id., 30 gennaio 2007, n. 1905, *ibidem*, Rv. 597024; Id., 14 maggio 2007, n. 10965, *ibidem*, Rv. 599231; Id., 30 ottobre 2009, n. 23009, *ibidem*, Rv. 610011; Id., 20 settembre 2013, n. 21564, in bancadati *DeJure*.

[39] Cass., Sez. trib., 6 luglio 2012, n. 11370, in bancadati *DeJure*; Cass., Sez. unite civ., 4 settembre 2012, n. 14828, *cit.*

[40] In dottrina, R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 103; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 123.

In giurisprudenza, Cass., Sez. trib., 29 ottobre 2008, n. 25909, in *CED Cass.*, Rv. 605428; Id., 28 giugno 2012, n. 10806, *ibidem*, Rv. 623225; Id., 4 aprile 2014, n. 7961, in bancadati *DeJure*, ove si afferma che il giudice tributario non è ammesso a mutare la motivazione della pretesa erariale rilevando una presunta natura elusiva

Innovazione e Diritto

sostitutivi in capo al giudice tributario [41]: come è già stato ricordato sopra, la funzione sanzionatoria è esercitata in via esclusiva dall'Amministrazione finanziaria, mentre il sindacato giurisdizionale non si svolge in nessun caso mediante sostituzione del provvedimento impugnato – pena la violazione del principio d'imparzialità [42] – ma unicamente attraverso la sua eliminazione [43], fermo per il primo soggetto il potere di rimozione dell'atto in sede di autotutela [44].

I motivi del ricorso [45] esprimono sotto quali profili il contribuente si duole dell'atto impugnato [46], specificando le ragioni giustificative della domanda di annullamento [47] mediante l'indicazione dei precetti normativi che si assumono violati [48] e la descrizione del

---

delle operazioni imponibili *ex* art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 laddove l'atto impositivo non richiami in motivazione le norme o i principi coerenti con tale doglianza (nel caso di specie, gli avvisi di accertamento erano stati emessi ai sensi degli artt. 39, d.p.r. n. 600 del 1973 e 54, d.p.r. n. 633 del 1972).

Anche secondo un indirizzo della giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato, Sez. IV, 7 maggio 2007, n. 1975, in bancadati *DeJure*; Cons. Stato, Sez. VI, 22 maggio 2007, n. 2596, *ibidem*; Cons. Stato, Sez. IV, 2 aprile 2008, n. 1498, *ibidem*; Cons. Stato, Sez. V, 18 dicembre 2012, n. 6507, in bancadati *Leggi d'Italia*), è inammissibile l'integrazione postuma in sede giudiziale della motivazione dell'atto amministrativo (cfr. E. MARELLO, *La motivazione contraddittoria come vizio dell'avviso di accertamento*, nota a Cass., Sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25197, in *Giur. it.*, 2010, 967 ss.).

[41] Come efficacemente affermato da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, *cit.*, 310 e s, «questo non è solo, precisamente, un eccedere i limiti della lite, quanto un compiere atto che non è di giudice, ma d'amministratore, sostituendo all'imposizione qual è l'imposizione quale sarebbe dovuta essere. L'imposizione tributaria per la causale *a* è qualcosa di diverso, anche oggettivamente, dall'imposizione per la causale *b*; perciò il giudice tributario, quando respinge la domanda d'annullamento dell'imposizione col dire che questa avrebbe potuto riferirsi correttamente e legittimamente a una causale diversa da quella cui si richiamò, non tiene ferma l'imposizione impugnata, ma pone in essere una nuova imposizione».

Secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. I civ., 29 marzo 1996, n. 2935, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1997, 542 ss., con nota di L. ROVELLI, *I poteri dei giudici e dell'ufficio per la modifica delle modalità di accertamento*; Cass., Sez. I civ., 18 giugno 1999, n. 6112, in *CED Cass.*, Rv. 527658; Cass., Sez. trib., 22 febbraio 2002, n. 2531, *ibidem*, Rv. 552421; Id., 5 maggio 2010, n. 10812, *ibidem*, Rv. 613284; Id., 25 marzo 2011, n. 6938, in bancadati *DeJure*; Id., 6 luglio 2012, n. 11370, *ibidem*), il giudice tributario deve limitarsi a verificare la legittimità dell'operato dell'ufficio tributario senza operare una diversa qualificazione della fattispecie sottoposta al suo esame, atteso che è precluso al giudicante il potere amministrativo sostanziale spettante all'Amministrazione finanziaria.

[42] F. TESAURO, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 253; in giurisprudenza, Cass., Sez. trib., 29 marzo 2011, n. 7158, in bancadati *DeJure*.

[43] Così C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, *cit.*, 421; in tal senso si sono espressi anche M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, *cit.*, 316 e R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 802 e s.

[44] *Amplius* C. CALIFANO, *Sostituzione dell'atto impugnato e cessazione della materia del contendere*, in *Rass. trib.*, 2012, 1266 ss.

[45] Come già l'art. 15, comma 1, lett. *d*, d.p.r. n. 636 del 1972, l'art. 18, comma 2, lett. *e*, d.lgs. n. 546 del 1992 impone l'indicazione dei motivi nel ricorso.

[46] R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 785 e s.

[47] C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, *cit.*, 422; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, *cit.*, 199.

[48] «Anche per le liti su atti sanzionatori si registra uno spettro molto ampio di motivi deducibili, che […] potranno riguardare: presupposti e condizioni per l'esercizio del potere (ad esempio, mancato rispetto della decadenza e della prescrizione, non difformità dalla risposta ad interpello); struttura formale dell'atto impugnato (sottoscrizione, minimo e massimo edittale, fatti contestati e indicazione della norma violata; irregolarità istruttorie (ad esempio la mancata considerazione di deduzioni offerte dal trasgressore o l'esercizio di poteri istruttori in violazione delle norme che li limitano); merito (ad esempio per dimostrare l'esistenza di scriminanti, come l'obiettiva incertezza sull'applicazione della norma)»: così si è espresso M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, *cit.*, 69.

Innovazione e Diritto

comportamento della Pubblica Amministrazione che si ritiene difforme dal paradigma legale [49]. Nell'ambito di un giudizio di impugnazione a critica vincolata, i motivi di ricorso non possono che coincidere con i vizi dell'atto impugnato [50] e concorrere alla identificazione della domanda quale *causa petendi* [51]. Come la completa predeterminazione dei motivi di ricorso [52] costituisce il necessario *pendant* dell'obbligo di motivazione degli atti impugnabili, allo stesso modo il divieto di allargamento dei primi [53] corrisponde a quello di integrazione della seconda, entrambi concorrendo a realizzare una effettiva parità delle parti [54]: tale equilibrio processuale non può essere alterato dal giudice tributario, al quale non è consentito accogliere la domanda di annullamento per ragioni diverse da quelle che il contribuente abbia prospettato [55].

---

[49] Cfr. A. SANDULLI (a cura di), *Diritto processuale amministrativo*, Milano, 2007, 175 e s.

[50] F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, *cit.*, 191 e s., ove si richiama, per il processo amministrativo, A. ROMANO, *La pregiudizialità nel processo amministrativo*, Milano 1958, 334 e 339 ss.

[51] Così F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, *cit.*, 191, nonché ID., *Manuale del processo tributario*, *cit.*, 142.

Come nitidamente spiega E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, *cit.*, 114 e s., «la ragione, per cui si chiede l'annullamento dell'atto d'imposizione tributaria, non è indifferente pel diritto. Non è la stessa cosa se si domandi che venga eliminata un'imposizione di ricchezza mobile per inesistenza o infruttuosità del cespite, o perché l'atto d'imposizione venne formulato dopo che la finanza era decaduta per "prescrizione" dalla potestà d'imporre, o per irregolarità formale dell'imposizione, o infine perché la legge stabilisce, nel caso, l'esenzione dall'imposta. I quattro esempi addotti, corrispondenti ad altrettanti vizi dell'atto d'imposizione, configurano quattro distinti diritti d'impugnazione, la cui affermazione dà luogo a differenti controversie».

[52] Art. 18, comma 2, lett. *e*, d.lgs. n. 546 del 1992.

[53] I motivi del ricorso introduttivo possono essere integrati esclusivamente nel caso di deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine del giudice *ex* art. 24, comma, 2, d.lgs. n. 546 del 1992.

[54] Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, *cit.*, 125.

Sulla natura del processo tributario quale «processo di parti», si vedano C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, *cit.*, 480 e s.; C. MAGNANI, *Il processo tributario: contributo alla dottrina generale*, *cit.*, 103; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, *cit.*, 197; mentre, per il processo amministrativo, cfr. C. E. GALLO, *Manuale di giustizia amministrativa*, 4° ediz., Torino, 2009, 85.

[55] Si è autorevolmente espresso in tal senso E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, *cit.*, 310 e s.

Facendo proprio l'insegnamento del chiaro Autore, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che «nel processo tributario, caratterizzato dalla introduzione della domanda nella forma della impugnazione dell'atto tributario per vizi formali o sostanziali […], l'indagine […] non può che essere limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione, che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado (cfr. Cass., Sez. trib., 3 aprile 2006, n. 7766, in *CED Cass.*, Rv. 588677), con la conseguenza che […] il Giudice deve attenersi all'esame di tali motivi e non può *ex officio* annullare il provvedimento impositivo per vizi di invalidità diversi da quelli dedotti dal contribuente, anche se per ipotesi risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio, in quanto tali ulteriori profili di illegittimità dell'atto debbono ritenersi estranei rispetto all'oggetto del *thema controversum* come definito dalle scelte rimesse al ricorrente (cfr. Cass., Sez. trib., 22 gennaio 2007, n. 1327, in *CED Cass.*, Rv. 596516)» (*excerpta* da Cass., Sez. trib., 22 settembre 2011, n. 19337, in *CED Cass.*, Rv. 619083; in senso conforme, Id., 11 marzo 2010, n. 5929, *ibidem*, Rv. 612160; Id., 5 dicembre 2012, n. 21779, *ibidem*, Rv. 624265).

Analoga posizione è stata espressa in materia di opposizione avverso l'ingiunzione di pagamento di una somma di denaro a titolo di sanzione amministrativa *ex* artt. 22 ss., l. 24 novembre 1981 n. 689: secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. unite civ., 19 aprile 1990, n. 3271, in *CED Cass.*, Rv. 466731; in senso conforme, Cass., Sez. III, 12 agosto 2000, n. 10796, *ibidem*, Rv. 539575; Cass., Sez. lav., 22 febbraio 2001, n. 2582, *ibidem*, Rv. 544048; Cass., Sez. I civ., 28 maggio 2002, n. 7790, *ibidem*, Rv. 554740; Id., 27 agosto 2003, n. 12544, *ibidem*, Rv. 566298; Id., 21 luglio 2005, n. 15333, *ibidem*, Rv. 582976; Cass., Sez. II civ., 11 gennaio 2006, n. 217, *ibidem*, Rv. 585920; Cass., Sez. lav., 15 maggio 2008, n. 12321, *ibidem*, Rv. 603211; Cass., Sez. II civ., 18 gennaio 2010, n. 656, *ibidem*, Rv. 611248; Cass., Sez. lav., 5 agosto 2010, n. 18288, *ibidem*, Rv. 614484; cfr. A. SANDULLI (a cura di), *Diritto processuale amministrativo*, *cit.*, 175 e s.), l'oggetto del giudizio è delimitato, per l'opponente, dalla *causa petendi* fatta valere con l'opposizione stessa, e, per la Pubblica Amministrazione, dal

Innovazione e Diritto

4. *Processo tributario e* iura novit curia.

Si giunge così al fulcro della questione oggetto di questo studio.

Nulla quaestio se il contribuente impugna il provvedimento irrogativo di sanzioni amministrative domandandone l'annullamento mediante formulazione di specifico motivo di ricorso nel quale sia allegata l'esistenza di incertezza normativa oggettiva. *Quid* però se tale censura è omessa? In caso di inerzia del contribuente, è configurabile un potere di rilievo officioso in capo al giudice tributario?

A tutta prima i principi generali sopra enunciati sulla struttura del processo tributario porterebbero ad escludere la configurabilità di siffatto potere.

Tali limiti non possono essere superati alla luce del principio *iura novit curia*.

In ambito processualcivilistico si suole dire che, mentre l'oggetto del giudizio è circoscritto dalle parti rispetto ad allegazione e prova del fatto secondo il brocardo *iudex iuxta alligata et probata iudicare debet*, la cognizione del giudice è indifferente per quanto concerne il diritto in forza di quanto enunciato dall'art. 113, comma 1, c.p.c. in armonia con l'art. 101, comma 2, Cost. [56]: il giudicante è pertanto libero di assegnare una diversa qualificazione giuridica ai fatti e ai rapporti dedotti in lite nonché all'azione esercitata in causa, ricercando le norme giuridiche applicabili alla concreta fattispecie sottoposta al suo esame e ponendo a fondamento della sua decisione principi di diritto diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti [57], senza che ciò muti l'oggetto del processo [58] e senza che si configuri un vizio di ultrapetizione [59].

Il principio *iura novit curia* non può invece operare nel processo tributario [60]. Poiché il sindacato giurisdizionale non interviene per dirimere controversie tra soggetti privati in

---

divieto di dedurre motivi o circostanze diverse da quelle enunciate con la ingiunzione a sostegno di detta pretesa. Ne consegue che il giudice, salve le ipotesi d'inesistenza, non ha il potere di rilevare d'ufficio ragioni di illegittimità del provvedimento opposto o del procedimento che l'ha preceduto.

[56] L'identificazione del fondamento positivo nell'art. 113, comma 1, c.p.c. è sostenuta da G. A. MICHELI, *Iura novit curia*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, 576, e da E. T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, 5° ediz., Milano, 1992, 329, mentre V. ANDRIOLI, *Lezioni di diritto processuale civile*, 2° ediz., Napoli, 1961, vol. I, 244 e s., ritiene che il principio *iura novit curia* riceva copertura dall'art. 101, comma 2, Cost.; *contra* S. SATTA, *Iura novit curia*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1955, 381, e E. GRASSO, *Dei poteri del giudice*, in E. ALLORIO (diretto da), *Commentario del codice di procedura civile*, vol. I, tomo 2, Torino, 1973, 1262.

