

# I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

di Ennio Attilio Sepe

## 1. Autonomia del processo tributario. Rinvio al codice di procedura civile

La progressiva affermazione delle commissioni tributarie come organi giurisdizionali è stata accompagnata da una progressiva caratterizzazione del processo tributario nel senso di una sua autonomia non solo rispetto agli altri processi ma anche rispetto alle norme sostanziali che disciplinano i singoli tributi, a superamento di quella concezione che considerava l'attività delle commissioni come il naturale completamento, in via contenziosa, dell'accertamento compiuto dall'ufficio.

Sicché l'attuale processo tributario si connota come un sistema tendenzialmente chiuso, disciplinato primariamente dalle speciali disposizioni contenute nel d.lgs. n. 546 del 1992 e, *“per quanto da esse non disposto e con esse compatibili”*, dalle norme del codice di procedura civile: si passa a tali norme solo se le disposizioni del d.lgs. n. 546, ancorché sistematicamente interpretate, presentino una oggettiva lacuna, che non è possibile altrimenti colmare e sempre che le norme considerate ai fini di integrazione siano compatibili.

Era poi naturale il riferimento alle norme del codice di procedura civile, essendo il processo civile il modello di ogni processo non penale per la completezza e la solidità dei suoi istituti, oggetto di una lunga ed approfondita elaborazione dottrinale e giurisprudenziale.

Tale rinvio è inoltre servito a fornire un ulteriore riscontro all'attività giurisdizionale delle commissioni tributarie, attraverso un adeguato assetto disciplinare della loro attività, con norme, sotto questo profilo, molto significative.

Mentre nel precedente d.P.R. n. 636 del 1972 il rinvio, previsto nell'art. 39, si riferiva alle norme *“contenute nel libro I del Codice di procedura civile”*, con la esclusione di alcuni articoli, e sempre se compatibili con le norme dello stesso decreto e delle leggi che disciplinavano i singoli tributi, nel d.lgs. n. 546 del 1992 il raccordo con il processo civile è richiamato dall'art. 1, comma 2, a tenore del quale: *“I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*.

Al di là della doverosa dizione formale (la forma impersonale *“Al processo dinanzi alle commissioni tributarie si applicano...”* è stata sostituita da quella diretta *“I giudici tributari applicano...”*, per sottolineare sia il carattere giurisdizionale dell'organo, sia lo stretto collegamento esistente tra la giurisdizione e le norme

richiamate attraverso cui si svolge), appare evidente la differenza fra le due disposizioni quanto a collocazione, significato ed estensione.

Con il d.lgs. n. 546 si è proceduto all'abolizione del terzo grado davanti alla Corte d'appello o alla Commissione tributaria centrale, prevedendosi un unico regime per il ricorso in Cassazione (ed il relativo procedimento), esperibile per tutti i motivi previsti dall'art. 360 c.p.c., comma 1, avverso le sentenze delle commissioni regionali.

Riguardo al controllo di compatibilità, secondo l'insegnamento sempre valido della sentenza n. 210/1972 delle S.U. della Corte di Cassazione, come in ogni altra ipotesi di rinvio c.d. ricettizio o materiale, la incompatibilità delle norme richiamate con le norme del processo tributario deve essere *"intesa...non solo come contrasto assoluto, ma anche limitato e tuttavia tale da comportare una disarmonia che non può ritenersi autorizzata"*.

## **2. Natura dispositiva del processo tributario**

Il raffronto fra le due discipline speciali del processo tributario ha posto in evidenza che quella contenuta nel d.lgs. n. 546 è più scarna ed essenziale rispetto alla precedente, conferendo così al rinvio alle norme del codice di procedura civile. un rilievo ed un significato ben maggiore, a partire innanzi tutto dall'art. **115 c.p.c.**, secondo cui **anche il giudice tributario deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti**, *"salvi i casi previsti dalla legge"*, nei quali può raccogliere prove di sua iniziativa, e ferma la possibilità di fondarsi su fatti notori, ossia rientranti nella comune esperienza.

Pertanto sembra potersi affermare che la vocazione di fondo del processo tributario rimane legata a. Anche se nella relazione ministeriale al d.lgs. n. 546 si legge che con la riforma si intendeva attenuare *"la natura tipicamente inquisitoria del processo tributario, in relazione al maggior spazio lasciato all'impulso di parte soprattutto al venir meno della funzione assistenziale prima riconosciuta ai giudici tributari e ora soppiantata dall'obbligo delle parti private di munirsi di assistenza tecnica"*, sta di fatto che tale affermazione non ha evidentemente considerato l'importanza del rinvio contenuto nell'art. 1 del d.lgs. n. 546 alle norme del codice di procedura civile ed, in particolare, all'art. 115, ove, peraltro, sono previsti, come eccezioni al principio di disponibilità delle prove, i casi diversamente disciplinati dalla legge, tra i quali ben possono rientrare le iniziative istruttorie attribuite alle commissioni tributarie dall'art. 7 dello stesso decreto.

