

## La querela di falso nel processo tributario - con formulario

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 16 Settembre 2011

Il nostro ordinamento attribuisce diversa efficacia probatoria ai documenti a seconda che si tratti di atto pubblico o scrittura privata. Il primo è definito come quel documento redatto da un notaio o altro pubblico ufficiale autorizzato ad attribuirgli pubblica fede e che fa piena prova fino a querela di falso.

### Il ruolo è un atto pubblico e fa fede fino a querela di falso

Il ruolo ben può essere ricompreso nella categoria degli atti pubblici, ex art. 2699 c.c., in quanto formato da pubblico ufficiale (dirigente ufficio tributi) autorizzato a manifestare all'esterno la volontà della pubblica amministrazione.

Per questa ragione, stante la natura di atto pubblico del ruolo, i suoi contenuti, ivi compreso la data in cui è attestato il compimento delle attività medesime, fanno piena prova sino a che non venga avanzata una formale azione giudiziale.



Ne consegue che essendo riportata sul ruolo la data di compimento dell'atto, tempestiva ai sensi dell'allora vigente art. 17 Dpr 602/73, la veridicità di tale attestazione poteva essere contestata solo con il ricorso alla querela di falso.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16665 29 luglio 2001, ha stabilito che il ruolo può essere ricompreso nella categoria degli atti pubblici, ex art. 2669 del Codice Civile, e, pertanto, fa fede fino a querela di falso, anche e soprattutto con riguardo ai dati in esso ricompresi, quale per esempio la data di esecutività del medesimo.

L'operatore tributario ha la necessità, pertanto, di conoscere il regime processuale querela di falso nel processo tributario. Il presente contributo analizza, alla luce dei recenti interventi del Giudice di Legittimità, la reale incidenza nelle controversie tributarie del predetto istituto.

## Querela di falso nel processo tributario

Il nostro ordinamento attribuisce diversa efficacia probatoria ai documenti a seconda che si tratti di atto pubblico o scrittura privata. Il primo è definito come quel documento redatto da un notaio o altro pubblico ufficiale autorizzato ad attribuirgli pubblica fede e che fa piena prova fino a querela di falso<sup>1</sup>.

La scrittura privata, invece, fa piena prova fino a querela di falso della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta se colui contro la quale la scrittura prodotta ne riconosce la sottoscrizione.

Secondo l'art. 2 del D.Lgs. 546/92

*“il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio”.*

Insomma, il Giudice Tributario conosce di tutte le questioni incidentali ancorché rientranti nella giurisdizione di altri giudici<sup>2</sup>, tranne nei casi tassativi di querela di falso e sullo stato e capacità delle persone.

Solo ed esclusivamente in questi ultimi casi è necessario sospendere il processo in attesa della pronuncia del Giudice Ordinario.

In tutte le altre fattispecie sarà il Giudice Tributario a risolvere la questione pregiudiziale con una pronuncia resa *incidenter tantum*.

## Modalità

Per la querela di falso<sup>3</sup> occorre considerare che tale istituto è preordinato a finalità diverse e del tutto indipendenti rispetto al procedimento di verifica della scrittura privata<sup>4</sup>.

Il disconoscimento investe la provenienza del documento ed è volto ad impedire che all'apparente sottoscrittore di essa sia imputata la dichiarazione sottoscritta; la querela di falso contesta la provenienza delle dichiarazioni contenute nella scrittura<sup>5</sup>.

Peraltro, si rileva che alla parte nei cui confronti è prodotta una scrittura privata è consentita — oltre alla facoltà di disconoscerla, così facendo carico alla controparte di chiederne la verifica addossandosi il relativo onere probatorio — anche la possibilità alternativa di proporre, senza con ciò riconoscere né espressamente né tacitamente la scrittura medesima, querela di falso al fine di contestare la genuinità del documento stesso, atteso che, in difetto di citazioni di legge, non può negarsi a detta parte di optare per uno strumento per lei più gravoso ma rivolto al conseguimento di un risultato più ampio e definitivo, quello cioè della completa rimozione del valore del documento con effetti *erga omnes* e non nei soli riguardi della controparte (Cassazione sez. 2 sentenza n.19727 del 23 dicembre 2003).