[57] Cass., Sez. III civ., 25 giugno 2003, n. 10009, in *CED Cass.*, Rv. 564508; Cass., Sez. lav., 24 luglio 2012, n. 12943, *ibidem*, Rv. 12943.

[58] C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. I – Nozioni introduttive e disposizioni generali*, 20° ediz., Torino, 2009, 170 e s.

[59] Cass., Sez. lav., 20 maggio 1986, n. 3350, in *CED Cass.*, Rv. 446312; Cass., Sez. II civ., 9 giugno 1987, n. 5040, *ibidem*, Rv. 453642; Cass., Sez. I civ., 2 febbraio 1995, n. 1222, *ibidem*, Rv. 490206; Cass., Sez. II civ., 31 marzo 2006, n. 7620, *ibidem*, Rv. 589275.

[60] Cfr. G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 449 ss.; *contra* A. GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 982 ss.

Quanto ai motivi di ricorso nel processo amministrativo, C. E. GALLO, *Manuale di giustizia amministrativa*, *cit.*, 137 e s., ritiene «sufficiente l'individuazione dei principi di diritto non accompagnata dalla esatta indicazione

Innovazione e Diritto

posizione di parità, ma è finalizzato alla verifica di corrispondenza tra le modalità di concreto esercizio dei poteri autoritativi e il paradigma legale che li disciplina, le ragioni giuridiche cristallizzate nella motivazione dell'atto impugnato e nei motivi di ricorso concorrono nel delineare la lite tributaria e, con essa, i limiti della funzione decisoria: il riconoscimento di un siffatto potere in capo al giudice tributario si risolverebbe, nel primo caso, nella sanatoria giudiziale del vizio di motivazione del provvedimento [61] e, nel secondo caso, nella pronuncia di una sentenza inficiata da un vizio di ultrapetizione per violazione del principio della corrispondenza fra chiesto e pronunciato, corollario del principio della domanda cristallizzato nell'art. 112 c.p.c. [62].

Anche se qui si nega che il principio *iura novit curia* possa operare nel processo tributario, bisogna osservare che l'opposta opinione non muterebbe le modalità di esercizio del potere officioso: secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità [63], qualora il giudice ritenga di

---

delle disposizioni legislative, quando la censura prospettata ne consenta l'agevole identificazione: in questo caso si fa applicazione del principio *iura novit curia*, in forza del quale il giudice è tenuto a ricostruire autonomamente il quadro normativo in relazione al quale egli è chiamato a valutare la fondatezza della domanda».

[61] La dottrina si è espressa in senso critico a proposito della configurabilità di un potere di modificazione della ragione giuridica del provvedimento tributario: A. FEDELE, *Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1123 ss.; G. GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 598; F. TESAURO, *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. trib.*, 2009, 3634 ss.; ID., *Elusione fiscale. Introduzione*, in *Giur. it.*, 2010, 1724; ID., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 705, secondo il quale il principio *iura novit curia* «non ha nulla a che vedere con [i] poteri di rilievo d'ufficio, ma significa soltanto che le norme non sono un tema di prova, perché il giudice le conosce; non vuol dire che le applica d'ufficio, oltre i limiti dell'art. 112 c.p.c.».

Al contrario, la giurisprudenza di legittimità ha talora ammesso la configurabilità del potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale (oltre alle pronunce in tema di abuso del diritto citate *infra*, si vedano Cass., Sez. trib., 9 ottobre 2009, n. 21446, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 91 ss., con nota di A. SALVATI, *Potere sostitutivo del giudice e divieto di decisioni a sorpresa*; in senso conforme, Cass., Sez. trib., 6 marzo 2002, n. 3257, in *CED Cass.*, Rv. 553397; Id., 31 marzo 2009, n. 8239, in bancadati *DeJure*; Id., 10 dicembre 2009, n. 28968, in *CED Cass.*, Rv. 605824; Id., 30 giugno 2006, n. 15134, *ibidem*, Rv. 591294; Id., 13 agosto 2010, n. 18702, in bancadati *DeJure*; Id., 13 luglio 2012, n. 11935, in *CED Cass.*, Rv. 623322).

[62] Così G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo*, *cit.*, 449 ss.; M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, *cit.*, 204.

Corollario del principio in parola è la coincidenza tra lessico e morfologia di avvocati e giudici, come narra F. RABELAIS nell'episodio di *Pantagruel* in cui l'eroe eponimo, assunte le vesti di giudice in una controversia «fieramente oscura e difficile» (libro II, capitoli X – XIII), pronuncia sentenza riproducendo le argomentazioni prive di senso delle parti (cfr. B. C. CAVALLONE, *«Comme vous aultres, Messieurs» (François Rabelais, teorico del processo e del giudizio)*, in *Riv. dir. proc.*, 2008, 433 ss.).

[63] Cass., Sez. III civ., 23 ottobre 1989, n. 4290, in *CED Cass.*, Rv. 463915, ove si precisa che il principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato non osta alla attribuzione all'attore del bene della vita reclamato per ragioni giuridiche diverse da quelle dallo stesso prospettate, ancorché evincibili dalle difese del convenuto. Vengono interpretate in tal senso anche Cass., Sez. I civ., 21 novembre 2001, n. 14637, in *Giur. it.*, 2002, 1363 ss., con nota di S. CHIARLONI, *La sentenza «della terza via» in Cassazione: un altro caso di formalismo delle garanzie?*, e in *Giust. civ.*, 2002, I, 1611 ss., con nota di F. P. LUISO, *Questione rilevata di ufficio e contraddittorio: una sentenza «rivoluzionaria»?* (nella specie, la Suprema Corte ha cassato con rinvio la sentenza che aveva deciso di un'opposizione a ordinanza-ingiunzione facendo perno sulla questione della sussistenza in astratto del potere sanzionatorio, non sollevata dalle parti né a queste sottoposta dal giudice) e Cass., Sez. unite civ., 25 luglio 2002, n. 10955, in *CED Cass.*, Rv. 556223 (ove è stato riconosciuto in capo al giudice il potere officioso di applicazione – previa attivazione del contraddittorio sulla relativa questione – di una norma di previsione di un termine prescrizionale diverso rispetto a quello indicato dalle parti).

Innovazione e Diritto

dover decidere la controversia sulla base di una norma diversa da quella invocata dalle parti, egli ha l'obbligo di provocare il contraddittorio sul punto in ossequio al dovere di collaborazione [64].

5. *Il potere di rilievo officioso nel processo civile e nel processo amministrativo.*

Trattando di poteri officiosi dell'organo giudicante, pare opportuno richiamare una icastica affermazione di Calamandrei: «una giurisdizione esercitata d'ufficio ripugnerebbe, per una ragione psicologica prima che giuridica, al concetto che modernamente ci siamo fatti della funzione del giudice, il quale, per conservarsi imparziale, deve attendere d'essere richiesto e limitarsi a rendere giustizia a chi la domanda [...]. Fino a quando la giustizia sarà resa da uomini, l'onnipotenza dello Stato non potrà distruggere la necessità logica e psicologica […] di affidare a due diversi organi quelle due attività complementari ma ben distinte, e tali da non poter essere confuse senza ridurre la giustizia a un puerile soliloquio, che sono rispettivamente la funzione di chiedere e quella di rispondere, di proporre un problema e di risolverlo, di denunciare un torto e di ripararlo» [65].

Bisogna tuttavia rilevare che le norme che consentono al giudice di porre rimedio a negligenze delle parti, conferendogli un potere-dovere suppletivo, sono tutt'altro che rare nel diritto processuale e trovano fondamento costituzionale proprio nel «principio di uguaglianza» tutte le volte in cui la disparità di trattamento abbia una ragionevole giustificazione in esigenze di funzionale e corretta amministrazione della giustizia [66]. Se da un lato è vero che il principio di imparzialità, intervenendo nel rapporto tra giurisdizione e decisione, argina il rischio – anche soltanto astratto – di una impropria assunzione da parte del giudice di poteri processuali dei litiganti tale da trasformarlo in una sorta di alleato dell'uno o dell'altro, dall'altro esso deve essere interpretato elasticamente quando sia necessario riequilibrare i poteri processuali delle parti adeguandoli ai loro diversi ruoli. A ciò si aggiunga che l'esercizio di poteri d'ufficio non è di per sé indice di parzialità del giudice: che tale condotta possa giovare alla parte che sia rimasta inerte è infatti soltanto una delle sue conseguenze naturali, dovendo essere sempre consentito a controparte di esercitare il proprio

[64] Cfr. S. CHIARLONI, *Questioni rilevabili d'ufficio, diritto di difesa e «formalismo delle garanzie»*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, 569 ss.

[65] Così P. CALAMANDREI, *Istituzioni di diritto processuale civile secondo il nuovo codice*, Padova, 1943, 2° ediz., 102, come riportato da A. PROTO PISANI, *Art. 99*, in E. ALLORIO (diretto da), *Commentario del codice di procedura civile*, *cit.*, 1051 e s.

Il principio della domanda è valorizzato non soltanto come espressione dell'imparzialità del giudice (cfr. altresì E. T. LIEBMAN, *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, 561 ss., riprodotto in ID., *Problemi del processo civile*, Napoli, 1962, 11 ss.), ma anche quale essenza stessa della giurisdizione (F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, 3° ediz., Roma, 1951, 58 e ss.).

[66] Cfr. Corte Cost., 3 giugno 1992, n. 241; Cass., Sez. unite pen., 21 novembre 1992, n. 11227, in *CED Cass.*, Rv. 191606; Corte Cost., 26 marzo 1993, n. 111; Id., 26 giugno 2009, n. 184.

Innovazione e Diritto

diritto di difesa attraverso strumenti di reazione adeguati, che le consentano cioè di contrastare efficacemente i potenziali effetti pregiudizievoli [67].

È di tutta evidenza che dietro l'impulso costante della giurisprudenza i modelli processuali si evolvono inesorabilmente verso forme di tutela sempre più intensa [68]. Due esempi di tale tendenza possono essere tratti l'uno dal sistema civile, l'altro da quello amministrativo. Nella cornice dell'art. 2907, comma 1, c.c. – in forza del quale «alla tutela giurisdizionale dei diritti provvede l'autorità giudiziaria su domanda di parte e quando la legge lo dispone, anche […] d'ufficio» – s'inscrive [69] il potere-dovere del giudice ordinario di rilevare d'ufficio sia la nullità del contratto in generale *ex* art. 1421 c.c. [70] sia la nullità delle clausole vessatorie nei contratti con i consumatori *ex* art. 36, comma 3, d.lgs. 6 settembre 2005, n. 206 (il cosiddetto «Codice del consumo») [71], diretto non soltanto alla protezione del contraente inerte, poiché, svolgendo un ruolo di supplenza, riequilibra la posizione di inferiorità in cui egli verta, ma anche al perseguimento di finalità di interesse generale, perché consente di sanzionare il disvalore di un assetto negoziale illegittimo anche nel caso in cui rimanga inattiva la parte interessata a far valere il vizio. Per quanto concerne invece il processo amministrativo, il potere di declaratoria *ex officio* della nullità del provvedimento, dapprima enucleato dai principi generali nelle controversie il cui oggetto erano la validità e l'esecutività di atti [72] lesivi principalmente di interessi pubblici [73], è stato codificato nell'art. 31, comma 4, c.p.a. e declinato dalla giurisprudenza secondo una lettura talora minimale (il giudice può procedere di ufficio solo se tale declaratoria risulta funzionale all'accoglimento o al rigetto della domanda di annullamento

[67] Cfr. Corte Cost., 26 febbraio 2010, n. 73.

[68] Cfr. P. STELLA RICHTER, *Dopo il Codice del Processo Amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2012, 876 ss.

[69] N. IRTI, *Risoluzione di contratto nullo?*, nota a Cass., Sez. I civ., 18 aprile 1970, n. 1127, in *Foro pad.*, 1971, I, 742 ss.

[70] Nella giurisprudenza di legittimità, Cass., Sez. unite civ., 4 settembre 2012, n. 14828, in *NGCC*, 2013, I, 28 ss., con nota di C. SCOGNAMIGLIO, *Il giudice e le nullità: punti fermi e problemi aperti nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*; in senso conforme, Cass., Sez. II civ., 9 giugno 2008, n. 15194, in *CED Cass.*, Rv. 603862; Id., 10 agosto 2009, n. 18191, *ibidem*, Rv. 609134; Cass., Sez. III civ., 27 aprile 2010, n. 10062, *ibidem*, Rv. 612587; Id., 23 agosto 2011, n. 17495, *ibidem*, Rv. 619075; Cass., Sez. lav., 4 aprile 2013, n. 8172, *ibidem*, Rv. 626404; Cass., Sez. III civ., 12 aprile 2013, n. 8936, *ibidem*, Rv. 626018.

In dottrina, sui rapporti tra domanda di risoluzione e rilievo officioso della nullità si vedano i contributi di C. CONSOLO, *Nullità del contratto, suo rilievo totale o parziale e poteri del giudice*, in AA.VV., *Disponibilità della tutela giurisdizionale (cinquant'anni dopo)*, Milano, 2011, 7 ss.; E. GRASSO, *La pronuncia d'ufficio*, vol. I, Milano, 1967, *passim*; N. IRTI, *Risoluzione di contratto nullo?*, *cit.*, 736 ss.

[71] Come ricorda L. VALLE, *La nullità delle clausole vessatorie: le pronunce della Corte di giustizia dell'Unione europea e il confronto con le altre nullità di protezione*, in *Contratto e impresa*, 2011, 1373 ss., il rilievo d'ufficio rappresenta il profilo della disciplina del rimedio contro le clausole vessatorie sul quale si è concentrata maggiormente l'attenzione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (cfr. Corte Giust., 4 giugno 2009, c. C-243/08, Pannon GSM Zrt; Corte Giust., 6 ottobre 2009, c. C-40/08, Asturcom Telecomunicaciones SL; Corte Giust., 9 novembre 2010, c. C-137/2008, VB Pénzügyi Lízing Zrt; Corte Giust., 14 giugno 2012, c. C-618/10, Banco Español de Crédito SA; Id., 21 febbraio 2013, c. C-472/11, Banif Plus Bank Zrt), non essendo questo un elemento di disciplina previsto espressamente dagli artt. 6 e 7 della direttiva 93/13/CEE e mancando nella disciplina di recepimento di più di un ordinamento nazionale.

