

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Dott. Fabio GRAZIANO

Giudice della Commissione Tributaria Provinciale di GENOVA

I – L'analisi della tematica dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie può essere condotto in tre direzioni:

1. i limiti entro cui possono essere esercitati;
2. la tipologia dei mezzi istruttori utilizzabili;
3. le modalità di esercizio dei poteri.

Trattando il primo aspetto è inevitabile confrontarsi con il tema della natura del processo tributario.

Inquadrare il processo tributario tra i processi di tipo inquisitorio o tra i processi di tipo dispositivo è, infatti, problema che “lungi dall'essere meramente classificatorio, si rileva importante per determinare l'estensione dei poteri attribuiti dal legislatore al giudice tributario” (1).

Esso è, come è evidente, di tutto rilievo nella teoria generale del diritto processuale tributario, e la sua compiuta analisi esula dai confini di questo contributo. Del resto la dottrina, sul punto, ha raggiunto conclusioni caratterizzate da una discreta omogeneità, frutto di un percorso interpretativo quasi trentennale (2).

Mi limito, pertanto, ad alcune osservazioni sulla *littera legis*, per rimarcare come la disposizione che regola la materia ha avuto, nel tempo, uno sviluppo formulativo che può definirsi ciclico, giacché si parte da una formulazione (quella dell'art. 35 del D.P.R. 636/1972, testo originario) più consona ad un processo di natura dispositiva, ad una (quella dell'art. 35 del D.P.R. 636/1972, nel testo modificato dal D.P.R. 739/1981), invece, che evoca un processo di tipo inquisitorio, per approdare, appunto, ad una terza (quella dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992, oggi vigente) con cui si ritorna ad un testo

(1) C. Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, p. 753, al quale si rinvia per una ampia disamina delle posizioni dottrinali, anche in prospettiva storica.

(2) Naturalmente, se si prescinde dagli studi relativi all'assetto del contenzioso tributario anteriormente alla riforma operata con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, e tra i quali, in particolare, vanno annoverati quelli di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.

normativo che connota il processo tributario come processo di natura dispositiva (3).

Va, tuttavia, rimarcata la differenza tra il testo originario dell'art. 35 del D.P.R. 636/1972 e quello dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992, in cui compare, a fianco dell'espressione "*fatti dedotti*" dalle parti, l'espressione "*ai fini istruttori*", con il che il legislatore sembra avere voluto mettere definitivamente a riposo gli affanni classificatori della dottrina (e della giurisprudenza), propendendo – almeno nella lettera della legge – per un processo dispositivo quanto alla allegazione dei fatti, ma di natura inquisitoria quanto agli aspetti probatori (4).

Dunque, se si fa riferimento al noto brocardo latino *iudex secundum alligata et probata judicare debet*, deve affermarsi che alle parti è rimessa, in via esclusiva, l'indicazione degli *alligata*, e cioè la delimitazione dei confini della controversia mediante l'allegazione dei fatti sui quali il giudice tributario è chiamato a pronunciarsi (5), mentre, per ciò che concerne i *probata* le parti medesime certamente sono onerate in via principale alla loro produzione, ma il giudice tributario può assumere iniziative istruttorie al fine del proprio convincimento, al di là delle allegazioni probatorie delle parti in causa.

L'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 può, in definitiva, configurarsi come una sin-

(3) In sequenza cronologica, i poteri istruttori risultano attribuiti alle Commissioni:

a) "*al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti*" (art. 35 D.P.R. 636/1972, testo originario);

b) "*al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione*" (art. 35 D.P.R. 636/1972, come modificato dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739);

c) "*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*" (art. 7 D.Lgs. 546/1992).

(4) Sulla nozione di principio inquisitorio e dispositivo v. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 754, ove si può leggere che per principio inquisitorio in senso sostanziale, o proprio, deve intendersi il fenomeno dell'abolizione del vincolo giudiziale all'allegazione dei fatti su iniziativa delle parti; per principio inquisitorio in senso processuale, o improprio, il fenomeno dell'abolizione del potere monopolistico delle parti rispetto alle sole iniziative probative, permanendo invece il vincolo del giudice alle allegazioni operate dalle parti; per principio dispositivo in senso materiale, o proprio, il fenomeno con cui si indica l'esistenza di un potere esclusivo delle parti nel chiedere la tutela giurisdizionale e nel fissare l'oggetto del giudizio; per principio dispositivo in senso processuale, o improprio, quello con cui si descrive un vincolo del giudice alle iniziative delle parti per ciò che riguarda in genere la tecnica e lo svolgimento interno del processo ed in specie la scelta degli strumenti per la formazione del convincimento giudiziale.