Appare, quindi, alquanto frettoloso sostenere, in base all'art. 7, che il processo tributario è governato dal principio dispositivo in ordine all'allegazione dei fatti rilevanti e dal principio inquisitorio per l'acquisizione della relativa prova.

Deve, invece, **escludersi che il giudice tributario possa indifferentemente sostituirsi alle parti nello svolgimento dell'attività istruttoria**, essendo onere primario delle stesse dare la prova rispettivamente della pretesa fiscale e delle contestazioni sollevate per contrastarla.

Circa il regime probatorio, il processo tributario, più che al processo civile a cognizione ordinaria, può assimilarsi al processo del lavoro per il quale la S.C. ha statuito che, per la particolare natura dei rapporti controversi, il principio dispositivo va temperato con quello della ricerca della verità materiale mediante una rilevante ed efficace azione del giudice nel processo, quando le risultanze di causa offrono significativi dati di indagine, con la conseguenza che *“non può farsi meccanica applicazione della regola formale di giudizio fondata sull'onere della prova, occorrendo, invece, che il giudice, ove reputi insufficienti le prove già acquisite, eserciti il potere-dovere di provvedere d'ufficio agli atti istruttori sollecitati da tale materiale e idonei a superare l'incertezza sui fatti costitutivi dei diritti in contestazione”*

Anche in materia tributari i rapporti controversi si presentano di *“particolare natura”* per la loro rilevanza pubblicistica e la valenza costituzionale degli interessi coinvolti.

Con notevole parallelismo interpretativo la S.C. ha parimenti affermato che *“in tema di contenzioso tributario, la norma di cui all'art. 7, primo e terzo comma (1) del D.Lgs. 546/92, porta ad escludere la rigorosa vigenza del principio dispositivo in materia di prova nel procedimento dinanzi alle competenti commissioni, atteso che l'iniziativa di parte non è un necessario non surrogabile veicolo per l'acquisizione di documenti” (2).*

Ciò tuttavia non toglie che il principio dispositivo rimane l'impostazione di base, anche se non attuato con rigore per la presenza di temperamenti nei casi espressamente previsti dalla legge.

### **3. Incidenza del procedimento amministrativo sul processo tributario**

Per valutare la portata dell'intervento giudiziario, del processo tributario, occorre considerare che questo presenta la caratteristica di essere preceduto da un procedimento amministrativo, che si conclude con un atto di accertamento o di riscossione, oppure da una istanza di rimborso presentata all'Amministrazione finanziaria o all'ente locale.

E' frequente, in dottrina, l'affermazione che un corretto funzionamento degli uffici fiscali comporti che all'atto impositivo (è questo il caso più frequente e rilevante) si

pervenga attraverso un istruttoria amministrativa esauriente, che acquisisca, nel rispetto delle regole per essa dettate, la prova sufficiente delle violazioni del contribuente. Ma la prassi degli uffici tributari, specie in epoca anteriore alla riforma introdotta dal D.Lgs n. 546, troppo spesso ci ha posto di fronte ad accertamenti generici e scarsamente motivati, che, per essere salvati, richiedevano una funzione di supplenza delle insufficienze dell'Amministrazione finanziaria da parte delle commissioni tributarie, inaccettabile per la confusione che determina tra attività amministrativa e attività giudiziaria.

Tuttavia la Suprema Corte, superando il rigoroso atteggiamento della dottrina, ancorato anche a dati testuali (v. ad.es. l'Art. 56 DPR 633/1972) circa l'esigenza di acquisire sufficienti elementi di prova prima di emanare l'accertamento, ha pragmaticamente ritenuto bastevole, per la validità di tale atto, l'enunciazione degli astratti criteri normativi posti a base dello stesso, restando a carico dell'amministrazione, nel giudizio successivo istaurato dal contribuente, di provare la sussistenza delle circostanze che giustificavano, nell'ambito del parametro prescelto l'accertamento **(3)**.

Pertanto il **primo esame** che deve compiere la commissione tributaria - sempre che sia sorta contestazione a riguardo - è quello di verificare **il rispetto delle regole** dettate all'ufficio per il procedimento amministrativo e costatarne la validità. Ove il risultato sia negativo, l'atto deve essere annullato senza alcuna necessità di istruttoria a cura delle parti o di iniziativa della commissione tributaria.