## **Differenza tra querela di falso e verifica della scrittura privata non autenticata**

La differenza strutturale dei due istituti della querela di falso e della verifica della scrittura privata non autenticata si riverbera anche dal punto di vista processuale in quanto, nel rito tributario, è espressamente previsto che il Giudice, in caso di querela di falso, debba sospendere il processo in attesa che si pronunci il Giudice Ordinario.

Su questo profilo si è pronunciato la Corte di Cassazione<sup>6</sup> precisando che i presupposti per disporre la sospensione del processo tributario in relazione alla proposizione di querela di falso sono desumibili dall'esegesi dell'art. 39 del D.Lgs. 546/92 e vanno identificati nella presentazione della rituale querela di falso e nell'accertata rilevanza dell'atto impugnato con tale querela ai fini della decisione della controversia che dovrebbe essere poi sospesa.

Infatti la valutazione del Giudice Tributario sulla ritualità della presentazione della querela deve essere di tipo estrinseco formale, limitata alla riconoscibilità o meno della querela proposta quale atto di impulso processuale, dovendosi escludere che si possa compiere una valutazione della querela ovvero un

giudizio sommario prognostico circa la fondatezza della medesima.

Insomma, il giudice dovrà solamente verificare la rilevanza del documento impugnato nel giudizio da sospendere.

Tale pronuncia conferma un orientamento giurisprudenziale consolidato secondo il quale il tenore dell'art. 39 D.Lgs. 546/92, che prevede che

*"il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio"*

è assolutamente chiaro e impone di sospendere il giudizio fino a quando non è passata in giudicato la decisione in ordine alla querela di falso presentata (o non si è altrimenti definito il giudizio), posto che si tratta di accertamento pregiudiziale che viene riservato ad altra giurisdizione e di cui il giudice tributario non può conoscere neppure *incidenter tantum*.

La ratio di questo diverso regime processuale è riscontrabile nella diversa funzione del procedimento di querela del falso rispetto alla verifica.

Quest'ultimo è volto ad attribuire valore probatorio ad un documento che ne è sfornito così che si affrontano questioni interne al processo ed attinenti alla sua fase istruttoria.

Diverso è il caso della querela di falso il cui procedimento tende a sottrarre efficacia probatoria legale ad un documento che la possiede ed ha come oggetto la sua falsità materiale ovvero ideologica<sup>7</sup>.

La Suprema Corte ha precisato che si ha falsità materiale ogni qualvolta sussista una divergenza fra autore apparente ed autore reale del documento o quando il documento sia stato alterato dopo la sua formazione, mentre si ha falsità ideologica quando nell'atto sono contenute attestazioni o dichiarazioni non veritiere<sup>8</sup>.

E' di palmare evidenza, allora, che nel caso della querela di falso non si affronta una questione tutta interna al processo e volta esclusivamente a verificare l'attendibilità probatoria dei documenti prodotti. Si tratta di constatare una fattispecie concreta che può realizzare gli estremi di un reato il cui bene giuridico protetto è la fede pubblica così che la relativa trattazione non può restare chiusa negli angusti limiti del processo cui si riferisce.

Basti pensare al fatto che nel procedimento relativo alla querela di falso, ex art. 221 c.p.c. u.c., è obbligatorio l'intervento del Pubblico Ministero<sup>9</sup>.

Appare, allora, perfettamente coerente ai principi dell'ordinamento giuridico la pronuncia della Corte di Cassazione secondo la quale in tema di querela di falso vi è l'obbligo per il Giudice Tributario di procedere, illico et immediate, alla sospensione del processo in attesa dell'esito del procedimento volto a verificare la veridicità dei documenti nonché a rilevare eventuali estremi di reato.