(5) G. BELLAGAMBA, *Il nuovo processo tributario*, Torino, 1993, p. 65, nota 58 esemplifica dicendo che non sarebbe lecito rilevare una evasione fiscale nel mentre si discute del rimborso di somme non dovute secondo l'assunto del contribuente, oppure nel decidere se spetti o meno un rimborso per ilor ad un rappresentante, rilevare che il reddito da costui dichiarato, in relazione alla organizzazione del lavoro, appare esiguo.

tesi, certamente non del tutto felice, dei principi espressi dagli articoli 112 e 115 c.p.c. in relazione al giudizio civile, in forza dei quali il giudice può assumere proprie autonome iniziative istruttorie ma nei limiti dei fatti dedotti dalle parti.

Su tale conclusione è dato rilevare quella convergenza interpretativa della dottrina (alla quale ho accennato in precedenza), che pressoché concordemente afferma che il processo tributario va qualificato come processo dispositivo quanto alla allegazione dei fatti, ed inquisitorio, quanto al metodo acquisitivo delle prove (6).

Le affermazioni appena formulate trovano un puntuale riscontro in una recente sentenza della sezione tributaria della Cassazione (7) e che si presta ottimamente per la fissazione, in via esemplificativa, dei principi normativamente stabiliti.

La fattispecie all'origine della pronuncia concerneva un avviso di accertamento ai fini INVIM, con il quale l'Ufficio del registro aveva rettificato il (solo) valore finale dell'immobile. La Commissione tributaria – non è dato comprendere se di primo o di secondo grado – nel corso del processo aveva provveduto a rettificare, d'ufficio, altresì il valore iniziale dell'immobile, e la Commissione centrale ha ritenuto legittima tale rettifica, affermando che nella dialettica processuale entrano entrambi i valori oggetto del contenzioso, in quanto l'ammontare del debito di imposta è conseguenza della differenza degli stessi, e che la rettifica del valore finale porterebbe come conseguenza necessaria la possibilità di rettificare, in sede contenziosa, anche di ufficio, il valore iniziale, al fine di riportare il debito tributario nei limiti ritenuti di giustizia. Orbene la Suprema Corte ha ritenuto che *“le considerazioni svolte dalla Commissione Centrale sul piano del diritto sostanziale intese ad affermare il principio della rettificabilità ex officio dei valori iniziali, urtano contro il preciso disposto dell'art. 112 c.p.c., in forza del quale la decisione del giudice non deve andare 'oltre i limiti della domanda'.* La norma citata stabilisce, co-

(6) P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 481; G. BELLAGAMBA, *Il nuovo processo tributario cit.*, p. 65; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, p. 671; S. LA ROSA, *L'istruzione probatoria*, in *Il nuovo processo tributario*, atti del convegno svoltosi il 18 febbraio, 11 e 12 marzo 1993 a Milano, raccolti e curati da M. MISCALI, Milano, 1996, p. 179; B. SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 470; T. BAGLIONE - S. MENCHINI - M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, p. 70 ss.; F. ABATE, *Il regime delle prove*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di L. TOSI e A. VIOTTO, Padova, 1999, p. 71 e, seppure con diversa gradualità quanto ai poteri istruttori del giudice tributario C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, 1, p. 1117 ss. Sul tema si veda, inoltre, l'approfondita disamina di L.P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, 1, p. 51 ss.

(7) Cass., sez. V trib., 7 giugno 2000, n. 7649, in *Riv. giur. edil.*, 2001, I, p. 111.

me è noto, un principio cardine del processo, che garantisce, all'interno della dialettica processuale, il diritto al contraddittorio e alla difesa. In generale, poi, si tratta di un principio ispirato a evidenti ragioni di logica ed economia processuale, inteso ad evitare che si discuta anche di ciò che nessuno contesta" (8).

Il veduto limite al potere istruttorio del giudice tributario non opererebbe, secondo alcuno (9), in riferimento all'esibizione dei documenti, che il giudice potrebbe ordinare anche al di là dei "limiti dei fatti dedotti dalle parti". E questo in base alla lettera del quarto comma dell'art. 7, che stabilisce che "è sempre data alle Commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia".

Tale interpretazione non è condivisibile. Innanzitutto perché non si intravede alcuna ragione per svincolare il giudice tributario dal limite posto ai suoi poteri istruttori soltanto in relazione all'ordine di deposito dei documenti. E quindi, e principalmente, perché all'avverbio "sempre" non può non attribuirsi una valenza temporale, tanto più nel caso della norma in esame che va posta in relazione a quella contenuta nell'art. 58, 2° comma, che fa salva la facoltà delle parti di produrre in appello nuovi documenti (10). Si può così concludere, sul punto, che la facoltà di ordinare il deposito di documenti può essere esercitata in ogni momento dal giudice tributario, sia nel procedimento di primo grado che in quello di appello.

Nei confronti dei mezzi istruttori presi in considerazione dall'art. 7 non sembra esservi dubbio che la posizione delle Commissioni tributarie sia quella della *facoltà* (11) della loro utilizzazione, e non già dell'obbligo, an-

(8) In senso del tutto conforme si veda, in precedenza, Cass., 7 gennaio 1988, n. 1, in *Boll. Trib.*, 1988, 1283, secondo cui i poteri del giudice tributario sono delimitati dall'art. 112 c.p.c. dovendo, quindi, egli muoversi nei limiti della contestazione e non potendo, pertanto, officiosamente ampliare la materia del contendere.