[72] Consiglio di Stato, Sez. VI, 20 gennaio 2009, n. 265, in bancadati *DeJure*.

[73] Consiglio di Stato, ad. plen., 29 febbraio 1992, n. 2, in bancadati *DeJure*.

Innovazione e Diritto

dell'atto impugnato [74]), talaltra massimale (il rilievo d'ufficio, dando corpo ad una parentesi di giurisdizione oggettiva espressamente prevista dalla legge, costituisce un potere-dovere del giudice, vale a dire una potestà il cui esercizio è sempre obbligatorio come corollario del suo ruolo di imparziale garante dell'esatta applicazione delle regole processuali [75]).

5.1. *Le specificità del processo tributario rafforzano la* ratio *del potere officioso.*

«La valutazione fondata sul diritto si pratica, nel ragionare umano, solo quando si è su una base di parità, mentre, se vi è disparità di forze, i più forti esigono quanto è possibile e i più deboli approvano»: così gli Ateniesi si rivolgevano ai Melii secondo il racconto di Tucidide [76]. Il diritto del più forte oggi non trova spazio nell'ordinamento processuale tributario.

Le riflessioni stimolate dalle parole di Calamandrei [77] assumono un significato ancor più pregnante per la nostra materia: il processo tributario è infatti «destinato alla definizione e alla realizzazione d'un rapporto di diritto pubblico, quale il rapporto d'imposta» e «di codesta funzione eminentemente pubblicistica reca le tracce nella struttura, evidentemente pubblicistica anch'essa» [78]. Da ciò consegue che le problematiche che tale peculiare fisionomia genera necessitano soluzioni che talvolta si discostano da quelle proprie del diritto processuale comune [79] e costituiscono ragionevoli alterazioni del modello impugnatorio: le strettoie processuali possono cedere alla forza espansiva dei poteri officiosi del giudice in maniera tale da riequilibrare la posizione di forza dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente – manifestata attraverso l'esecutorietà del provvedimento amministrativo – tutte le volte in cui essa non è giustificata.

A questa logica rispondono alcune regole processuali concernenti non soltanto il potere di disapplicazione di regolamenti o atti generali illegittimi *ex* art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992 [80] o il principio del *favor rei ex* art. 3, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997 [81], ma anche la

[74] Consiglio di Stato, Sez. IV, 28 ottobre 2011, n. 5799, in bancadati *DeJure*.

[75] Consiglio giust. amm. Sicilia, Sez. giurisd., 27 luglio 2012, n. 721, in bancadati *DeJure*.

[76] TUCIDIDE, *La guerra del Peloponneso*, libro V, capitolo 3, § 89, trad. it. a cura di L. CANFORA, Torino, 1996, 755.

[77] P. CALAMANDREI, *Istituzioni di diritto processuale civile secondo il nuovo codice*, *cit.*, 1051 e s.

[78] E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, *cit.*, 5 e s.

[79] E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, *cit.*, 45 ss.

[80] Si veda anche la giurisprudenza di legittimità secondo cui il potere del giudice tributario di non applicare un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione se lo ritiene illegittimo *ex* art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992 può essere esercitato anche d'ufficio perché è espressione di un principio generale dell'ordinamento (cristallizzato nell'art. 5, l. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, a mente del quale «le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi») dettato per tutelare l'interesse di rilevanza pubblicistica all'applicazione in giudizio di tali atti soltanto se legittimi (Cass., Sez. trib., 10 giugno 2008, n. 15285, in *CED Cass.*, Rv. 603588; Id., 13 giugno 2012, n. 9631, *ibidem*, Rv. 622999).

[81] Secondo la giurisprudenza di legittimità, il principio del *favor rei*, cristallizzato nell'art. 3, comma 3, d.lgs., n. 472 del 1997, è applicabile anche d'ufficio ed in ogni stato e grado del giudizio, a condizione che via sia un procedimento ancora in corso e che il provvedimento impugnato non sia definitivo, perché «natura e scopo, squisitamente pubblicistici, del principio del *favor rei* […] non possono non prevalere, a pena della sua vanificazione, sul principio dispositivo del processo civile e, quindi, sulla specifica regola che subordina

Innovazione e Diritto

disciplina processuale dell'incertezza normativa oggettiva: l'art. 39 *bis*, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 prima, poi l'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 [82] hanno consentito al giudice tributario di rilevare *ex officio* il vizio di omessa disapplicazione delle sanzioni amministrative in presenza di incertezza normativa oggettiva, senza subordinare l'esercizio di tale potere ad alcuna sollecitazione di parte [83]. A differenza di quanto ritengono i suoi detrattori [84], l'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 non è un'incrostazione legislativa reiterata acriticamente per decenni con un atteggiamento di ossequiosa riverenza [85], ma, ponendosi in linea di stretta continuità con la legislazione che l'ha preceduto, ne costituisce il precipitato.

6. *Il potere di rilevare d'ufficio il vizio di omessa disapplicazione di sanzioni amministrative in caso di incertezza normativa oggettiva.*

L'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 è tuttora vigente: esso non interferisce con l'ambito di operatività dell'art. 6, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 10, comma 3, l. n. 212 del 2000, disposizioni che conformano il potere sanzionatorio obbligando *expressis verbis* l'Amministrazione finanziaria a non irrogare la sanzione amministrativa in caso di incertezza normativa oggettiva, ma opera esclusivamente in ambito processuale, poiché solo esso sancisce la rilevabilità *ex officio* del vizio da parte del giudice tributario in caso di omessa disapplicazione. Varie sono le argomentazioni che possono essere richiamate a favore di questa tesi interpretativa.

l'esercizio della funzione giurisdizionale di legittimità alla proposizione dei motivi per i quali si chiede la cassazione della sentenza impugnata» (*excerpta* da Cass., Sez. trib., 27 marzo 2001, n. 4408, in *CED Cass.*, Rv. 545205; in senso conforme, Cass., Sez. I civ., 24 novembre 1999, n. 13046, *ibidem*, Rv. 531460; Cass., Sez. trib., 12 febbraio 2001, n. 1945, *ibidem*, Rv. 543787; Id., 27 marzo 2001, n. 4408, *ibidem*, Rv. 545205; Id., 22 ottobre 2001, n. 12865, *ibidem*, Rv. 549779; Id., 19 luglio 2002, n. 10599, *ibidem*, Rv. 556010; Id., 27 luglio 2005, n. 15772, *ibidem*, Rv. 583261; Id., 30 agosto 2006, n. 18775, *ibidem*, Rv. 593703; Id., 14 marzo 2007, n. 5959, *ibidem*, Rv. 597036; Id., 28 maggio 2007, n. 12434, *ibidem*, Rv. 600107; Id., 18 gennaio 2008, n. 1055, *ibidem*, Rv. 601553; Id., 31 marzo 2008, n. 8243, *ibidem*, Rv. 602524; Id., 9 aprile 2008, n. 9217, in bancadati *DeJure*; Id., 24 aprile 2009, n. 9779, in *CED Cass.*, Rv. 607997; Id., 22 luglio 2009, n. 17069, *ibidem*, Rv. 609108; Id., 24 gennaio 2013, n. 1656, *ibidem*, non massimata).

[82] Per una sintetica ricostruzione dell'evoluzione del quadro normativo, sia consentito rinviare a L. R. CORRADO, *Note in tema di incertezza normativa oggettiva e ignoranza inevitabile*, *cit.*, 196 ss.

[83] M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, *cit.*, 204 e s.

[84] Le critiche paiono invece fondate per quanto concerne le norme di carattere sostanziale contenute negli artt. 6, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 e 10, comma 3, l. n. 212 del 2000 (*amplius* L. R. CORRADO, *Note in tema di incertezza normativa oggettiva e ignoranza inevitabile*, *cit.*, 203 ss.).

Analoghe valutazioni sono state espresse con riferimento all'art. 15, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74: per tutti si veda E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, 2° ediz., Bologna, 2012, 52, secondo cui «la scelta di uniformare il diritto tributario penale al diritto penale comune avrebbe dovuto escludere la necessità di una disposizione normativa volta a regolare gli effetti dell'errore di diritto, ma evidentemente la forza della consuetudine nel considerare "singolare e/o speciale" il settore del diritto tributario ha forzato la mano al Legislatore ed ha prodotto la norma *de qua*. È indubbio, però, che la comune logica penalistica avrebbe attribuito *ex se* rilevanza all'errore di diritto».

[85] Cfr. l'ampia digressione storica enunciata in Corte Cost., 14 giugno 1973, n. 91 per argomentare la declaratoria d'illegittimità costituzionale dell'art. 781 c.c. per violazione del principio di uguaglianza *ex* art. 3 Cost.

Innovazione e Diritto

La prima poggia sulla collocazione della disciplina *de qua* nel discorso legislativo: la *sedes materiae* dell'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 è infatti rappresentata dalle disposizioni generali sul processo tributario concernenti i poteri del giudice.

La seconda argomentazione è di carattere squisitamente letterale. L'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 è così fraseggiato: «la Commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce». È lapalissiano il senso «fatto palese dal significato proprio delle parole» *ex* art. 12 Preleggi: il sintagma verbale «dichiara» non può essere interpretato in altro modo se non nel senso di «deve dichiarare». Se è vero che l'uso tecnico-giuridico delle regole semantiche e sintattiche della lingua italiana è caratterizzato da costanza, coerenza e congruenza, il modo indicativo deve essere considerato equivalente all'impiego del verbo servile seguito da un infinito, vale a dire un predicato verbale inteso come espressivo di obbligo o dovere. Questa lettura è armonica rispetto all'esegesi di altre disposizioni del nostro ordinamento, come l'art. 1421 c.c., nel quale si attribuisce al giudice il potere-dovere di rilevare d'ufficio la nullità contrattuale [86], o l'art. 453, comma 1, c.p.p., ove s'individuano i casi d'instaurazione del rito immediato su iniziativa del pubblico ministero [87].

La terza argomentazione è di tipo teleologico. La cristallizzazione legislativa del potere officioso di rilievo del vizio di omessa disapplicazione delle sanzioni amministrative in caso di incertezza normativa oggettiva costituisce eccezione al principio generale *iudex ne procedat ex officio* [88] giustificata dalla stessa *ratio* del principio di colpevolezza, scolpito dalla Corte Costituzionale come esigenza di «garantire al privato la certezza di libere scelte d'azione: per garantirgli, cioè, che sarà chiamato a rispondere […] solo per azioni da lui controllabili e mai per comportamenti che solo fortuitamente producano conseguenze […] vietate; e, comunque, mai per comportamenti realizzati nella "non colpevole" e, pertanto, inevitabile ignoranza del precetto. A nulla varrebbe, infatti […], garantire la riserva di legge statale, la tassatività delle leggi ecc. quando il soggetto fosse chiamato a rispondere di fatti che non può, comunque, impedire od in relazione ai quali non è in grado, senza la benché minima sua colpa, di ravvisare il dovere d'evitarli nascente dal precetto. Il principio di colpevolezza, in questo senso, più che completare, costituisce il secondo aspetto del principio, garantistico, di legalità, vigente in ogni Stato di diritto» [89]. *Mutatis mutandis*, nel microcosmo sanzionatorio tributario, «per la platea dei soggetti tenuti ad applicar[e i tributi] e per gli interessi che entrano in gioco,

[86] Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione ritengono che l'art. 1421 c.c., nonostante la sua *littera legis* («la nullità […] *può* essere rilevata d'ufficio dal giudice»), ponga in capo al giudice non una facoltà ma un dovere di rilevare la nullità del contratto a partire dal momento in cui egli dispone degli elementi di diritto e di fatto necessari a tal fine (Cass., Sez. unite civ., 4 settembre 2012, n. 14828, *cit.*).

[87] Cfr. P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, 13° ediz., Milano, 2012, 768 ss.

[88] Cfr. F. GALGANO, *Tutto il rovescio del diritto*, Milano, 2007, 98.

[89] *Excerpta* da Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, *cit.*

Innovazione e Diritto

non si può prescindere dall'esigenza della conoscibilità della legge, non della conoscibilità astratta, che deriva dalla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, ma di quella effettiva, concreta, possibile» [90]: da ciò deriva l'obbligo dello Stato di apprestare rimedi processuali che consentano di tutelare il contribuente qualora incorra in errore di diritto per ignoranza incolpevole. Questo potere officioso soddisfa inoltre un'altra norma fondamentale posta a presidio dei rapporti tra Legislatore e consociati nel sistema di valori garantito negli artt. 2 e 3 Cost., vale a dire il principio di tutela dell'affidamento nella certezza del diritto, la cui *vis expansiva* emerge sempre più intensa nella giurisprudenza di legittimità [91]: non è infatti un caso che esso sia richiamato espressamente nella rubrica dell'art. 10, l. n. 212 del 2000, vale a dire in una delle disposizioni che regolano l'incertezza normativa oggettiva.

Ultimo ma non meno importante è l'argomento sistematico. Seguendo quale direttiva metodologica il principio dell'unità dell'ordinamento giuridico – che, com'è noto, si traduce in una sorta di «presunzione relativa» secondo cui un certo istituto mantiene il medesimo significato nei vari settori in cui opera – nelle pagine precedenti sono state richiamate disposizioni che pongono norme analoghe a quella oggetto del presente lavoro e valevoli sia nel processo civile che in quello amministrativo. Altri esempi possono essere tratti dal giudizio penale: nonostante l'accoglimento di un sistema processuale prevalentemente accusatorio imponga al giudice di decidere soltanto su richiesta di parte, si ritiene che il principio della domanda debba subire temperamenti al fine di tutelare diritti di libertà indisponibili per espresso enunciato costituzionale (art. 13, comma 1, Cost.) [92]. Limitando la disamina alle disposizioni che incidono sul potere decisionale del giudice, fondamentale è l'art. 521, comma 1, c.p.p., con il quale, sotto la rubrica «Correlazione tra l'imputazione contestata e la sentenza», si dispone che il giudice, al momento della deliberazione della sentenza, può dare al fatto storico, accertato nel corso del dibattimento, una definizione giuridica diversa da quella enunciata nell'imputazione [93], purché il reato non ecceda la sua competenza, né risulti

[90] M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, *cit.*, 27.