Una volta accertato il rispetto delle regole dell'attività amministrativa ed, in particolare, con riferimento alla motivazione, che l'atto impugnato risponda allo scopo di delimitare l'ambito delle contestazioni dell'ufficio e di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, il giudice tributario procede all'**esame delle contestazioni** mosse dal contribuente sui fatti posti a base della pretesa fiscale, che possono consistere o nel negarne l'esistenza o nell'allegare fatti diversi, quali sono i fatti modificativi o estintivi della stessa.

Nel dirimere tali contestazioni, la commissione tributaria si avvale innanzitutto dei documenti raccolti o forniti nell'istruttoria amministrativa (dove il **carattere essenzialmente "documentale" attribuito al processo tributario**). A questo materiale potrà affiancare i documenti prodotti dal contribuente e, se del caso, utilizzare i poteri di cui all'Art. 7 del d.Lgs. 546.

Quindi ad una **istruttoria "primaria"**, svolto dagli uffici finanziari, può seguire una istruzione processuale definita **"secondaria"**. Il legislatore mostra così di considerare l'istruzione probatoria processuale come un'attività tendenzialmente superflua, tant'è che, nell'articolazione del processo, manca prima della trattazione

una fase destinata alla formazione della prova, al di là della produzione di documenti ad opera delle parti, con la conseguenza che l'istruzione vera e propria si svolge soltanto se la commissione tributaria ritiene di non poter decidere su base documentale.

#### 4. Funzione dell'istruzione processuale.

Valendo il principio dispositivo **l'oggetto del giudizio è delimitato dalle allegazioni delle parti** che sono prospettivamente vincolate alle ragioni esposte nell'atto di accertamento, l'ufficio, e dai motivi esposti nel ricorso introduttivo, il contribuente, nel senso che non è loro consentito addurre, nel corso del processo, ragioni o motivi diversi da quelli inizialmente proposti. Sicché, dovendosi escludere che oggetto di prova possano essere circostanze diverse da quelle dedotte dalle parti, appare ben circoscritto l'ambito nel quale le commissioni tributarie possono esercitare i poteri istruttori previsti dall'art. 7 del d.Lgs. n. 546.

E', altresì, acquisito che il giudice tributario non può sostituirsi né all'inerzia dell'amministrazione finanziaria, che omette di fornire la dimostrazione della pretesa fiscale avanzata, né alla negligenza del contribuente, che ometta di assolvere all'onere probatorio su lui gravante a sostegno del suo ricorso.

Si deve allora definire quale sia la funzione dei suddetti poteri istruttori.

In passato, nella vigenza del d.P.R. n. 636 del 1972, la giurisprudenza aveva avuto modo di affermare che andava riconosciuta una funzione di integrazione delle lacune eventualmente riscontrate nel materiale istruttorio fornito dalle parti.

Detto orientamento appare confermato dall'interpretazione dell'art. 7 data dalla Suprema Corte, la quale ha ribadito nella sentenza 15914 del 2000 che **l'onere dell'ufficio di provare** i fatti costitutivi della pretesa fiscale **può solo essere integrato**, ma non totalmente sostituito mediante l'utilizzo dei poteri ufficiosi ed ancora, nella sentenza n. 1701 del 2001, che tali poteri *“sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale (gravante della specie sul contribuente)”* sul punto è costante la giurisprudenza di legittimità **(4)**.

Sempre nella giurisprudenza formatasi sul d.P.R. n. 636, in una prevalente prospettiva inquisitoria del processo tributario, si riconoscevano alle commissioni *“ampi poteri di indagine”*, assegnandosi alle richieste delle parti non il valore dell'esercizio al diritto alla prova, ma il significato di una mera **sollecitazione del potere di indagine del giudice**, non censurabile era ritenuta la decisione che rigettava la richiesta di integrazione probatoria.

Nel vigore della nuova disciplina, informata prevalentemente dal principio dispositivo, non sembrano emergere in giurisprudenza controindicazioni all'**ampiezza dell'indagine istruttoria disponibile d'ufficio** *"nei limiti dei fatti dedotti dalle parti"* ex art 7 d.Lgs. n. 546, se ritenuta necessaria ai fini di integrazione delle risultanze probatorie già acquisite, sia pure in una più puntuale considerazione della posizione processuale delle parti e del **diritto alla prova** spettante alle stesse, inteso come diritto a proporre istanze e di far ammettere ed assumere tutte le prove necessarie a dimostrare i fatti allegati.

Riguardo all'incidenza del mezzo istruttorio per l'esercizio dei poteri previsti dai commi 1 e 2 dell'Art 7 si ritiene sufficiente il criterio della **"rilevanza"** ai fini della decisione, e ciò in relazione a quanto espressamente previsto dal comma 1 dell'Art. 58, che richiede per la disposizione di nuove prove la necessità di mezzi istruttori ai fini della decisione.