## FORMULARIO QUERELA DI FALSO

- Artt. 39 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e 221 c.p.c.

TRIBUNALE DI <.....>

QUERELA DI FALSO

nella causa tributaria n. <.....>/<...> R.G. promossa da:

<.....>

CONTRO

<.....>

L'Avv. <.....>, con studio in <.....>, via <.....>, n. <.....>, quale procuratore domiciliatario e difensore del Sig. <.....> in forza di procura speciale rogata dal Notaio dott. <.....> del Collegio Notarile di <.....> in data <.....>

PREMESSO

– che, con atto notificato in data <.....> ha proposto ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di <.....> avverso <.....> emesso il <.....> e notificato in data <.....>

da <.....> per i seguenti motivi <.....>;

– che il ruolo ben può essere ricompreso nella categoria degli atti pubblici, ex art. 2699 c.c., in quanto formato da pubblico ufficiale autorizzato a manifestare all'esterno la volontà della pubblica amministrazione

– che, quindi si ha interesse a che venga accertata la falsità del predetto ruolo in riferimento a.....;

tutto ciò premesso

DICHIARA

di proporre querela di falso e chiede che vengano disposti gli accertamenti tecnici opportuni .....

Avv. <.....>

DEPOSITATO IN SEGRETERIA

OGGI <.....>

IL SEGRETARIO

<.....>

Ordinanza di sospensione del processo in seguito a presentazione di querela di falso - Art. 39 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI <.....>

Sezione n. <.....>

ORDINANZA DI SOSPENSIONE

A SEGUITO DI PRESENTAZIONE DI QUERELA DI FALSO

del processo n. <.....>/<...> R.G. promosso da:

---

<.....>

CONTRO

<.....>

avente ad oggetto: <.....>

La Commissione Tributaria Provinciale di <.....>, Sezione n. <.....> composta dai Sigg. Magistrati:

Dott. <.....> – Presidente

Dott. <.....> – Giudice Relatore

Dott. <.....> – Giudice

riunita in Camera di Consiglio ha deliberato la seguente

ORDINANZA

nel processo sopra indicato.

Rilevato che è stata proposta con atto in data <.....> querela di falso;

che pertanto è necessario sospendere il processo fino alla definizione del predetto giudizio;

visto l'art. 39 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

DISPONE

la sospensione del processo n. <.....>/<...> R.G.R. fino a quando non venga definito il giudizio sulla predetta querela di falso.

Manda alla Segreteria per le comunicazioni di rito.

<.....>, li <.....>

IL PRESIDENTE

<.....>

DEPOSITATO IN SEGRETERIA

OGGI <.....>

IL SEGRETARIO

<.....>

Leggi anche:

[Disconoscere le proprie firme sul documento deve comportare la querela di falso?](#)

[Il PVC fa prova fino a querela di falso](#)

16 settembre 2011

Antonio Terlizzi

1 In relazione al procedimento tributario si veda Corte di Cassazione, Sez. V, sen. n. 15311 del 10 giugno 2008 secondo cui in tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione redatto dai funzionari dell'Ufficio IVA ha natura di atto pubblico, assistito da fede privilegiata ex art. 2700 c.c., anche rispetto a quegli atti richiamati esplicitamente nel medesimo processo verbale, che siano stati posti pure in essere da pubblici ufficiali. Ne deriva che, qualora l'interessato voglia contestare la veridicità dell'atto richiamato nel processo verbale, dovrà necessariamente proporre querela di falso. Similmente Corte di Cassazione, Sez. II, sen. n. 25842 del 27 ottobre 2008 dove si legge che In tema di sanzioni amministrative, il verbale di accertamento dell'infrazione fa piena prova, fino a querela di falso, con riguardo ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come avvenuti in sua presenza e conosciuti senza