[91] Cfr. Cass., Sez. trib., 28 gennaio 2010, n. 1823, in *CED Cass.*, Rv. 611696 e Id., 5 maggio 2010, n. 10822, *ibidem*, Rv. 613280, nelle quali si esclude che il contribuente incorra nella decadenza del suo diritto all'impugnazione ove l'Amministrazione finanziaria non abbia adeguatamente ottemperato all'obbligo di indicare il termine per l'impugnazione e l'autorità cui è possibile ricorrere; Id., 11 settembre 2009, n. 19623, *ibidem*, Rv. 609534 e Cass., Sez. VI civ. – T, ord., 12 marzo 2012, n. 3907, *ibidem*, Rv. 621317, ove si è affermato che, ai fini del rimborso dell'Iva indebitamente versata, il termine di decadenza decorre non dalla data del versamento dell'imposta, ma dall'emanazione della circolare con la quale l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la non debenza del tributo; Id., ord., 16 gennaio 2013, n. 959, in bancadati *DeJure*, con la quale è stata rimessa alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione la questione concernente l'individuazione del *dies a quo* nel computo del termine per il rimborso di tributi incompatibili con il diritto europeo; cfr, inoltre, con riguardo al complementare principio di buona fede, Cass., Sez. trib., 22 gennaio 2013, n. 1429, in *Giur. it.*, 2013, 1443 ss., con nota di M. C. FREGNI, *Cedu e indennità di esproprio*.

[92] P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, *cit.*, 169.

[93] Ad esempio, se è contestata una circonvenzione di incapace *ex* art. 643 c.p., può ritenere sussistente una truffa *ex* art. 640 (P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, *cit.*, 707).

L'art. 597, commi 2 e 3, c.p.p. consente al giudice di appello di riqualificare giuridicamente il fatto. La giurisprudenza ritiene che tale potere debba essere riconosciuto anche alla Corte di Cassazione (Cass., Sez. VI

Innovazione e Diritto

attribuito alla cognizione del tribunale in composizione collegiale anziché monocratica. Può inoltre richiamarsi l'art. 309, comma 9, c.p.p., secondo cui il Tribunale del riesame può annullare o riformare il provvedimento che dispone la misura cautelare coercitiva anche «per motivi diversi da quelli enunciati» nell'impugnazione ovvero confermarlo «per ragioni diverse da quelle indicate nella motivazione del provvedimento stesso»: secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità [94], all'effetto interamente devolutivo che caratterizza l'impugnazione per riesame consegue che il giudice può sanare, con la propria motivazione, le carenze argomentative dell'ordinanza che ha applicato la misura coercitiva.

7. *Il potere di rilievo* ex officio *è esercitabile anche nel giudizio di legittimità.*

A parere di chi scrive anche alla Corte di Cassazione spetta il potere di rilevare d'ufficio il vizio di omessa disapplicazione di sanzioni amministrative in caso di incertezza normativa oggettiva [95]. L'unico elemento che potrebbe deporre in senso contrario è rappresentato dalla *littera legis* dell'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992: l'utilizzo del sintagma nominale «la commissione tributaria» quale soggetto sembrerebbe tuttavia conseguenza della pedestre reiterazione della formulazione letterale del previgente art. 39 *bis*, d.p.r. n. 636 del 1972 [96].

Militano a favore della tesi proposta sia l'argomento topografico, trattandosi di disciplina collocata tra le disposizioni generali sul processo tributario concernenti i poteri del giudice, sia il diritto vivente, avendo la stessa Suprema Corte statuito che il potere officioso in parola è conferito senza limitazioni riferibili al grado ed allo stato del giudizio [97].

A ciò si aggiunga che il riconoscimento di un potere officioso di tal fatta riequilibrerebbe [98] almeno in parte la radicata consuetudine della Corte di Cassazione [99] di rilevare *ex officio* [100] la

pen., 8 ottobre 1997, n. 9103, in *CED Cass.*, Rv. 208616; Id., 27 ottobre 2004, n. 41972, *ibidem*, Rv. 229901; Cass., Sez. IV pen., 14 marzo 2008, n. 11335, *ibidem*, Rv. 238969).

[94] Cass., Sez. unite pen., 3 luglio 1996, n. 7, in *CED Cass.*, Rv. 205257; Cass., Sez. I pen., 9 dicembre 1998, n. 4753, *ibidem*, Rv. 211887; Cass., Sez. VI pen., 10 marzo 2006, n. 8590, *ibidem*, Rv. 233499.

[95] *Contra* M. LOGOZZO, *La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, *cit.*, 413.

[96] L'articolo 39 *bis*, d.p.r. n. 636 del 1972, inserito dall'art. 26, n. 739 del 1981 con effetto dal 1° gennaio 1982, a sua volta si caratterizzava rispetto alla disciplina previgente per la sostituzione del riferimento agli «organi del contenzioso tributario» con quello alla «Commissione tributaria».

[97] Si vedano in tal senso Cass., Sez. I civ., 11 marzo 1995, n. 2820, in *CED Cass.*, Rv. 491079 e Id., 14 gennaio 2000, n. 354, *ibidem*, Rv. 532835, richiamate da M. LOGOZZO, *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, in *Rass. trib.*, 1998, 975 ss., e F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, *cit.*, 199.

Da tale principio sono stati tratti i corollari secondo cui tale potere è esercitabile anche in fase di rinvio (Cass., Sez. I civ., 11 marzo 1995, n. 2820, *cit.*) e la richiesta diretta a sollecitarne l'esercizio, avanzata per la prima volta in appello, non è inammissibile perché non può ritenersi domanda nuova in senso stretto, non proponibile nel giudizio di appello *ex* art. 345, comma 1, c.p.c. (Cass., Sez. trib., 21 marzo 2001, n. 4053, in *CED Cass.*, Rv. 544982; Id., 27 marzo 2006, n. 6943, *ibidem*, Rv. 588272; Cass., Sez. VI civ. – T, 17 aprile 2014, n. 8935, in bancadati *DeJure*).

[98] Come già rilevato in L. R. CORRADO, R. LUPI, *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 518 ss.

[99] Cass., Sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Rass. trib.*, 2006, 295 ss., con nota di D. STEVANATO, *Le «ragioni economiche» nel dividend washing e l'indagine sulla «causa concreta» del negozio: spunti per un approfondimento*; Id., 14 novembre 2005, n. 22932, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 223 ss., con nota di M. BEGHIN, *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*; Id., 29 settembre 2006, n.

Innovazione e Diritto

violazione del principio generale antielusivo di elaborazione pretoria del divieto di abuso del diritto – sempreché ciò non sia precluso, nella fase di impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto o, nel giudizio di legittimità, dalla necessità di indagini di fatto – stante la sua origine sovranazionale per i tributi armonizzati e la sua diretta derivazione dai principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione *ex* art. 53 Cost. per le fattispecie a rilevanza meramente interna non riconducibili *ratione materiae* o *ratione temporis* né a norme impositive con *ratio* antielusiva né alla clausola antielusiva speciale contenuta prima nell'art. 10, l. 29 dicembre 1990, n. 408, poi nell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 [101]. Un'altra situazione in relazione alla quale potrebbe ritenersi giustificata anche in sede di legittimità la rilevabilità *ex officio* del vizio di omessa disapplicazione delle sanzioni amministrative si configura quando la Corte di Cassazione rimette d'ufficio alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea una questione pregiudiziale *ex* art. 267 TFUE, non rientrando nella disponibilità delle parti l'uniforme e corretta interpretazione del diritto europeo: ad esempio il Giudice di legittimità ha dimostrato una «particolare sensibilità» [102] rispetto al

21221, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 723 ss., con nota di A. LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'abuso del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*; Cass., Sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit.*; Cass., Sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, in *CED Cass.*, Rv. 622622; Id., 15 novembre 2013, n. 25671, *ibidem*, Rv. 628458.

Si segnala in particolare Cass., Sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17949, *cit.*, ove è stata dichiarata la nullità della sentenza impugnata per violazione del contraddittorio in presenza dell'applicazione *ex officio* della clausola generale antielusiva dell'abuso del diritto.

[100] Cfr. le critiche espresse da M. BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 741; M. BEGHIN, *Abuso del diritto: la confusione persiste*, nota a Cass., Sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 650; M. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità d'ufficio*, *cit.*, 475 ss.; A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamentali giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 467 e s.; V. FICARI, *Poteri del giudice ed oggetto del processo: autonomia versus regolamentazione?*, in *Rass. trib.*, 2007, 364; R. LUPI, D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, nota a Cass., Sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Corr. trib.*, 2009, 411; E. MARELLO, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedimentali e processuali*, in *Giur. it.*, 2010, 1731 ss.; G. MARONGIU, *Abuso del diritto vs. irretroattività*, in *Rass. trib.*, 2012, 1151 ss.; M. NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedimental-processuali e sanzionatori*, nota a Comm. trib., prov. Milano, Sez. VIII, 19 maggio 2009 ed altre, in *Giust. trib.*, 2009, 324; A. PODDIGHE, *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, nota a Comm. trib. prov. Pisa, Sez. II, 24 giugno 2009, n. 107, in *Rass. trib.*, 2009, 1833 ss.; G. RAGUCCI, *Rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2009, 150 ss.; F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, *cit.*, 701 ss.

[101] *Amplius* L. R. CORRADO, *La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all'ombra della Corte di Giustizia*, nota a Corte Giust., 29 marzo 2012, c. C-417/10, 3M Italia S.p.A., in *Dir. prat. trib. int.*, 2012, 703 ss.

[102] L'espressione appartiene a L. DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali*, *cit. infra*, 557 ss.

In effetti la Corte di Cassazione è tenuta a rivolgersi alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea *ex* art. 267, § 3, TFUE, essendo un organo giurisdizionale nazionale avverso le cui decisioni non può porsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno. Particolarmente persuasiva è inoltre la giurisprudenza europea che ha affermato la responsabilità dello Stato membro per i danni causati ai singoli dai suoi organi giurisdizionali superiori (Corte Giust., 13 giugno 2006, c. C-173/03, Traghetti del Mediterraneo S.p.A.; si veda inoltre Corte Giust., 24 novembre 2011, c. C-379/10, Commissione Europea c. Repubblica Italiana, con la quale è stata contestata all'Italia la violazione degli obblighi ad essa incombenti in forza del principio generale di responsabilità degli Stati membri per violazione del diritto dell'Unione da parte di uno dei propri organi giurisdizionali di ultimo grado *ex* art. 258 TFUE per aver escluso «qualsiasi responsabilità dello Stato italiano per i danni arrecati ai singoli a

Innovazione e Diritto

problema della compatibilità tra diritto interno e diritto europeo nel filone contenzioso relativo alle agevolazioni tributarie a favore delle fondazioni bancarie [103].

L'esegesi prospettata è altresì armonica rispetto alla tendenza in atto all'allargamento della cognizione nel giudizio di legittimità oltre il perimetro del *devolutum*. Quanto al processo penale, il potere di dare al fatto una definizione giuridica diversa da quella enunciata nell'imputazione *ex* art. 521, comma 1, c.p.p. (già menzionato sopra) rientra nel novero delle questioni rilevabili di ufficio in ogni stato e grado del processo che la Corte di Cassazione decide *ex* art. 609, comma 2, c.p.p. [104]. Nel processo civile, ne è conferma il riconoscimento del potere di rilevare d'ufficio la questione della violazione del giudicato – interno ed esterno – anche in sede di legittimità [105]. In passato la giurisprudenza di legittimità era concorde nel ritenere che la questione della violazione del giudicato esterno, costituendo una eccezione in senso stretto, rientrante cioè fra le eccezioni che possono essere proposte soltanto dalle parti,

seguito di una violazione del diritto dell'Unione imputabile a un organo giurisdizionale nazionale di ultimo grado, qualora tale violazione risulti da interpretazione di norme di diritto o da valutazione di fatti e prove effettuate dall'organo giurisdizionale medesimo» e limitato «tale responsabilità ai soli casi di dolo o colpa grave, ai sensi dell'art. 2, commi 1 e 2, l. 13 aprile 1988, n. 117, sul risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giudiziarie e sulla responsabilità civile dei magistrati»).

[103] Con Cass., Sez. trib., ord., 30 aprile 2004, n. 8319, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 557, con nota di L. DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali* e in *Rass. trib.*, 2004, 1055, con nota di P. LAROMA JEZZI, *Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza*, la Suprema Corte ha rimesso d'ufficio alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione relativa alla compatibilità del regime fiscale agevolativo stabilito in favore delle fondazioni bancarie dagli artt. 10 *bis*, l. 29 dicembre 1962, n. 1745, e 6, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601 (*amplius* L. R. CORRADO, *Le agevolazioni alle fondazioni bancarie* (rassegna di giurisprudenza), in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, 1069 ss.), sia con le norme e i principi in materia di concorrenza e di aiuti di Stato, sia in relazione ai principi di non discriminazione, di libertà di stabilimento e di circolazione dei capitali. In tale occasione, la Suprema Corte ha richiamato quelle pronunce in cui la Corte del Lussemburgo aveva censurato norme processuali interne che impedivano al giudice nazionale di valutare d'ufficio la compatibilità di un provvedimento di diritto interno con una disposizione europea non invocata dal singolo entro un determinato termine (Corte Giust., 14 dicembre 1995, c. C-312/93, Peterbroeck; Id., 14 dicembre 1995, c. C-430/93 e C461/93, van Schijndel; Id., 27 febbraio 2003, c. C327/00, Santex; sull'impatto di tali pronunce e sugli atti impositivi viziati per violazione del diritto europeo, cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 257 ss.). Il Giudice del Lussemburgo si è pronunciato con la sentenza Corte Giust., sentenza 10 gennaio 2006, c. C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Cassa di Risparmio di Firenze s.p.a., Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato s.p.a., in *Rass. trib.*, 2006, 1093 ss., con nota di T. DI TANNO, *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle Fondazioni bancarie.*

Secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cass., Sez. unite civ., 29 dicembre 2006, n. 27619, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 211 ss., con nota di V. FICARI, *Agevolazioni fiscali alle fondazioni (ex) bancarie ed aiuti fiscali di Stato:* mala tempora currunt), «i principi di effettività e di non discriminazione comportano l'obbligo per le autorità nazionali di applicare, anche d'ufficio, le norme di diritto [europeo], se necessario attraverso la disapplicazione del diritto nazionale che sia in contrasto con tali norme, senza che possano ostarvi preclusioni, non operanti in casi analoghi». Da ciò consegue che «il carattere chiuso del giudizio di cassazione non impedisce che venga applicato il diritto [europeo] nella sua interezza, indipendentemente da specifiche domande proposte nel giudizio di merito o introdotte coi motivi di ricorso, col solo limite dell'avvenuta definizione del rapporto controverso, così come avviene per le questioni di legittimità costituzionale e per lo *ius superveniens*».