Quanto alla giustificazione dei poteri ufficiosi, la Suprema Corte ha statuito che i **poteri d'ufficio, meramente integrativi dell'onere probatorio principale**, possono essere utilizzati *"solo quando l'assolvimento dell'onere della prova a carico del contribuente sia impossibile o sommamente difficile"* (5). Tale orientamento, sia pur suggerito, evidentemente, dalla esigenza di **evitare un ruolo di supplenza del giudice tributario** rispetto ad una attività probatoria che potrebbe essere facilmente svolta dalla parte, appare tuttavia infirmata a criteri di valutazione eccessivamente restrittivi, anche se, alla luce della riforma dell'art. 111 della Costituzione (che prevede che *"ogni processo si volge in contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale"*) occorre evitare squilibri nella posizione processuale delle parti.

E' opportuno ricordare, che nell'interpretazione dell'art. 421 C.P.C. (secondo cui il giudice del lavoro in primo grado *"può ... disporre d'ufficio in qualsiasi momento l'ammissione di qualsiasi tipo di prova"*), che trova eco nell'art. 7 del d.lgs n. 546, la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che in ragione della particolare natura dei rapporti controversi ( esistente anche per i rapporti tributari ), *"quando le risultanze di causa offrono significativi dati di indagine non può farsi meccanica applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere della prova ma occorre che il giudice, ove reputi insufficienti le prove già acquisite, eserciti il potere-dovere di provvedere d'ufficio agli atti istruttori sollecitati da tale materiale e idonei a superare l'incertezza sui fatti costitutivi"* (6). Si tenga comunque ben presente che l'attribuzione al giudice dei poteri istruttori d'ufficio, nel processo tributario (come nel rito del lavoro), richiede pur sempre che dall'esposizione dei fatti compiuta dalle parti e dall'assunzione degli altri mezzi di prova siano dedotti quei fatti e quei mezzi

di prova idonei a sorreggere le ragioni della parte e a decidere la controversia, e cioè che sussistano significative “*piste probatorie*” emergenti dagli atti di causa.

E' stato, altresì, ribadito che l'esercizio della facoltà di disporre accertamenti ai fini istruttori costituisce una valutazione discrezionale del giudice tributario (come del giudice del lavoro) ed, in quanto tale, insindacabile in sede di legittimità **(7)**.

Siffatta completa discrezionalità è stata contestata dalla dottrina che l'ha ritenuta contrastante con il diritto di difesa previsto dall'articolo 24 della Costituzione e con il principio di cui all'Art 115 CPC, ai sensi del quale il giudice deve apporre fondamento della decisione le prove proposte dalle parti. Dal che si è dedotto che quando la dimostrazione non può essere offerta dalla parte facilmente con altri mezzi di prova da essi indicati ed appare risolutiva della questione di fatto è doveroso l'esercizio del potere istruttorio, potendosi ravvisare, in difetto, un *error in procedendo*, censurabile con ricorso per cassazione.

La Suprema Corte nel ribadire che i poteri di acquisizione di ufficio attribuiti alle commissioni tributarie non hanno la funzione di sopperire alle deficienze probatorie delle parti – le quali non possono dolersi dell'uso che di essi il giudice abbia fatto – ha statuito, altresì, che qualora la **situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata** senza acquisire di ufficio determinate prove, è **illegittimo il rifiuto del giudice tributario** di utilizzare detti poteri **(8)**.

Occorre, in sostanza, una adeguata spiegazione per disattendere una richiesta istruttoria relativa al punto della controversia che, se esaurientemente istruito, avrebbe potuto condurre ad una diversa prescrizione. Ove una tale spiegazione non venga adottata, il mancato esercizio del potere istruttorio si traduce in un vizio di illogicità della decisione.

Il verificarsi di **preclusioni e decadenze con danno delle parti non interferisce**, poi, sul menzionato potere delle commissioni tributarie, il quale esercitabile, in carenze di delimitazioni temporali, fino all'udienza di discussione **(9)**. Non sono invece superabili le preclusioni determinatesi fuori dal processo, per il mancato svolgimento delle attività previste dalla legge appena di decadenza.

Essendo il processo tributario retto dal principio dispositivo non solo per la delimitazione dell'oggetto ma anche dei temi di prova, **non** appaiono ammissibili **indagini istruttorie a carattere esplorativo** ma solo quelle individuabili dagli atti del processo, al fine di superare l'incertezza sui fatti dedotti dalle parti. Tanto più che oggi è venuta meno, come si è detto, qualsiasi funzione assistenziale delle

commissioni a favore dei contribuenti, , che di regola, non possono più stare in giudizio senza difensore.

Va, in fine posto in evidenza che l'iniziativa della commissione deve essere coordinata con i poteri delle parti, operando il **principio del contraddittorio** non soltanto nei rapporti fra le parti, ma **anche nei rapporti fra queste ed il giudice**.