alcun margine di apprezzamento, oppure da lui compiuti, nonché riguardo alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni delle parti. Vd Cass. Civ., Sez. V, 29 gennaio 2008, n. 1906, secondo cui "nel processo tributario, ove la parte appellante decida di notificare l'atto di gravame avvalendosi non già dell'ufficiale giudiziario, ma della spedizione diretta a mezzo piego raccomandato (consentita dall'art. 16, comma 3, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), le indicazioni che debbono risultare dall'avviso di ricevimento ai fini della validità della notificazione, quando l'atto sia consegnato a persona diversa dal destinatario, sono non già quelle di cui all'art. 139 c.p.c., ma quelle prescritte dal regolamento postale per la raccomandata ordinaria. Ne consegue che non è ravvisabile alcun profilo di nullità ove il suddetto avviso di ricevimento, debitamente consegnato nel domicilio del destinatario, sia sottoscritto da persona ivi rinvenuta, ma della quale non risulti dall'avviso medesimo la qualità o la relazione col destinatario dell'atto, salva la facoltà del destinatario di dimostrare, proponendo querela di falso, la assoluta estraneità della persona che ha sottoscritto l'avviso alla propria sfera personale o familiare". Il destinatario che intenda contestare l'avvenuta esecuzione della notificazione, affermando di non aver mai ricevuto l'atto e, in particolare, di non aver mai apposto la propria firma sull'avviso, ha l'onere di impugnarlo a mezzo di querela di falso, anche se l'immutazione del vero non sia ascrivibile a dolo, ma soltanto ad imperizia, leggerezza o negligenza dell'agente postale (Corte di Cassazione ordinanza n. 9980 del 27 aprile 2010)

2Sul punto si veda F. M. Marcianò, I limiti esterni alla giurisdizione delle Commissioni tributarie. I rapporti con il giudice ordinario ed amministrativo, in *Il Fisco* n. 44 del 3 dicembre 2007, pag. 6397 dove l'autore giustamente precisa che "è da evidenziarsi che con la modifica della legge finanziaria 2002 si è anche normativamente espresso il principio per il quale al giudice tributario è consentito di conoscere e decidere delle questioni incidentali, anche se non sono rientranti nella propria giurisdizione, ma che sono pregiudiziali alla decisione della controversia; il nuovo comma 3 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede infatti che "Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso, e sullo stato o la capacità delle persone diversa dalla capacità di stare in giudizio", vd. Angelo Buscema, *Brevi note sul potere incidentale del giudice tributario*, ottobre 2006. L'ufficio finanziario ha il potere di accertare la sussistenza della eventuale simulazione di un contratto in grado di pregiudicare il diritto dell'Amministrazione alla percezione dell'esatto tributo, senza la necessità di un preventivo giudizio di simulazione, spettando poi al giudice tributario, in caso di contestazione, il potere di controllare "incidenter tantum", attraverso l'interpretazione del negozio ritenuto simulato, l'esattezza di tale accertamento, al fine di verificare la legittimità della pretesa tributaria. (Cassazione, sezione V, sentenza n. 12353 del 10/6/2005; Cassazione, sentenza n. 11676 del 5/8/2002; sent. n. 55

del 9 giugno 2004 della CTR di Napoli sez. stacc. di Salerno sez. IX).

La Suprema corte, con sentenza n. 20398 del 21 ottobre 2005, ha confermato che per far dichiarare la nullità di un contratto, sia pure al fine di disconoscere gli effetti fiscali, il fisco non deve instaurare apposito giudizio innanzi al giudice civile, poiché il giudice tributario può conoscere la nullità di un negozio giuridico ai sensi dell'articolo 1421 del codice civile ("legittimazione all'azione di nullità"), indipendentemente da un'espressa domanda di parte. In merito ai limiti della rilevazione d'ufficio, nell'ambito del processo tributario, della nullità dei negozi, va precisato che il potere del giudice, anche di legittimità, di rilevare, in via incidentale, autonomamente una causa di nullità, è condizionato dall'esercizio di un'azione tendente a far valere una pretesa derivante dal contratto, senza che possa svolgere alcun rilievo il fatto che si faccia valere una causa di nullità; trattandosi non di eccezione in senso stretto, ma di mera difesa, il giudice può sempre rilevare, anche d'ufficio, ipotesi diverse di nullità (cfr. nello stesso senso, Cassazione sentenze n. 498/01, 2644/01, 13628/01, 10440/02 e 12482/02).