[104] Cass., Sez. VI pen., 8 ottobre 1997, n. 9103, in *CED Cass.*, Rv. 208616; Id., 27 ottobre 2004, n. 41972, *ibidem*, Rv. 229901; Cass., Sez. V pen., 7 febbraio 2007, n. 4984, *ibidem*, Rv. 236318; Cass., Sez. IV pen., 14 marzo 2008, n. 11335, *ibidem*, Rv. 238969; Cass., Sez. II pen., 13 ottobre 2009, n. 39841, *ibidem*, Rv. 245236.

[105] Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, *cit.*, 199, testo e note (13) e (14).

Innovazione e Diritto

non potesse essere rilevata d'ufficio *ex* art. 112 c.p.c. [106], tantomeno in sede di legittimità [107]. Anche sulla spinta della dottrina [108], si è successivamente affermato l'opposto indirizzo [109], secondo il quale l'eccezione di giudicato esterno costituisce eccezione in senso lato (arg. *ex* artt. 395 n. 1 e 39, comma 1, c.p.c., intesi come espressione legislativa del principio del *ne bis in idem* [110]), con la conseguenza che essa è rilevabile d'ufficio. Il contrasto è stato composto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione [111], affermando che, poiché nel nostro ordinamento vige il principio della rilevabilità *ex officio* delle eccezioni, mentre la necessità dell'istanza di parte deriva solo dall'esistenza di una eventuale specifica previsione normativa [112], l'esistenza di un giudicato esterno è rilevabile d'ufficio al pari di quella del giudicato interno, dal momento che non solo essi hanno la medesima autorità *ex* art. 2909 c.c., ma

[106] Così *ex plurimis* Cass., Sez. II civ., 10 giugno 1965, n. 1172, *ibidem*, Rv. 312247; Id., 19 febbraio 1997, n. 1509, *ibidem*, Rv. 502528; Id., 16 luglio 1997, n. 6476, *ibidem*, Rv. 506026, che ha negato la deduzione dell'eccezione di giudicato esterno per il solo fatto della produzione di una sentenza pronunciata fra le stesse parti in un altro giudizio.

[107] Cass., Sez. unite civ., 11 novembre 1991, n. 12011, in *CED Cass.*, Rv. 474575.

[108] Sulla nozione di «eccezione» si veda, per una rassegna delle varie opinioni, M. MONTANARI, *Sub art. 112* C.P.C., in C. CONSOLO, F. P. LUISO (a cura di), *Codice di procedura civile commentato*, I, Milano, 2000, 1041 ss.; nonché, in particolare, L. P. COMOGLIO, *Difesa, eccezione, riconvenzionale*, in L. P. COMOGLIO, C. FERRI, M. TARUFFO (a cura di), *Lezioni sul processo civile*, vol. I, 4° ediz., Bologna, 2007, 266 ss.; G. FABBRINI, *Eccezione*, in *Enc. giur.*, XII, Roma, 1989, 1 ss.; E. GRASSO, *Dei poteri del giudice*, in *Comm. c.p.c. diretto da E. Allorio*, I, Torino, 1973, 1273; R. ORIANI, *Eccezione*, in *Digesto civ.*, XIII, Torino, 1995, 262; C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. I – Nozioni introduttive e disposizioni generali*, *cit.*, 143 ss.; S. PUGLIATTI, *Eccezione (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1965, 151 ss.

[109] Cass., Sez. lav. 23 ottobre 1995, n. 11018, in *CED Cass.*, Rv. 494341; Cass., Sez. lav., 24 maggio 1996, n. 4819, *ibidem*, Rv. 497776; Id., 14 giugno 1999, n. 5886, *ibidem*, Rv. 527453.

[110] Cfr. E. T. LIEBMAN, *Efficacia ed autorità della sentenza ed altri scritti sulla cosa giudicata*, Milano, 1983, 41 e 173, nonché ID., *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, 6° ediz., Milano, 2002, 315.

[111] Secondo Cass., Sez. unite civ., 25 maggio 2001, n. 226, in *Foro it.*, 2001, I, 2810 ss., con nota di M. S. IOZZO, *Eccezione di giudicato esterno e poteri del giudice (anche di legittimità)*, il giudicato, costituendo un comando o precetto che rende certa la situazione giuridica concreta, è da assimilarsi, per la sua intrinseca natura e per gli effetti che produce, agli elementi normativi astratti: dall'inclusione delle relative questioni nella sfera delle questioni di diritto deriva che «il giudice di legittimità può direttamente accertarne l'esistenza e la portata con cognizione piena che si estende al diretto riesame degli atti del processo ed alla diretta valutazione ed interpretazione degli atti processuali, mediante indagini ed accertamenti, anche di fatto, indipendentemente dall'interpretazione data al riguardo dal giudice del merito». Alla luce dei principi generali, «la rilevabilità d'ufficio può operare nelle ipotesi in cui sugli stessi non è intervenuta una pronuncia, mentre, in presenza di una pronuncia sul giudicato, il giudice del gravame, ivi compresa la Corte di Cassazione, può decidere la relativa questione solo in presenza di impugnazione della pronuncia stessa».

In senso conforme a tale indirizzo si sono espresse Cass., Sez. unite civ., 9 agosto 2001, n. 10977, in *CED Cass.*, Rv. 548914; Id., 17 ottobre 2002, n. 14750, *ibidem*, Rv. 557955; Cass., Sez. III civ., 20 gennaio 2006, n. 1099, *ibidem*, Rv. 586500; Cass., Sez. unite civ., 28 novembre 2007, n. 24664, *ibidem*, Rv. 600071; Id., 9 maggio 2008, n. 11501, *ibidem*, Rv. 603167; Cass., Sez. VI civ. – I, 6 giugno 2011, n. 12159, *ibidem*, Rv. 618244, ove si esclude la violazione dei principi del giusto processo; nonché, in ambito tributario, Cass., Sez. trib., 15 maggio 2002, n. 7032, *ibidem*, Rv. 554411, ove si ribadisce che il giudicato deve risultare da atti che non siano prodotti per la prima volta in cassazione, operando in tale ultimo caso la preclusione di cui all'art. 372 c.p.c., che vieta nel giudizio di legittimità il deposito di atti e documenti non prodotti nei precedenti gradi, tranne di quelli che riguardano la nullità della sentenza impugnata e l'ammissibilità del ricorso e del controricorso; Id., 16 maggio 2002, n. 7155, *ibidem*, Rv. 554471; Id., 21 maggio 2002, n. 7403, *ibidem*, Rv. 554411; Id., 20 gennaio 2003, n. 799, *ibidem*, Rv. 559882; Id., 1° aprile 2003, n. 4972, *ibidem*, Rv. 561683; Id., 8 settembre 2003, n. 13088, *ibidem*, Rv. 566631.

[112] Cfr. Cass., Sez. unite civ., 3 febbraio 1998, n. 1099, in *CED Cass.*, Rv. 512186.

corrispondono entrambi all'unica finalità rappresentata dall'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche e dalla stabilità delle decisioni, le quali non interessano soltanto le parti in causa, risultando l'autorità del giudicato riconosciuta non nell'interesse del singolo soggetto che lo ha provocato, ma nell'interesse pubblico dell'intera comunità.

8. *Modalità di esercizio del potere d'ufficio e principio del contraddittorio.*

Comprovata la configurabilità del potere officioso, è necessario acclarare attraverso quali modalità esso debba essere esercitato dal giudice tributario.

La rilevazione d'ufficio del vizio di omessa disapplicazione delle sanzioni amministrative costituisce premessa per una sentenza di «terza via», vale a dire perché il giudice decida la controversia secondo una prospettazione diversa da quelle prevedibili dalle parti sulla base delle proprie difese: ne consegue che dovrà essere garantito il formarsi del contraddittorio [113] *ex* artt. 101, comma 2 [114], e 384, comma 3, c.p.c. [115].

---

[113] Per un primo orientamento nella sconfinata letteratura processualcivilistica sul principio del contraddittorio si vedano V. ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, vol. IV, Napoli, 1964, 83 ss.; A. ATTARDI, *Le nuove disposizioni sul processo civile*, Padova, 1991, *passim*; F. BENVENUTI, voce *Contraddittorio (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 738 ss.; E. BETTI, *Diritto processuale civile italiano*, Roma, 1936, 88 ss.; P. CALAMANDREI, *Istituzioni di diritto processuale civile secondo il nuovo* codice, Padova, 1941, 184 ss.; F. CARNELUTTI, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, 100 ss.; V. COLESANTI, *Principio del contraddittorio e procedimenti speciali*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 577 ss.; L. P. COMOGLIO, *Principi costituzionale e processo di esecuzione*, in *Riv. dir. proc.*, 1994, 450 ss.; ID., *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*, Padova, 1970, 17 ss.; C. CONSOLO, F. P. LUISO, B. SASSANI, *La riforma del processo civile*, vol. I, Milano, 1991, *passim*; V. DENTI, *Intorno ai concetti generali del processo di esecuzione*, in *Riv. dir. proc.*, 1955, 125 ss.; E. FAZZALARI, *Istituzioni di diritto processuale civile*, 6° ediz., Padova, 1992, 85 ss.; ID., voce *Procedimento (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 819 ss.; E. GRASSO, *La collaborazione nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, 580 ss.; ID., *La pronuncia d'ufficio*, Milano, 1967, 105 ss. e 315 ss.; G. MARTINETTO, voce *Contraddittorio (principio del)*, in *Nov. dig. it.*, IV, Torino, 1959, 459 ss.; A. NASI, voce *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 724 ss.; N. PICARDI, *Il principio del contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1998, 673 ss.; A. PROTO PISANI, *Diritto processuale civile*, Napoli, 1994, *passim*; E. REDENTI, *Diritto processuale civile*, vol. II, Milano, 1957, *passim*; G. F. RICCI, *La riforma del processo civile*, Torino, 2009, 6 ss.; E. F. RICCI, *Principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 380 ss.; S. SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, vol. II, Milano, 1959, 357 ss.; M. TARUFFO, *Note sul diritto alla condanna e all'esecuzione*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1986, 658 ss.; G. TARZIA, *Il contraddittorio nel processo esecutivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1978, 193 ss.; G. VERDE, *Profili del processo civile - Parte generale*, Napoli, 1988, 124 ss.

[114] Il comma 2 dell'art. 101 c.p.c. (rubricato «Principio del contraddittorio), inserito dall'art. 45, comma 13, l. 18 giugno 2009, n. 69 nel Libro I del Codice di rito tra i principi fondamentali della disciplina del processo (C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Come cambia il processo civile*, Torino, 2009, 32), dispone quanto segue: «Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione».

La novella, rendendo esplicita e generale una sanzione già desumibile dal sistema (C. CONSOLO, *Le sezioni unite sulla causalità del vizio nelle sentenze della terza via: a proposito della nullità, indubbia ma peculiare poiché sanabile allorché emerga l'assenza in concreto di scopo del contraddittorio eliso*, nota a Cass., Sez. unite civ., 30 settembre 2009, n. 20935, Cass., Sez. III civ., 7 luglio 2009, n. 15901 e Cass., Sez. unite civ., 1° febbraio 2008, n. 2435, in *Corr. giur.*, 2010, 352 ss.; F. P. LUISO, *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, 65; C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Come cambia il processo civile*, *cit.*, 31 e s.), assicura l'attuazione di un contraddittorio effettivo mediante meccanismi di attivazione delle parti operanti non soltanto nel promovimento dell'azione (art. 101, comma 1, c.p.c.) e nel corso dell'istruzione della causa (art. 183, commi 1, 4 e 8, c.p.c.) ma anche nella fase decisoria (L. P. COMOGLIO, *Questioni rilevabili d'ufficio e contraddittorio*, in AA.VV., *Libro dell'anno del Diritto Treccani 2012*, Roma, 2012, 621 ss.) e rafforza le garanzie di terzietà e imparzialità dell'organo giudicante e, sia pure indirettamente, la ragionevole durata del processo, valori di «giustizia procedurale» già desunti dalle norme costituzionali d'origine

Innovazione e Diritto

Tra i doveri inderogabili del giudice rientrano l'instaurazione e l'attuazione del contraddittorio [116] su «qualsiasi "questione" rilevabile d'ufficio (di fatto o di diritto), che sia dotata *ex se* di piena rilevanza decisoria (e sia, quindi, di per sé "decisiva"), richiedendo come tale il contributo argomentativo (ed eventualmente l'apporto probatorio) delle parti medesime» [117]: l'accertamento dialettico della «verità» (storica ed ontologica) dei fatti controversi, condizione necessaria – anche se non sempre sufficiente – affinché sia pronunciata una decisione «giusta», richiede che alle parti siano «attribuite *a priori* le medesime possibilità di azione e difesa […] nel reciproco sforzo di influire a proprio vantaggio, ed in misura effettiva, sulla formazione del convincimento del giudice» e che questi, in forza di attribuzioni ufficiose da qualificare come *poteri-doveri del cui esercizio deve dare conto attraverso un provvedimento adeguatamente motivato,* attui un controllo attivo e costante «quale supremo garante

(artt. 2, 3, 24, 25, 101-104, 111-113 Cost.) e definitivamente consacrati nel riformato art. 111, comma 2, Cost. (L. P. COMOGLIO, *Etica e tecnica del «giusto processo»*, Torino, 2004, 1-8, 47 ss., 151-223, 225-280).

[115] Sostituito dall'art. 12, d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, l'art. 384, comma 3, c.p.c. costituisce *lex specialis* per il giudizio di legittimità, disponendo che, «se ritiene di porre a fondamento della sua decisione una questione rilevata d'ufficio, la Corte riserva la decisione, assegnando con ordinanza al pubblico ministero e alle parti un termine non inferiore a venti e non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito in cancelleria di osservazioni sulla medesima questione».