Pertanto non sembra dubbia l'applicabilità al processo tributario dell'art 184 comma 3 c.p.c. , a norma del quel "*nel caso in cui vengano disposti d'ufficio mezzi di prova, ciascuna parte può dedurre, entro un termine perentorio assegnato dal giudice, i mezzi di prova che si rendono necessari in relazione ai primi*". Del resto l'art. 24 comma 2, d.lgs. 546 , già prevede l'integrazione dei motivi di ricorso qualora sia necessaria dal deposito di documenti per ordine del giudice.

## **6.Mezzi istruttori previsti dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992**

I poteri istruttori esercitabili d'ufficio da parte delle commissioni tributarie, secondo la previsione del comma 1 dell'art. 7, sono soltanto quelli conferiti agli uffici tributari e all'ente locale dalle singole leggi d'imposta. Dal che discende che le commissioni tributarie, da una parte, non possono esercitare facoltà diverse da quelle spettanti all'amministrazione finanziaria e agli altri enti locali per l'accertamento del tributo e, dall'altro, che di queste ultime facoltà possono esercitare soltanto quelle richiamate dall'art. 7 (ad es., si pensi all'assenza del potere di invitare i soggetti passivi a comparire personalmente, previsto invece dall'art. 51 dal d.P.R. n. 633/1972).

Trattandosi di poteri esercitati dall'autorità giudiziaria, non sono necessarie le autorizzazioni di organi giurisdizionali o di superiori gerarchici previste come garanzie per i contribuenti.

E' controverso, invece, se l'inottemperanza agli ordini istruttori delle commissioni dà luogo all'applicazione di sanzioni disposte dalle leggi tributarie. Si osserva semplicemente che, nel codice di procedura civile, è prevista la irrogazione di sanzioni amministrative in casi analoghi **(10)**.

**A)-Accesso.** Il relativo potere consente alle commissioni tributarie di entrare in un locale e rilevare lo stato del luogo e delle cose che vi si trovino: E' discusso se esso comprende **anche i poteri di ispezione e verifica di registri e documenti e di compiere altre rilevazioni**, così come consentito agli uffici fiscali in sede di accertamento **(11)**. L'opinione prevalente è per la soluzione affermativa. Ma non si manca di rilevare che trattasi di poteri implicanti la restrizione della sfera giuridica di

chi li subisce, escludendosi che possano considerarsi implicitamente richiamati dall'art. 7. Tanto più che ispezioni e verifiche sono, in prevalenza, utilizzate per indagini esplorative non esperibili nel corso di un'istruzione processuale, diretta all'acquisto di prove determinate.

Si dibatte anche se l'ordine di accesso sia coercibile, così come ritenuto per l'amministrazione finanziaria in sede di accertamento, ma, potendosi ritenere la disciplina dei poteri istruttori integrabili con le norme del c.p.c., **appaiono applicabili le conseguenze previste dall'art. 118**, secondo cui il giudice può desumere argomenti di prova dal rifiuto ingiustificato della parte e condannare il terzo, per lo stesso motivo alla pena pecuniaria ivi prevista.

Le norme, cui riferirsi principalmente per la disciplina del potere d'accesso sono: l'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, in materia di IVA, richiamato in materia di imposte dirette (art. 33 del d.P.R. 600/1973); l'art. 51, comma 4, del d.P.R. 131/1986 in materia di imposte di registro; l'art. 34, comma 4, d.lgs. 346/1990 in materia di imposte sulle successioni; nonché le analoghe norme in tema di tributi locali.

**B)-Richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti.** Tale potere risponde all'esigenza di acquisire in sede processuale precisazioni e delucidazioni riguardo agli elementi posti a base dell'atto impugnato. **Non include quello di ordinare alle parti o ai terzi la trasmissione di atti o documenti.** La commissione tributaria nei confronti delle parti e di terzi può emettere l'ordine di esibizione previsto dall'art. 210 c.p.c., richiamabile in via di integrazione della disciplina speciale dei poteri istruttori. Soltanto è da rilevare che per detto ordine occorre l'istanza di parte, nei limiti prescritti dall'art. 118 c.p.c., e cioè l'esibizione deve apparire indispensabile per conoscere i fatti di causa, sempre che possa compiersi senza grave danno per la parte o per il terzo e senza costringerli a violare segreti professionali o di ufficio.

Per la disciplina dei poteri relativi alla richiesta di dati, informazioni e chiarimenti le norme di riferimento per lo più sono: l'art. 51 del d.P.R. 633/1972 per l'IVA, l'art. 32 del d.P.R. 600/1973 per le imposte dirette; l'art. 63 del d.P.R. 131/1986 per l'imposta di registro; l'art. 47 del d.lgs. 346/1990 per l'imposta di successione; nonché le analoghe norme in tema di tributi locali. Per l'IRAP valgono le disposizioni in materia di imposte sui redditi fino a quando non intervengono le apposite leggi regionali (art. 24 e 25 del d.lgs. 446/1997).