3 Sul punto si veda Corte di Cassazione, Sez. II, sent. n. 25556 del 21 ottobre 2008 secondo la quale la querela di falso, giusta la previsione dell'art. 221 c.p.c., può essere sempre proposta in qualsiasi stato e grado del giudizio, a nulla rilevando né che il querelante abbia tacitamente od espressamente riconosciuto la sottoscrizione del documento di cui allega la falsità, né che venga proposta dopo lo spirare delle preclusioni istruttorie né, infine, che la relativa istanza venga formulata per la prima volta solo in grado di appello.

4 Per Campeis-De Pauli, Il manuale del processo tributario, Cedam 2003, pag.213, la verifica tende a conferire efficacia probatoria ad un documento che n'è sfornito atteso il disconoscimento mentre la querela di falso tende a sottrarre efficacia probatoria legale ad un documento che la possiede ed ha come oggetto la sua falsità materiale ovvero ideologica. La querela di falso non trova applicazione nei casi in cui si contesti l'autenticità della sottoscrizione di una scrittura privata non riconosciuta; in tal caso, infatti, trova applicazione il procedimento di verifica previsto dagli articoli 214 e seguenti del c.p.c. (in tal senso, Avolio – D'Angelo - Lucariello, Il processo tributario, ETI 2003, pag.146). E' necessaria la querela di falso per contestare i fatti accertati nel processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza (Corte di Cassazione sentenza n. 2949 del 10/02/2006). Anche il processo verbale di constatazione, redatto dalla Guardia di Finanza o dagli altri organi di controllo fiscale, fa piena prova, vincibile solo con la proposizione di querela di falso unicamente quanto alla provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, alle dichiarazioni delle parti e agli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti. (sentenze 1818 e 1821 del 28 gennaio 2010 della Corte di Cassazione) Il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza o dagli altri

organi di controllo fiscale, sebbene, in quanto atto pubblico, assistito da fede privilegiata ex art. 2700 c.c., non prova la veridicità ed esattezza delle dichiarazioni rese al pubblico ufficiale rogante dalle parti. Siffatte dichiarazioni, pertanto, possono essere contestate e conseguentemente accertate mediante il ricorso a tutti i mezzi probatori consentiti dalla legge, senza che a tal uopo si rilevi necessaria la proposizione della pur prevista querela di falso (Cass. civ. Sez. V Sent., 28-01-2010, n. 1818). La cognizione del giudice tributario pertiene all'accertamento dell'obbligazione tributaria in dipendenza delle operazioni economiche fiscalmente rilevanti. Laddove il contribuente opponga all'Amministrazione finanziaria l'interposizione personale ovvero la falsità della propria sottoscrizione apposta su documenti rivenuti per effetto di indagini bancarie, da un lato, non è liberato dall'assolvere l'onus probandi di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e, dall'altro, ha parimenti l'onere di difendere e tutelare la propria posizione formulando apposita querela di falso (CTP Lombardia Milano Sez. XXI, 25-01-2008, n. 6). Il ruolo ha natura di atto pubblico e quindi i fatti in esso affermati, ivi compresa la data della sottoscrizione per esecutorietà da parte del funzionario dell'Amministrazione finanziaria, fanno fede sino a querela di falso (CTP Pescara Sez. IV, 14-05-2004, n. 37). In applicazione dei principi di cui all'art. 2700 c.c. e all'art. 54 D.P.R. n. 633 del 1972, va rigettato il ricorso del contribuente avverso verbale di constatazione e avviso di rettifica ai fini I.v.a. ove non sia proposta querela di falso avverso gli atti che il pubblico ufficiale attesti avvenuti in sua presenza o da lui stesso compiuti (nella specie, operazioni eseguite in sede di verifica presso la società tenuta al contestato tributo) e non sia offerta giustificazione e documentazione specifica per infirmare le conclusioni cui l'ufficio tributario è giunto in ordine alla maggior imposta dovuta o al minor credito spettante, sulla base della verifica (CTP Catania Sez. XII, 12-02-2001, n. 64).