In dottrina M. BOVE, *La Corte di cassazione come giudice di terza istanza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2004, II, 962, 973; A. CARRATTA, *La riforma del giudizio in cassazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2006, 1127; L. P. COMOGLIO, *Etica e tecnica del «giusto processo»*, *cit.*, 73; L. P. COMOGLIO, C. FERRI, M. TARUFFO (a cura di), *Lezioni sul processo civile*, vol. I, 3° ediz., Bologna, 2005, 665; C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. II – Il processo ordinario di cognizione*, 20° ediz., Torino, 2009, 561; B. SASSANI, *Il nuovo giudizio di cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2006, 238.

[116] L'operatività di tale principio è pacificamente riconosciuta sia nel processo amministrativo (cfr. artt. 2, 73, comma 3, e 105, comma 1, c.p.a., nonché, già anteriormente, Consiglio di Stato, ad. plen., 24 gennaio 2000, n. 1, in bancadati *DeJure*; Id., 2 dicembre 2010, n. 3, *ibidem*; Consiglio di Stato, Sez. V, 19 giugno 2012, n. 3557, *ibidem*) sia nel processo tributario (per tutti si vedano AA.VV., *Giusto processo e riti speciali*, Milano, 2009, 349, testo e nota (81); L. P. COMOGLIO, *Atti d'istruzione delegata e contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, 468 ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, *cit.*, 529 e s., secondo il quale «il principio del contraddittorio, oltre ad operare sul piano della domanda e delle allegazioni delle parti, investe direttamente anche il giudice e ne vincola, sotto questo profilo, il potere di rilievo *ex officio*. In altri termini, il giudice tanto nella conoscenza dei fatti, quanto nella individuazione della norma applicabile, non solo deve tener conto degli apporti resi dalle parti, attraverso la deduzione dei motivi e lo svolgimento in genere di ogni loro difesa, ma deve altresì sottoporre al solo esame, prima di decidere, anche ogni altro dato di fatto e di diritto che in ipotesi fosse loro sfuggito e che, viceversa, lo stesso giudice ritenga rilevante ai fini della decisione. Tutto questo discende dai principi costituzionali»; C. MAGNANI, *Il processo tributario: contributo alla dottrina generale*, *cit.*, 67 ss. e 11, ove si osserva – già nel 1965 – che «"imparzialità e indipendenza del giudice", "principio del contraddittorio", "diritti di difesa", "garanzie processuali" non sono soltanto formule più o meno precise che evocano un determinato giudizio di valore, ma costituiscono l'intrinseco contenuto precettivo di norme costituzionali, il concreto strumento con il quale è in atto una profonda trasformazione del processo tributario»; G. MARONGIU E ALTRI, *Lezioni di diritto tributario*, *cit.*, 165; F. TESAURO, *Parità delle armi e processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 134 ss.; ID., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 309 ss.).

[117] Le parole riportate nel testo appartengono a L. P. COMOGLIO, *Questioni rilevabili d'ufficio e contraddittorio*, *cit.*, 633.

Cfr. Corte Giust., 21 febbraio 2013, c. C-472/11, Banif Plus Bank Zrt, *cit.*, secondo cui il principio del contraddittorio – rientrante tra i requisiti di una tutela giurisdizionale effettiva dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto europeo, quale garantita dall'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea – impone al giudice nazionale che abbia rilevato d'ufficio il carattere abusivo di una clausola contrattuale di informarne le parti della controversia e di dare loro la possibilità di discuterne in contraddittorio secondo le forme previste al riguardo dalle norme processuali nazionali.

della "correttezza" del procedimento e della "lealtà" del comportamento di tutti i soggetti processuali» [118].

Le modalità di esecuzione di tale attività ufficiosa devono essere esaminate in prima battuta secondo una prospettiva – per così dire – fisiologica.

La diretta presa di contatto tra giudice e parti rappresenta un importante mezzo di partecipazione fattiva al processo [119]: ciononostante nel giudizio tributario di merito la discussione in pubblica udienza è solo eventuale, essendo condizionata alla richiesta di una delle parti *ex* art. 34, d.lgs. n. 546 del 1992. Nel caso in cui la controversia sia trattata in camera di consiglio *ex* art. 33 d.lgs. n. 546 del 1992, l'attivazione del contraddittorio sul rilievo officioso non pare compromessa, poiché l'art. 101, comma 2, c.p.c. impone in ogni caso al giudice di pronunciare ordinanza con cui riservare la decisione e assegnare alle parti un termine per il deposito di memorie. Eventuali preclusioni derivanti dall'assenza delle parti non paiono lesive del diritto di difesa perché derivanti da una loro manifestazione di carenza d'interesse ad essere presenti alla trattazione della causa [120].

Nel giudizio di legittimità, la riserva di decisione deve essere deliberata nella camera di consiglio successiva all'udienza e tener luogo della decisione *ex* art. 380 c.p.c., mentre la questione è decisa sulla base delle osservazioni del pubblico ministero e delle parti [121].

8.1. *La questione officiosa può investire sia profili di diritto sia profili di fatto.*

Una precisazione è d'obbligo: l'accertamento giudiziale sulla sussistenza dell'incertezza normativa oggettiva può costituire [122] non soltanto una questione di puro diritto [123] ma anche

[118] Così si è espresso L. P. COMOGLIO, *Questioni rilevabili d'ufficio e contraddittorio*, *cit.*, 630.

Come osserva C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. I – Nozioni introduttive e disposizioni generali*, *cit.*, 527, il principio del contraddittorio «[e, più a monte, il principio dell'uguaglianza non solo formale tra le parti, salvi i limiti nell'ambito della ragionevolezza, trovano] la loro rispondenza, oltre che nella regola di uguaglianza di cui all'art. 3, comma 1, Cost., nel diritto alla difesa che l'art. 24, comma 2, Cost. definisce "inviolabile". [Ciò deve] essere inteso sia nel senso che la portata di quest'ultimo diritto trascende gli aspetti tecnici della difesa per assurgere ad imprescindibile necessità di consentire ai destinatari del provvedimento del giudice di influire sul contenuto di tale provvedimento, e sia nel senso che la regola del contraddittorio, enunciata dall'art. 101 c.p.c., va intesa come espressione concreta della suddetta ampia portata con riguardo al meccanismo introduttivo ed all'ulteriore svolgimento di ogni tipo di procedimento».

[119] Cfr. C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, *cit.*, 530.

[120] AA.VV., *Giusto processo e riti speciali*, *cit.*, 371 e s.; cfr. Corte Cost. 20 aprile 1998, n. 141; Id., ord., 9 luglio 1998, n. 260.

[121] B. SASSANI, *Il nuovo giudizio di cassazione*, cit., 239.

[122] «È ben vero che si può distinguere fra questioni di diritto e di fatto, ma ciò solo *ex post*, quando cioè – segnalata dal giudice alle parti la questione rilevata di ufficio – esse replicheranno in concreto sollevando profili di fatto o di diritto. Non essendo possibile stabilire *ex ante* se alla questione rilevata di ufficio faranno seguito repliche in fatto o in diritto, il comportamento del giudice che rileva la questione deve sempre essere lo stesso: segnalare la questione alle parti ed attendere le loro osservazioni. Soltanto all'esito di queste si saprà se la questione rilevata di ufficio potrà qualificarsi di diritto (perché le parti solleveranno solo profili di interpretazione e/o applicazione della norma) oppure di fatto (perché le parti solleveranno profili attinenti all'esistenza del fatto storico rilevante o addurranno fatti impeditivi dell'effetto)» (F. P. LUISO, *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, *cit.*, 67).

Innovazione e Diritto

una questione mista di fatto e di diritto qualora richieda un'indagine non soltanto sulla interpretazione della norma ma anche sul fatto [124].

La rilevanza di elementi in fatto può affiorare sotto due profili. In primo luogo, l'accertamento giudiziale dell'incertezza normativa oggettiva può vertere sulla valutazione di alcune figure sintomatiche operanti come meri fatti-indice [125]: a titolo meramente esemplificativo, rientrano in tale novero 1) l'adozione di norme di interpretazione autentica [126] o meramente esplicative di norma implicita preesistente; 2) la mancanza di precedenti giurisprudenziali [127], la sussistenza di un indirizzo giurisprudenziale favorevole al contribuente [128], solo successivamente superato [129], ovvero la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte Costituzionale o della Corte di Giustizia dell'Unione Europea [130]; 3) la mancanza di una prassi amministrativa [131] o l'adozione di prassi amministrative discordanti [132]; 4) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 5) il dissenso tra opinioni dottrinali. In secondo luogo, al giudice è richiesto di valutare la diligenza esigibile dal soggetto agente alla stregua di criteri oggettivi, tenendo altresì conto del livello di competenze professionali che eventualmente caratterizzi il singolo [133]: il rimprovero di colpevolezza non può infatti essere mosso nei confronti del contribuente che abbia adempiuto al proprio dovere di informazione attraverso l'espletamento di ogni accertamento utile a conseguire la conoscenza della disciplina applicabile al caso concreto.

---

[123] Come sostiene la consolidata giurisprudenza di legittimità, Cass., Sez. trib., 24 agosto 2007, n. 18039, in bancadati *DeJure*; Id., 28 novembre 2007, n. 24670, *cit.*; Id., 21 marzo 2008, n. 7765, in bancadati *DeJure*; Id., 24 ottobre 2008, n. 25676, in *CED Cass.*, Rv. 605171; Id., 25 giugno 2009, n. 14987, in bancadati *DeJure*; Id., 11 settembre 2009, n. 19638, in *CED Cass.*, Rv. 609769.

[124] V. FICARI, *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 2002, 473 ss.; con riferimento all'art. 39 *bis*, d.p.r. n. 636 del 1972, C. GLENDI, *L'istanza del contribuente obbliga le Commissioni a decidere sulla richiesta di non applicare le sanzioni*, nota a Cass., Sez. trib., 10 aprile 1990, n. 2981, in *Corr. trib.*, 1990, 1666, il quale qualifica come «accertamento di fatto» la verifica circa la sussistenza delle «obiettive condizioni di incertezza»; M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, *cit.*, 140 e s.; *contra* R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 721.

[125] Cass., Sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670, *cit.*

[126] Cass., Sez. trib., 10 novembre 2006, n. 24064, in *CED Cass.*, Rv. 593946.

[127] Cass., Sez. trib., 8 marzo 2000, n. 2604, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, 547 ss., con nota di G. MARONGIU, *Indennità, reddito di lavoro dipendente e conseguenze dell'obiettiva incertezza.*; Id., 5 settembre 2006, n. 19115, in bancadati *DeJure*.

[128] Cass., Sez. trib., 13 dicembre 2007, n. 26142, in bancadati *DeJure*.

[129] Cass., Sez. trib., 9 dicembre 2002, n. 17515, in *CED Cass.*, Rv. 559089; Id., 3 luglio 2003, n. 10495, *ibidem*, Rv. 564765; Id., 19 gennaio 2005, n. 1039, *ibidem*, Rv. 579408; Id., 28 novembre 2005, n. 25161, *ibidem*, Rv. 585478; Id., 30 gennaio 2006, n. 1958, *ibidem*, Rv. 586719; Id., 6 febbraio 2006, n. 2478, *ibidem*, Rv. 588566; Id., 23 giugno 2006, n. 14670, *ibidem*, Rv. 591773; Id., 20 giugno 2007, n. 14378, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 925 ss., con nota di F. BATISTONI FERRARA**,** *Indennità per differenza del canone di locazione ed errore sulla norma tributaria.*

[130] Cass., Sez. trib., 13 marzo 2009, n. 6105, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 238 ss., con nota di F. BATISTONI FERRARA, *La remissione di questione pregiudiziale interpretativa alla Corte di giustizia CE attesta l'esistenza di obiettiva incertezza sul significato della norma tributaria*

[131] Cass., Sez. trib., 28 dicembre 2011, n. 29401, in *Corr. trib.*, 2012, 810 ss., con nota di M. LOGOZZO, *Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettiva incertezza della legge tributaria.*

[132] Cass., Sez. trib., 27 giugno 2008, n. 17602, in *CED Cass.*, Rv. 604188.

[133] *Amplius* L. R. CORRADO, *Note in tema di incertezza normativa oggettiva e ignoranza inevitabile*, *cit.*, 211 ss.

Innovazione e Diritto

La qualificazione *de qua* non pone problemi in merito alla sussistenza dell'obbligo di attivazione del contraddittorio, configurabile non soltanto per le *quaestiones facti* e per le *quaestiones mixtae* ma anche per le *questiones iuris* [134], bensì rileva con riguardo alle limitazioni connesse al grado del giudizio.

Quanto al giudizio di merito, nel caso in cui le osservazioni contenute nelle memorie depositate dalle parti *ex* art. 101, comma 2, c.p.c. investano questioni di puro diritto, il giudice deve pronunciare la sentenza tenendo conto di quanto dedotto dalle parti. Qualora invece, a seguito dell'allegazione di fatti resi rilevanti dalla rilevazione officiosa, diventi necessario il compimento di ulteriori attività di trattazione e istruzione, il giudice deve ordinare la regressione della causa dalla fase decisoria a quella istruttoria, al fine di consentire alle parti l'esercizio di ogni potere di allegazione, argomentazione e prova [135], eventualmente disponendo la rimessione in termini *ex* art. 153, comma 2, c.p.c. [136].

---

134 L. P. COMOGLIO, *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova, 1970, 144 ss.

135 Secondo G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo*, *cit.*, 449 ss., «il giudice non deve limitarsi a riservare la decisione assegnando alle parti un termine per «osservazioni», ma deve consentire alle parti di esercitare, indipendentemente dalla preclusioni maturate, tutti i poteri che sono consequenziali alla natura della questione officiosamente rilevata» (cfr. Cass., Sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17949, *cit.*); F. P. LUISO, *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, 67.