**C)-Ordine di deposito dei documenti.** La **facoltà** data dal comma 3 dell'art. 7 alle commissioni tributarie di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia è stata **abrogata** dall'art. 3-bis del d.l. 203/2005, spesse volte, a causa dell'uso eccessivamente disinvolto che di essa è stata

fatta, anche in caso di totale inerzia probatoria delle parti, e senza che ricorresse una esigenza di sola integrazione istruttoria. Pertanto, in primo grado, il deposito di atti o documenti potrà essere disposto soltanto ai sensi dell'art. 210 c.p.c., come sopra precisato.

In virtù di detta abrogazione nemmeno al giudice d'appello è consentito ordinare il deposito di documenti nella disponibilità di una delle parti che non abbia assolto al proprio onere della prova, non potendosi considerare indispensabili, ai sensi dell'art 58 del d.lgs. n. 546 , quelle prove che non siano state prodotte in giudizio per inadempienza **(11)**.

**D)-Relazioni e consulenze tecniche.** Quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, le commissioni tributarie possono richiedere apposite relazioni agli organi tecnici dell'amministrazione statale o di altri enti pubblici, compresa la guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica.

Appare evidente che, a giustificare l'adozione di tale mezzo istruttorio, non è la generica necessità, avvertita dal giudice, di farsi assistere per il compimento di singoli atti o per tutto il processo, bensì la esigenza di "**acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità**". Questa condizione di maggiore rigore è giustificata con il carattere di giudice specializzato delle commissioni, che dovrebbero essere in grado di valutare autonomamente quelle questioni tecnico-tributarie che in un giudizio civile giustificerebbero la nomina di un consulente. La "**particolare complessità**" può rinvenirsi quando l'acquisizione di elementi necessari per la decisione dipenda da conoscenze tecniche di carattere extragiuridico od anche da una grande quantità di dati da elaborare. Nel secondo caso, l'adozione di una consulenza sembra trovare riscontro nel fatto che nell'art. 7, comma 2, si fa riferimento soltanto all'acquisizione di "**elementi conoscitivi**" e non di "**elementi conoscitivi tecnici**", dizione presente nell'art. 35, comma 3, d.P.R. n. 636/1972.

La nuova norma con sente alla commissione tributaria la **scelta tra consulenza tecnica e relazione di un organo tecnico di un'amministrazione statale o di altri enti pubblici**, ribadendo la possibilità, introdotta dal d.P.R. 739/1981, a modifica della precedente disciplina del 1972 (che prevedeva solo la richiesta di relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione statale, dando luogo a numerose critiche circa l'indipendenza e l'imparzialità dell'organo designato ed il rispetto del contraddittorio per l'esclusione del contribuente dalle operazioni peritali). Introdotta la condanna alle spese, si è posta la commissione in grado di scegliere fra consulenza tecnica e relazione, distinguendosi la seconda dalla prima per una maggiore semplicità di struttura e per la gratuità. Ovviamene, va esclusa la nomina di organi tecnici che si siano già occupati della questione.

Essendo assimilabili i due mezzi sul piano funzionale, devono **estendersi alla relazione**, per quanto è possibile, le **norme previste per la consulenza**. Si ritengono comunemente applicabili ad entrambi le regole dell'art. 191 e segg., c.p.c. Indubbia è poi l'applicabilità alla consulenza tecnica degli artt. 198-200 c.p.c., relativi alla conciliazione, essendo questa espressamente disciplinata dagli artt. 48, 48-*bis* e 48-*ter* del d.lgs. 546. Riguardo al **compenso spettante al consulente**, l'art. 7, comma 2, dispone che esso non possa eccedere quello previsto dalla **legge n. 319 del 1980**. La liquidazione è fatta con **decreto motivato** dal giudice, provvisoriamente esecutivo. Si discute se tale provvedimento sia **impugnabile** davanti alla commissione, ma sembra preferibile ammettere l'esperibilità del ricorso **avanti il tribunale** ove ha sede la commissione, ai sensi dell'art. 11 della l. 319/1980.

## **7. Mezzi istruttori d'ufficio previsti dal codice di procedura civile**

Come si è già avuto modo di affermare deve ritenersi che ai mezzi istruttori della disciplina speciale si cumulano quelli previsti dal c.p.c., in quanto compatibili con le disposizioni del D.Lgs n. 546. E ciò, non soltanto per effetto della direttiva generale di adeguamento del processo tributario alle norme del processo civile, contenuto nella legge delega, ma anche perché, ove possibile, il diritto alla prova non deve ricevere nel processo tributario una tutela ingiustificatamente inferiore rispetto al processo civile.