5 Il procedimento di verifica risulta avere natura sostanzialmente diversa dalla querela di falso, in quanto mira a conferire efficacia probatoria ad un documento che n'è sprovvisto ed è limitato all'accertamento della provenienza della scrittura da chi n'è indicato come suo autore (in tal senso, Cicala - Riccioni, La produzione di documenti nel processo tributario, in *Il fisco* n.15 del 21 aprile 2003, pag. 2244).

6 Corte di Cassazione, Sez. V, sen. n. 4003 del 19 febbraio 2009, conforme Corte di Cassazione, Sez. v, sen. n. 9389 del 20 aprile 2007. I presupposti per disporre la sospensione del processo tributario in relazione alla proposizione di querela di falso sono desumibili esclusivamente dall'esegesi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 39, e vanno identificati nella presentazione di rituale querela di falso e nell'accertata rilevanza dell'atto impugnato con tale querela ai fini della decisione della controversia che dovrebbe essere sospesa. In merito al primo presupposto, la valutazione della ritualità deve essere di tipo estrinseco e formale, limitata alla riconoscibilità o meno della querela proposta quale atto di impulso

processuale del tipo ipotizzato, dovendo escludersi che il giudice tributario possa o debba compiere una valutazione della validità della querela ovvero un giudizio sommario e prognostico circa la fondatezza della medesima (quasi una sorta di accertamento del *fumus boni iuris*) e, in particolare, che possa o debba valutare l'idoneità dei mezzi di prova offerti a privare di efficacia probatoria il documento impugnato, sia perchè tale pregnante sindacato non è previsto dalla norma in questione, sia perchè esso spetta al giudice competente a decidere sulla querela, che è giudice non solo diverso, ma anche appartenente a diversa giurisdizione. In merito al secondo presupposto, la rilevanza, nel giudizio da sospendere, del documento o delle parti di esso impuginate con querela di falso va accertata in maniera specifica, dovendo escludersi che una simile valutazione possa essere condotta in maniera sommaria ovvero possa essere surrogata dalla valutazione (ontologicamente diversa) concernente la "natura" dello specifico dato del quale si denunci la falsità (per escludere che si tratti di circostanza assistita da fede privilegiata e perciò denunciabile con querela di falso), essendo peraltro da rilevare che tale diversa valutazione potrebbe comportare (in relazione alle differenti modalità anche di tipo omissivo - attuative del falso ed alla possibilità che la querela riguardi più atti pubblici, ciascuno dei quali composito ed articolato, senza investirli nella loro totalità) una complessa attività interpretativa sia degli atti impugnati che della stessa querela, non richiesta dal predetto art. 39, in esame ed in ogni caso spettante solo al giudice competente a decidere sulla querela medesima (Cass. civ. Sez. V, 19-02-2009, n. 4003).

7 In dottrina A. Buscema, Disconoscimento e verificaione nel processo tributario. Ultimi orientamenti,

8 Sul punto si veda Corte di Cass. Pen. Sez. V, 5 novembre 1991; Corte di Cass. Pen., 24 marzo 1986. I reati sono quelli previsti dagli art. 476 ss. c.p. tra i delitti contro la fede pubblica.

9 La Corte di Cassazione con la sentenza n. 25722 del 24 ottobre 2008 ha precisato che Al fine dell'osservanza delle norme che prevedono l'intervento obbligatorio del P.M. nel procedimento per querela di falso, a tutela di interessi generali per la pubblica fede, ai sensi dell'art. 221, c. 3, c.p.c., non è necessaria la presenza di un rappresentante di tale ufficio nelle udienze, nè la formulazione di conclusioni.