136 La disciplina processualcivilistica della restituzione nel termine costituisce «precipitato normativo espressione di un principio generale di superiore giustizia […] coessenziale alla garanzia costituzionale dell'effettività della tutela processuale» (Cass., Sez. II civ., ord., 17 giugno 2010, n. 14627, in *CED Cass.*, Rv. 613684), come conferma l'esperienza del processo amministrativo (cfr. Consiglio di Stato, ad. plen., ord., 19 aprile 1996, n. 2, ove è stata ribadita la concedibilità d'ufficio dell'errore scusabile ed è stato affermato il carattere generale dell'istituto; Consiglio di Stato, Sez. VI, 20 gennaio 2000, n. 257; Consiglio di Stato, Sez. IV, 29 luglio 2003, n. 4352; Consiglio di Stato, Sez. V, 28 maggio 2004, n. 3451), nel cui ambito la rimessione in termini per errore scusabile, contemplata prima dall'art. 36, comma 2, r.d. 26 giugno 1924, n. 1054 (rinnovazione o integrazione della notificazione del ricorso al Consiglio di Stato in sede giurisdizionale nei casi di errore scusabile) e dall'art. 34, l. 6 dicembre 1971, n. 1034 (rimessione in termini o rinnovazione del ricorso al Consiglio di Stato in caso di errore scusabile), ora nell'art. 37 c.p.a. (a mente del quale «Il giudice può disporre, anche d'ufficio, la rimessione in termini per errore scusabile in presenza di oggettive ragioni di incertezza su questioni di diritto o di gravi impedimenti di fatto»; sull'estensione del meccanismo della rilevabilità d'ufficio anche alla rimessione in termini processualcivilistica, cfr. E. D'ALESSANDRO, *L'errore scusabile fa il suo ingresso nel processo civile: il mutamento di un precedente e consolidato orientamento giurisprudenziale quale giusta causa di rimessione in termini ai fini della proposizione del ricorso per cassazione*, nota a Cass., Sez. II civ., ord., 2 luglio 2010, n. 15811, in *Corr. giur.*, 2010, 1483 ss.).

Per alcune applicazioni recenti dell'istituto, cfr., in tema di notificazione del ricorso per cassazione nei confronti degli eredi della parte defunta, Cass., Sez. unite civ., ord., 21 gennaio 2005, n. 1238, in *Foro it.*, 2005, I, 2401 ss., con nota di R. CAPONI, *Un passo delle Sezioni unite della Cassazione verso la rimessione nei termini di impugnazione* e Id., ord., 27 aprile 2006, n. 9590, in *CED Cass.*, Rv. 589286; in tema di inammissibilità del ricorso per cassazione conseguente ad un mutamento nell'interpretazione consolidata della giurisprudenza di legittimità a proposito delle norme regolatrici del processo, Cass., Sez. II civ., ord., 17 giugno 2010, n. 14627, *cit.*, ove si sottolinea che la portata del principio costituzionale del «giusto processo» «non si esaurisce in una mera sommatoria delle garanzie strutturali formalmente enumerate nell'art. 111 Cost., comma 2, Cost. (contraddittorio, parità delle parti, giudice terzo ed imparziale, durata ragionevole di ogni processo), ma rappresenta una sintesi qualitativa di esse (nel loro coordinamento reciproco e nel collegamento con le garanzie del diritto di azione e di difesa), la quale risente dell'effetto espansivo dell'art. 6 Cedu e della corrispondente giurisprudenza della Corte di Strasburgo (come già sostenuto in Corte Cost., 4 dicembre 2009, n. 317, § 8 del «considerato in diritto»), nonché, in senso conforme, Id., ord., 2 luglio 2010, n. 15809, in *CED Cass.*, Rv. 613934, Id., ord., 2 luglio 2010, n. 15811, in bancadati *DeJure*, e Cass., Sez. unite civ., 17 luglio 2011, n. 15144, in *Foro it.*, 2011, I, 3343 ss., con nota di R. CAPONI, *Retroattività del mutamento di giurisprudenza: limiti.*

Innovazione e Diritto

Quanto al giudizio di legittimità, il potere di rilevazione officiosa sconta i limiti strutturali propri di tale grado [137]: ne consegue che, qualora sia necessario l'esercizio di estesi poteri di allegazione, argomentazione e prova, la Suprema Corte deve cassare con rinvio la pronuncia impugnata [138].

8.2. *Gli strumenti di tutela in caso di omessa instaurazione del contraddittorio.*

Vengono poi in rilievo gli strumenti di cui le parti possono servirsi per tutelarsi rispetto alle conseguenze pregiudizievoli derivanti dall'omessa instaurazione del contraddittorio sulla questione rilevata d'ufficio.

La violazione dell'art. 101, comma 2, c.p.c. è sanzionata con la nullità della sentenza di primo o secondo grado, da farsi valere «soltanto nei limiti e secondo le regole proprie [dei] mezzi di impugnazione» *ex* art. 161, comma 1, c.p.c.: nell'atto introduttivo del giudizio di appello, le parti devono dedurre il vizio ed effettuare le attività che avrebbero compiuto se il giudice avesse instaurato il contraddittorio, mentre nel ricorso per cassazione, qualora siano involti profili di fatto, potranno limitarsi ad allegare i fatti rilevanti, le richieste istruttorie e le produzioni documentali dovendo essere differite al giudizio di rinvio [139].

Quid iuris se il contraddittorio non è instaurato dalla Corte di Cassazione?

Il silenzio dell'art. 384, comma 3, c.p.c. indurrebbe a ritenere che l'eventuale violazione del suo precetto si traduca in una nullità non deducibile in alcuna sede impugnatoria perché coperta dal giudicato [140]: *de iure condito* parrebbe che la Suprema Corte possa astenersi dal provocare il contraddittorio qualora in fase decisoria rilevi d'ufficio il vizio di omessa disapplicazione di sanzioni amministrative in caso di incertezza normativa oggettiva, mai sollevato e discusso né nel corso dei giudizi di merito, né in sede di ricorso per cassazione, né durante la trattazione della causa in pubblica udienza. Tale interpretazione non pare accettabile perché, svuotando di significato il precetto dell'art. 384, comma 3, c.p.c. [141], determinerebbe una ingiustificata lesione del diritto di difesa.

Questo rimedio è stato applicato anche in ambito tributario: ad esempio si veda Cass., Sez. VI civ. - T, 11 marzo 2013, n. 6048, in *CED Cass.*, Rv. 625941, ove si riconosce che la restituzione nel termine «costituisce espressione del principio della effettività della tutela giurisdizionale scolpito sia nell'art. 111 Cost., sia nell'art. 6 Cedu».

[137] Cfr. Cass., Sez. trib., 24 gennaio 2007, n. 1540, in *Rass. trib.*, 2007, 1503, con nota di A. COLLI VIGNARELLI, *Il principio di «non contestazione » si applica anche nel processo tributario*, nonché Cass., Sez. unite civ., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054, in *CED Cass.*, Rv. 629829 e 629832, secondo cui «il Legislatore delegato del 1992 non ha istituito un giudizio tributario di legittimità, ma, semplicemente, ha esteso il giudizio ordinario di legittimità alla materia tributaria, che prima ne era esclusa» (arg. *ex* artt. 1, comma 2, e 62, d.lgs. n. 546 del 1992).

[138] G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo*, *cit.*, 449 ss.

[139] F. P. LUISO, *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, *cit.*, 67 e s.

[140] L. P. COMOGLIO, *Requiem per il processo «giusto»*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2013, II, 53 testo e nota (29); C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. II – Il processo ordinario di cognizione*, *cit.*, 569, testo e nota (164), ove ampi riferimenti bibliografici.

[141] Ad esempio una lettura restrittiva dell'art. 384, comma 3, c.p.c. è stata formulata in Cass., Sez. VI civ. – III, ord., 20 luglio 2011, n. 15964, in *CED Cass.*, Rv. 619163, secondo cui la norma ivi espressa deve riferirsi

Innovazione e Diritto

Poiché costituisce diretta espressione di un principio incomprimibile – quello del «giusto processo» – «rafforzato e "coperto"» [142] da disposizioni costituzionali (art. 111 Cost.) e pattizie (art. 6 Cedu), la fattispecie *de qua* potrebbe rappresentare una delle ipotesi ristrettissime ed eccezionali [143] in cui il dogma della inoppugnabilità delle pronunce di ultima istanza merita di essere ridimensionato attraverso un più ampio utilizzo delle impugnazioni straordinarie delle pronunzie cassatorie [144].

Questa tendenza è già presente nel rito civile, come dimostrano le novelle legislative [145] e le sentenze additive con le quali la Corte Costituzionale [146] è ripetutamente intervenuta potenziando i mezzi di impugnazione straordinari al fine di assicurare l'effettività del diritto di difesa in ogni stato e grado del procedimento [147].

Anche nel rito penale la sacrale monoliticità dei provvedimenti di ultima istanza pronunciati dalla Corte di Cassazione [148] è stata scalfita dal rafforzamento dei rimedi

unicamente all'ipotesi in cui la Corte di Cassazione ritenga di dover decidere la causa nel merito *ex* art. 384, comma 2, c.p.c.

142 L. P. COMOGLIO, *Requiem per il processo «giusto»*, *cit.*, 56.

143 L. P. COMOGLIO, *Requiem per il processo «giusto»*, *cit.*, 56.

144 «Superata da tempo la concezione in qualche modo "mistica" del giudicato, è ormai da tutti riconosciuto che la definitività propria del giudicato, lungi dal rappresentare un valore ontologico, è stipulativamente condizionata, nel senso che si assume legislativamente raggiunta la definitività del giudizio allorquando risultano non attivati o comunque esauriti gli ordinari strumenti attraverso i quali il giudizio reso potrebbe risultare diversamente formulato. In questo senso, anche nel nostro ordinamento, si parla propriamente di relatività del giudicato, alludendo ai casi in cui, sia pure eccezionalmente, è consentito superare la barriera della stabilità propria del giudizio espresso con una sentenza non più suscettibile di rimedi ordinari (cd. formazione della cosa giudicata in senso formale)» (C. GLENDI, *Limiti del giudicato e Corte di giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2010, 330).

145 Cfr. artt. 391 *bis* (rubricato «Correzione degli errori materiali e revocazione delle sentenze della corte di cassazione») e 391 *ter* c.p.c. (rubricato «Altri casi di revocazione ed opposizione di terzo»), inseriti nel codice di rito il primo dall'art. 67, l. 26 novembre 1990, il secondo dall'art. 17, d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40.

146 Corte Cost. 30 gennaio 1986, n. 17, in *Foro it.*, 1986, I, 313 ss., con nota di A. PROTO PISANI, *La Corte costituzionale estende la revocazione per errore di fatto ex art. 395, n. 4, c.p.c. alle sentenze della Cassazione*, con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità dell'art. 395 prima parte e n. 4 c.p.c. «nella parte in cui non prevede la revocazione di sentenze dalla Corte di Cassazione rese su ricorsi basati sul n. 4 dell'art. 360 c.p.c. e affette dall'errore di cui al n. 4 dell'art. 395 dello stesso codice» (la revocazione delle sentenze pronunciate dalla Corte di Cassazione e viziate da errore di fatto *ex* art. 395, n. 4, è ora espressamente prevista dall'art. 391 *bis* c.p.c., introdotto dall'art. 67, l. 26 novembre 1990, n. 535); Id., 31 gennaio 1991, n. 36, in *Giur. cost.*, 1991, 223 ss., con nota di F. RIGANO, *Brevi riflessioni sul ruolo «costituzionale» della corte di cassazione*, con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità dell'art. 395, n. 4, c.p.c. «nella parte in cui non prevede la revocazione di sentenze della Corte di cassazione per errore di fatto nella lettura di atti interni al suo stesso giudizio»; Id., 9 luglio 2009, n. 207, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 951 ss., con nota di A. A. ROMANO, *L'ordinanza che dichiara l'inammissibilità del ricorso per cassazione è soggetta a revocazione per errore di fatto*, con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità dell'art. 391 *bis*, comma 1, c.p.c., come modificato dall'art. 16, d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, «nella parte in cui non prevede la esperibilità del rimedio della revocazione per errore di fatto, ai sensi dell'art. 395, comma 1, n. 4, c.p.c., per le ordinanze pronunciate dalla Corte di Cassazione a norma dell'art. 375, comma 1, n. 1, dello stesso codice».

147 Cfr. anche Corte Giust., 3 settembre 2009, c. C-2/08, Fallimento Olimpiclub S.r.l., nonché Cass., Sez. trib., 19 maggio 2010, n. 12249, in *CED Cass.*, Rv. 613781 e Id., 15 dicembre 2010, n. 25320, *ibidem*, Rv. 615368, in merito alla necessità di garantire l'effettività del primato del diritto europeo su quello nazionale anche al di là del principio dell'autorità di cosa giudicata *ex* art. 2909 c.c.

148 Il principio della inoppugnabilità dei provvedimenti emessi dalla Cassazione è stato più volte affermato dalla Corte Costituzionale (Corte Cost., 4 febbraio 1982, n. 21; Id., 5 luglio 1995, n. 294) e dalla Corte di Cassazione (Cass., Sez. unite pen., 29 settembre 1994, n. 8, in *CED Cass.*, Rv. 198543; Id., 6 dicembre 1996, n.

Innovazione e Diritto

straordinari *ultra rem iudicatam* al dichiarato scopo di assicurare il «rispetto […] dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali» *ex* art. 117, comma 1, Cost. La rimozione del giudicato non conforme a norme pattizie o a pronunce vincolanti degli organi di giustizia europea è stata garantita non soltanto attraverso l'intervento del Legislatore o della Corte Costituzionale, ma anche mediante soluzioni ermeneutiche [149]. Con l'introduzione del ricorso straordinario per errore di fatto interno al giudizio di legittimità *ex* art. 625 *bis* c.p.p. [150], il Legislatore ha raccolto i ripetuti inviti della Corte Costituzionale a rimuovere le compromissioni del diritto di difesa *ex* art. 24 Cost. e del ruolo demandato alla Corte di Cassazione dall'art. 111 Cost. predisponendo uno specifico strumento di tutela processuale per garantire la giustizia sostanziale [151] e uniformando l'ordinamento processuale penale all'art. 4, § 2, VII Protocollo Cedu, ove si prevede la possibilità di «riapertura del processo […] se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta». A sua volta la Consulta ha ampliato i casi di revisione della sentenza o del decreto penale di condanna dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 630 c.p.p. «nella parte in cui non prevede un diverso caso di revisione della sentenza o del decreto penale di condanna al fine di conseguire la riapertura del processo, quando ciò sia necessario, ai sensi dell'art. 46, § 1, Cedu, per conformarsi ad una sentenza definitiva della Corte europea dei diritti dell'uomo» [152]. La soluzione interpretativa è quella potenzialmente più feconda di sviluppi innovativi: ad esempio la Corte di Cassazione ha dato esecuzione al *dictum* della Corte Edu restituendo il ricorrente nel termine per proporre impugnazione contro una sentenza contumaciale *ex* art. 175, comma 2, c.p.p. (caso Somogyi [153]) oppure dichiarando l'ineseguibilità del giudicato *ex* art. 670 c.p.p. (caso Dorigo [154]). Ai fini del presente studio è paradigmatica l'applicazione in via analogica del ricorso straordinario per errore materiale o di fatto *ex* art. 625 *bis* c.p.p. per l'ipotesi di modificazione della qualificazione giuridica del fatto contestato (nella specie, ostativa alla declaratoria d'estinzione per prescrizione), operata *ex officio* in sede di legittimità senza il previo contraddittorio sulla diversa imputazione (caso Drassich [155]). Secondo la Corte

19, *ibidem*, Rv. 206177; Cass., Sez. III pen., 24 febbraio 2000, n. 93, *ibidem*, Rv. 215528; Cass., Sez. unite pen., 30 aprile 2002, n. 16102, *ibidem*, Rv. 221279; Cass., Sez. II pen., 10 aprile 2003, n. 16941, *ibidem*, Rv. 224648).