Si farà cenno soltanto dei mezzi istruttori disponibili d'ufficio.

Viene in evidenza, innanzitutto, l'**interrogatorio non formale delle parti**, cioè la convocazione personale delle parti per essere liberamente interrogate in contraddittorio sui fatti di causa, ai sensi dell'art. 117 c.p.c. E' da condividere il prevalente orientamento della dottrina che ritiene esperibile tale mezzo, non sembrando sussistere controindicazioni all'assunzione dalle parti di chiarimenti e precisazioni i sui rispettivi atti e deduzioni.

Ugualmente è ammissibile l'ordine di **ispezione di persone e di cose**, ai sensi dell'art. 118 c.p.c, che pone, quale condizione, che cosa possa compiersi senza grave danno per la parte o per il terzo senza costringerli a violare segreti personali o di uffici, sempre che la ispezione appaia indispensabile per conoscere i fatti di causa, vale a dire costituisca l'unico mezzo idoneo a raggiungere tale conoscenza.

Se si tratta di ispezionare luoghi o, comunque, di entrarvi, il potere da utilizzare, come si è detto, è quello previsto dall'art. 7 del d.lgs. 546.

Non appare discussa la possibilità per il giudice tributario di disporre la esecuzione di riproduzioni ed esperimenti ai sensi dell'art. 261 c.p.c.

E', in fine, da ritenere esperibile da parte delle commissioni anche la **richiesta di informazioni alla Pubblica Amministrazione**, ai sensi dell'art. 213 c.p.c. , ove non assorbita dai poteri di cui all'art. 7, comma 1, d.Lgs n. 546. Si pensi, ad es., alla necessità di ottenere una informazione dall'ufficio impositore, non essendo certo previsto in sede amministrativa un simile caso.

## **8. Esclusione del giuramento e della prova testimoniale**

La nuova disciplina ha ribadito l'inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale, già prevista dall'art. 35 comma 5 d.PR n. 636 del 1972

Per il giuramento si tratta di una esclusione che non ha sollevato particolari critiche, riconoscendosi che essa è giustificata, per lo più, dalla indisponibilità delle situazioni soggettive esaminate dal processo tributario.

Ben più vivace e ripetuta è la contestazione sulla esclusione della prova testimoniale dal processo tributario, come dimostrato dalle numerose pronunce della Corte costituzionale che si sono succedute nel tempo, tutte di segno negativo (sent. 128/1972; ord. 506/1987; ord. 76/1989; ord. 6/1991; sent. 18/2000). L'ultima decisione n. 18 del 2000, nel confutare la fondatezza della questione di illegittimità costituzionale sollevata dalle commissioni tributarie rimettenti, offre un quadro interessante delle risposte dato fino ad oggi. Ha ritenuto legittimo il divieto di prova testimoniale rilevando che:

- a) tale **divieto**, essendo **formulato in termini generali ed astratti** non collide con il principio di *"parità delle armi"* che, secondo la costante giurisprudenza del Giudice delle leggi, rappresenta l'espressione in campo processuale del principio di uguaglianza delle parti;
- b) esso, oltre a non essere irragionevole, **non** crea una **disparità** del processo tributario rispetto ad altri procedimenti giurisdizionali (civile e penale), nei quali la parte può normalmente ricorrere a prove testimoniali, non esistendo affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo e, trovando esso giustificazione, da un lato, nella specificità del processo, correlata alla configurazione dell'organo decidente e al rapporto sostanziale dedotto in giudizio e, dall'altro, nel suo carattere in massima parte scritto e documentale;

- c) **non** costituisce, di per sé, **violazione del diritto di difesa**, suscettibile di essere diversamente regolato dal legislatore nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti:
- d) **non** lede il **principio di uguaglianza** o il **diritto di difesa**, per il fatto che dichiarazioni rese da terzi a gli organi dell'amministrazione finanziaria, nella fase accertativa, trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non può avvalersi, per contestarne l'efficacia probatoria, della prova testimoniale, in quanto dette dichiarazioni sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, rispetto alla quale posseggono il valore probatorio di elementi indiziari, non idonei da soli a costituire il fondamento della decisione. Particolarmente importante appare questa ultima informazione perché, oltre a ribadire il divieto che la prova testimoniale si riferisce solo a quella da assumere nel processo con le forme previste e le garanzie del contraddittorio, risolve anche il problema dell'efficacia probatoria da riconoscere alle dichiarazioni raccolte dagli uffici fiscali unilateralmente nel corso del procedimento amministrativo, scegliendo una via mediana tra chi ritiene che ad esse vada riconosciuta la dignità di prova e chi ad esse nega qualsiasi valore probatorio.

Correlativamente deve reputarsi consentito al contribuente la produzione di dichiarazioni scritte a firma di terzi o verbalizzate in altri processi, cui è riconosciuto il valore di *"elementi documentali formati all'esterno del giudizio tributario"*.

Il riconoscimento di tale facoltà anche al contribuente costituisce attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui al nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, attribuendosi parimenti a dette dichiarazioni il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, come tali, da valutarsi dal giudice – non potendo da sole fondare la decisione – nel contesto probatorio emergente dagli atti **(12)**.

## **9. Onere della prova in senso soggettivo ed oggettivo**

E' ormai del tutto pacifico che nel processo tributario vige la **regola del giudizio fondata sull'onere della prova**, essendo essa connaturata ad ogni modello processuale (questione, questa, ritenuta indipendente dalla natura dispositiva inquisitoria del processo). Tale regola è, prevalentemente, ricondotta al principio affermato dall'**art. 2697 c.c.**, che pone, a carico di chi vuol far valere un diritto in giudizio, l'onere di provare i fatti che ne costituiscano il fondamento, e di chi eccepisca l'inefficacia di tali fatti ovvero che il diritto si è modificato o estinto, l'onere di dimostrare i fatti su cui l'eccezione si fonda.

Sicché, escluso che il processo tributario sia annoverabile tra quelli di “*impugnazione – annullamento*”, con l’onere a carico dell’impugnante di provare i fatti costitutivi del suo diritto all’annullamento, e che in esso possa farsi valere una presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo, incombe all’Amministrazione finanziaria l’onere di privare i fatti posti a fondamento della pretesa espressa nell’atto impositivo. Grava, invece, sul contribuente l’onere di dimostrare i fatti modificativi o estintivi della stessa, potendo egli limitarsi a contestare i fatti costitutivi sui quali la pretesa si fonda oppure ampliare l’oggetto della controversia, allegando fatti diversi, quali sono appunto i fatti modificativi o estintivi della pretesa erariale.

**Con riferimento alle attività che le parti** hanno interesse a compiere per evitare che la commissione, non disponendo di prove sufficienti dei fatti da essi affermati, li consideri insussistenti, **si parla di onere della prova in senso soggettivo.**

Ma, dalla sola attività probatoria svolta dalle parti non discende necessariamente l’applicazione della regola di giudizio ancorata all’onere della prova, **potendo il giudice integrare l’insufficiente dimostrazione offerta da una parte**, disponendo ulteriori accertamenti istruttori. Solo all’esito di tali accertamenti sorge il problema dell’**onere della prova in senso oggettivo**, ossia dell’applicazione della regola di giudizio sul fatto incerto.

Dovendosi ritenere **insussistenti i fatti non provati**, il giudice deciderà in senso sfavorevole alla parte che avrebbe tratto vantaggio dalla dimostrazione di essi, in base al diritto stanziale (e non alla posizione processuale).

Risulta evidente che l’esercizio dei poteri istruttori d’ufficio può incidere sulla ripartizione dell’onere della prova, tenuto conto che dal rifiuto ingiustificato della parte di esecuzione del provvedimento istruttorio, di norma non coercibile, il giudice può desumere argomenti di prova in senso contrario alla stessa ex Art. 116 c.p.c.

Considerato che il processo tributario rientra fra quelli di “*impugnazione-merito*”, in quanto non diretto all’eliminazione dell’atto impugnato ma alla pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario controverso, il fatto che l’ufficio non abbia provato gli elementi costitutivi posti a base della pretesa fiscale non comporta che il giudice tributario debba ritenere automaticamente congrui i valori dichiarati dal contribuente, dovendo tale giudice formulare un proprio giudizio estimatorio sulla base dei fatti provati o, comunque, incontrovertibili, entro i limiti posti dal *petitum* delle parti **(13)**.

- 1) Il terzo comma dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992, è stato abrogato dall'art. 3-*bis* del d.l. n. 203/2005, conv., con modificazioni, in l. n. 248/2005;
- 2) Cass., sent. 16176/2000
- 3) Cass., sent. 27653/2005; 26863/2009;
- 4) Cass., sent. 282/2003; 1134/2005; 1386/2008;
- 5) Cass., sent. 25464/2015; ord. 27827/2018;
- 6) Cass., sent. 6592/2000; 12666/2004;
- 7) Cass., sent. 16171/2000; 2439/2004;
- 8) Cass., sent. 7129/2003;
- 9) Cass., sent. 25464/2015; ord. 29757/2018;
- 10) V., ad esempio, l'art. 118 c.p.c.;
- 11) V. art. 52 del d.P.R. n. 633/1972;
- 12) Cass., sent. 6616/2015; 29757/2018;
- 13) Cass., sent. 3309/2004; 614/2005; 11812/2007.