[149] Secondo Corte Costituzionale (cfr. Corte Cost., 27 marzo 1987, n. 115), «è proprio l'ordinamento stesso che è tutto decisamente orientato a non tenere conto del giudicato, e quindi a non mitizzarne l'intangibilità, ogniqualvolta dal giudicato resterebbe sacrificato il buon diritto del cittadino».

Anche nella dottrina penalistica si afferma che «il principio dell'intangibilità del giudicato, lungi dal dover pretendere una assoluta osservanza, è suscettivo di deroga tutte le volte in cui dalla sua intangibilità derivi un ingiusto sacrificio dei diritti del condannato» (G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale – Parte generale*, *cit.*, 677).

[150] Inserito dall'art. 6, comma 6, l. 26 marzo 2001, n. 128.

[151] Corte Cost., 5 luglio 1995, n. 294, *cit.*; Corte Cost., 28 luglio 2000, n. 395.

[152] Corte Cost., 7 aprile 2011, n. 113.

[153] Cass., Sez. I pen., 3 ottobre 2006, n. 32678, in *CED Cass.*, Rv. 235035.

[154] Cass., Sez. I pen., 25 gennaio 2007, n. 2800, in *CED Cass.*, Rv. 235447.

[155] Cass., Sez. VI pen., 11 dicembre 2008, n. 45807, in *CED Cass.*, Rv. 241753.

Innovazione e Diritto

Edu [156], il principio del giusto processo *ex* art. 6, § 1 e § 3, lett. *a* e *b*, Cedu [157] implica che all'imputato sia riconosciuto «il diritto di essere informato non solo del motivo dell'accusa, ossia dei fatti materiali che gli vengono attribuiti e sui quali si basa l'accusa, ma anche, e in maniera dettagliata, della qualificazione giuridica data a tali fatti», in modo che egli possa esercitare il diritto di preparare la propria difesa su questo punto «in maniera concreta ed effettiva». Ciò vale *a fortiori ratione* quando il contraddittorio sia violato da parte di un giudice di ultima istanza: la Corte di Strasburgo sostiene infatti che «il giudice deve rispettare il principio del contraddittorio e dare alle parti la possibilità di conoscere e discutere tutte le questioni fondamentali per l'esito del procedimento, in particolare quando esso rigetta un ricorso per cassazione o pone fine a una causa sulla base di un motivo sollevato d'ufficio». Quando è stata pronunciata sentenza di condanna «all'esito di un procedimento inficiato da inosservanze delle esigenze dell'articolo 6 della Convenzione, un nuovo processo o una riapertura del procedimento, su richiesta dell'interessato, rappresenta in linea di principio un mezzo appropriato per porre rimedio alla violazione constatata». Ritenendo dovere primario della giurisdizione «verificare, mediante la corretta e rigorosa applicazione dei criteri ermeneutici, se la disciplina processuale abbia già una regola che, in considerazione dei contenuti e della specificità del caso, renda percorribile l'attuazione di un *decisum* del giudice europeo», la Corte di Cassazione ha identificato tale «mezzo appropriato» nella revocazione della sentenza *ex* art. 625 *bis* c.p.p. [158].

---

[156] Corte Edu, Sez. II, 11 dicembre 2007, causa *Drassich contro Italia* (ricorso n. 25575/04), in particolare §§ 31-34 e 46.

Nel caso di specie, non era prevedibile da parte dell'imputato che il reato di corruzione per atto contrario ai doveri di ufficio (art. 319 c.p.) potesse essere modificato nel reato di corruzione in atti giudiziari (art. 319 *ter* c.p.), perché quest'ultimo è un reato autonomo e non circostanza aggravante e richiede un elemento intenzionale specifico in ordine al quale non era stata data alla difesa la possibilità di confrontarsi.

[157] L'art. 6 Cedu, rubricato «Diritto a un equo processo», dispone quanto segue: «1. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. […] 3. In particolare, ogni accusato ha diritto di: (a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; (b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa; […]».

[158] Cass., Sez. VI pen., 11 dicembre 2008, n. 45807, *cit.*, secondo cui «non è da revocare in dubbio che la regola – racchiusa nell'art. 521, comma 1, c.p.p. – caratterizzi una funzione indefettibile del giudice, quella della corretta qualificazione giuridica del fatto e delle relative conseguenze sanzionatorie. Regola che diviene ancor più cogente nel giudizio di legittimità perché da contenuto e significato alla funzione della Corte di cassazione chiamata ad assicurare "l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge"». A conferma di ciò, l'inosservanza delle disposizioni a tutela della correlazione tra accusa e sentenza è prevista come nullità dall'art. 522, comma 1, c.p.p.: secondo la giurisprudenza (Cass., Sez. I pen., 11 maggio 2011, n. 18590, in *CED Cass.*, Rv. 250275), si tratta di una nullità intermedia poiché si è violato il principio del contraddittorio (cfr. P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, *cit.*, 709).

Si vedano inoltre Cass., sez VI, 18 settembre 2009, n. 36323, in *CED Cass.*, Rv. 244974; Id., 13 febbraio 2013, n. 7195, *ibidem*, Rv. 254720; Cass., Sez. II pen., 14 gennaio 2013, n. 1625, *ibidem*, Rv. 584452; Id., 12 settembre 2013, n. 37413, *ibidem*, Rv. 256651; nonché in particolare Cass., Sez. V pen., 28 aprile 2010, n. 16507, *ibidem*, Rv. 247244 (caso Scoppola), in cui la Suprema Corte, dopo aver revocato *in parte qua* la sentenza di legittimità che aveva formato il giudicato, ha annullato senza rinvio, limitatamente al trattamento sanzionatorio,

Innovazione e Diritto

Quanto sopra enunciato conferma che nel sistema processuale interno – sia in ambito civile, sia in quello penale – possono essere innestati financo per via esegetica rimedi impugnatori straordinari che consentano di reagire contro violazioni delle garanzie «minime» del processo «giusto» – «e tale è […] il "contraddittorio tra le parti", assicurato ad esse, "in condizioni di parità", dinanzi al "giudice terzo e imparziale", *prima* che quest'ultimo sia chiamato a pronunziarsi definitivamente sulla lite» [159] – poste in essere nei giudizi di ultima istanza [160]. Alla luce di ciò, sembra corretto sostenere che l'eventuale violazione dell'art. 384, comma 3, c.p.c. costituisca motivo deducibile con la revocazione della sentenza della Corte di Cassazione *ex* artt. 391 *bis* e 391 *ter* c.p.c. [161], valorizzandone una interpretazione costituzionalmente orientata [162]; diversamente opinando, la tutela effettiva dei diritti fondamentali attinenti al processo «equo» potrebbe essere garantita mediante ricorso alla Corte Edu per violazione dell'art. 6 Cedu [163], ripercorrendo la defatigante *via crucis* già seguita per sancire l'applicabilità analogica dell'art. 625 *bis* c.p.p., oppure sollecitando un intervento

la sentenza del giudice di merito sostituendo la pena inflitta in violazione degli artt. 6 e 7 Cedu (ergastolo) con quella ritenuta equa dalla Corte Edu (anni trenta di reclusione), sussistendo, da un lato, il diritto del ricorrente a una modifica della pena, da determinare secondo la legalità della Convenzione, dall'altro «per lo Stato e, specificamente, per gli organi investiti del potere giudiziario, l'obbligo positivo di determinare una pena rispondente alla legalità sancita dalla Convenzione, allo specifico fine di eliminare le conseguenze pregiudizievoli scaturite dalla violazione accertata».

159 L. P. COMOGLIO, *Requiem per il processo «giusto»*, *cit.*, 61, nota (74).

160 Cfr. Corte Cost., 30 aprile 2008, n. 129.

161 Le sentenze della Corte di Cassazione pronunciate in ambito tributario sono revocabili nei limiti delineati dagli artt. 391 *bis* e 391 *ter* c.p.c. (A. TURCHI, *Art. 64, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 «La revocazione nel processo tributario»*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2011, 741).

162 La dottrina processualcivilistica ha ripetutamente segnalato il fatto che la violazione del contraddittorio nel giudizio di fronte alla Corte di Cassazione rimane di frequente priva di rimedio: per tutti si vedano C. BESSO MARCHEIS, *La sentenza civile inesistente*, Torino, 1997, 284; G. BALENA, *L'impugnazione delle sentenze di Cassazione*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, 114 ss.; F. CIPRIANI, *Cassazione e revocazione nel sistema delle impugnazioni*, in *Foro It.*, 2001, I, 599; A. PARISI, *Cassazione sostitutiva e questioni assorbite in appello: rimedio revocatorio?*, in *Corr. giur.*, 2004, 973; ID., *Figure di preclusione al rilievo delle nullità assolute*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002, 1412; nonché, da ultimo, C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. I – Nozioni introduttive e disposizioni generali*, *cit.*, 514, testo e note (39) e (40); e G. F. RICCI, *Il giudizio civile di cassazione*, Torino, 2013, 649 ss.

A favore della soluzione indicata nel testo si sono espressi in particolare L. P. COMOGLIO, *Questioni rilevabili d'ufficio e contraddittorio*, *cit.*, 640, il quale ammette che la nullità potrebbe teoricamente integrare (o presupporre) un «errore di fatto» revocatorio *ex* art. 391 *bis* c.p.c.; F. P. LUISO, *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, *cit.*, 69, secondo cui la nullità può essere fatta valere attraverso la revocazione *ex* art. 391 *bis* c.p.c., nonché ID., *Invalidità della sentenza e mezzi di gravame*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, 20, testo e nota (15), ove l'Autore osserva altresì che Corte di Cassazione utilizza l'art. 391 *bis* c.p.c. «come strumento per far valere i vizi propri del processo di cassazione, dando quindi all'errore di fatto un significato ben diverso da quello che la stessa Corte gli attribuisce quando si tratti di sentenza di merito» (cfr. ad esempio Cass., Sez. unite civ., 30 dicembre 2004, n. 24170, in *CED Cass.*, Rv. 578553, secondo cui la revocazione della sentenza (o dell'ordinanza) di cassazione è consentita per vizi del procedimento di cui non si sia tenuto conto per un errore percettivo riguardante anche l'esame degli atti dello stesso processo di cassazione (nel caso di specie, è stata ritenuta deducibile come causa di errore revocatorio la mancata comunicazione della fissazione dell'udienza a tutte le parti costituite); nonché Cass., Sez. trib., 11 ottobre 2006, n. 21718, *ibidem*, Rv. 593273, ove, in applicazione di tale principio, la Suprema Corte ha revocato una propria ordinanza, con la quale era stata dichiarata l'estinzione di due giudizi, promossi dal medesimo ricorrente con distinti ricorsi avverso la stessa sentenza e non ancora riuniti, sull'erroneo presupposto che il ricorrente avesse rinunciato ad entrambi i ricorsi).

163 Cfr. C. GAMBA, *L'integrazione dell'art. 101 c.p.c., il contraddittorio sulle questioni rilevate d'ufficio e la «scommessa aperta» dell'ordinamento processuale*, in M. TARUFFO (diretto da), *Il processo civile riformato*, Bologna, 2010, 178-179.

Innovazione e Diritto

della Corte Costituzionale [164] nelle forme della sentenza additiva o quanto meno del monito al Legislatore.

9. *Conclusioni.*

In chiusura del presente scritto corre l'obbligo di tirare le fila delle considerazioni fin qui svolte.

In ordine alla questione *sub a*), se sia configurabile, in capo al giudice tributario, il potere di rilevare *ex officio* il vizio di omessa disapplicazione delle sanzioni amministrative qualora sussista incertezza normativa oggettiva, si delinea un ampio novero di argomenti (topografico, letterale, teleologico e sistematico) a sostegno della risposta affermativa, che si rivela altresì compatibile con le peculiarità ontologiche del processo tributario. Sembra inoltre possibile riconoscere la configurabilità del potere *de quo* anche in capo alla Corte di Cassazione, consentendo tale soluzione di riequilibrare parzialmente l'ormai radicata consuetudine di rilevare *ex officio* il cosiddetto «abuso del diritto» anche in sede di legittimità.

In ordine alla questione *sub b*), quali siano le forme di esercizio del potere officioso, l'ordinamento interno e internazionale configurano quale dovere inderogabile del giudice la sollecitazione del contraddittorio sulla questione. Le modalità concrete di esecuzione delle conseguenti attività di allegazione, argomentazione e prova richiedono di essere modulate diversamente a seconda che le osservazioni delle parti investano profili di puro diritto oppure rendano rilevanti nuovi fatti. Quanto alle conseguenze patologiche dell'omessa instaurazione del contraddittorio nel giudizio di ultima istanza, la necessità di garantire una tutela effettiva dei diritti fondamentali del «giusto processo» induce a ritenere che la nullità della sentenza sia deducibile attraverso l'applicazione analogica dei rimedi straordinari *ultra rem iudicatam*.

[164] *Contra* Cass., Sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18897, in *CED Cass.*, Rv. 618996, secondo cui è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 391 *bis* c.p.c. nella parte in cui non prevede come causa di revocazione la nullità del provvedimento decisorio della Corte di Cassazione. Il Collegio rileva tuttavia che la questione è stata sollevata «senza neppure indicare la norma costituzionale rispetto alla quale il citato art. 391 *bis* c.p.c. si porrebbe in contrasto».

Innovazione e Diritto