(9) O. DRIGANI - R. LUNELLI, *Guida al nuovo processo tributario*, Milano, 1996, p. 45.

(10) Cfr. C. GLENDI, *L'istruttoria cit.*, p. 1126.

(11) Tale affermazione è supportata da inequivoci dati testuali, avendo il legislatore stabilito che "le Commissioni tributarie (...) esercitano tutte le *facoltà* di accesso, di richiesta di dati ecc." (art. 7, 1° comma); "le Commissioni tributarie (...) possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici (...)" (art. 7, 2° comma), e che "è sempre data alle Commissioni tributarie *facoltà* di ordinare alle parti il deposito di documenti (...)" (art. 7, 3° comma).

In T. BAGLIONE - S. MENCHINI - M. MICCINESI, *Il nuovo processo cit.*, p. 78 si afferma che allorquando la commissione tributaria eserciti i propri poteri istruttori trova applicazione l'art. 184, 3° comma c.p.c., in forza del quale nel caso in cui vengano disposti d'ufficio mezzi di prova le parti possono dedurre, entro un termine perentorio assegnato, i mezzi di prova che si rendano necessari in relazione ai primi.

che quando le parti abbiano formulato apposita formale istanza per la loro assunzione. Ove, però, la Commissione non accolga l'istanza – e, conseguentemente, non disponga l'adempimento istruttorio – deve specificamente giustificarla nella motivazione della sentenza. Sul punto possono richiamarsi le osservazioni contenute nella sentenza 21 gennaio 2000, n. 18 della Corte costituzionale (12), che ha dichiarato legittima la norma (art. 7, 4° comma D.Lgs. 546/1992, su cui *infra*) che esclude dal processo tributario la prova testimoniale. In tale sentenza si afferma, tra l'altro, che il divieto della testimonianza non comporta l'inutilizzabilità in sede processuale delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale (13), senza che ciò comporti una violazione del principio della "parità delle armi" nel processo tributario, derivante dalla impossibilità per il contribuente di avvalersi della prova testimoniale. Ben può, infatti, il contribuente contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione e, allorché ciò avvenga, il giudice tributario ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, *potrà e dovrà* far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l'attività istruttoria svolta dall'ufficio. "E non è dubbio che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere restino soggette al generale sindacato di *congruità e sufficienza della motivazione* proprio delle decisioni giurisdizionali".

Va poi richiamato un importante recente principio giurisprudenziale che sovverte quanto affermato in precedenza, sulla facoltà e non già sull'obbligo da parte della Commissione di avvalersi dei propri poteri istruttori.

La Corte di Cassazione, infatti, nella sentenza 10 novembre 2000, n. 14624 (14) afferma che allorquando un documento sia necessario per valutare l'ammissibilità della domanda "il giudice non può esimersi dall'esercitare il potere di ordinarne all'ufficio il deposito, in qualunque fase del

(12) In *I quattro codici della riforma tributaria big*, CD-ROM, Ipsoa.

(13) A seguito della sentenza n. 18/2000 della Corte costituzionale, la Commissione tributaria provinciale di Verbania, con ordinanza 13 dicembre 2000, in *I quattro codici della riforma tributaria big*, CD-ROM, Ipsoa, ha sollevato questione di legittimità costituzionale, per presunta violazione dell'art. 3 cost., dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui non prevede che il giudice tributario possa e debba disporre l'accompagnamento coattivo del terzo – inadempiente ad un ordine del giudice – al fine di ottenere informazioni e chiarimenti relativi ad operazioni fiscalmente rilevanti.

(14) In *Il Fisco*, 2001, p. 1591.

processo di merito, ai sensi dell'art. 7, comma 3 del D.Lgs. n. 546 del 1992" (15).

Si pone il problema della applicabilità delle disposizioni dell'art. 7 al giudizio di appello, del quale la dottrina si è occupata soltanto in via del tutto incidentale (16). In proposito va rilevato che l'art. 7 si colloca nel corpo del D.Lgs. 546 nel capo I del titolo 1, intitolato, quest'ultimo, "disposizioni generali" e che reca, infatti, una serie di norme applicabili, sicuramente, sia al giudizio di primo grado che a quello di appello. Inoltre, nei tre commi di cui si compone l'art. 7 il riferimento è sempre alle "Commissioni tributarie", espressione questa che, com'è evidente, è immediatamente ricollegabile ad entrambi i giudici cui è devoluta la cognizione del merito (Commissione tributaria provinciale e regionale), e che depone per il riconoscimento dei medesimi poteri istruttori ai due giudici.

La disposizione in esame, però, va coordinata o, *rectius*, letta congiuntamente con quella contenuta nell'art. 58, 2° comma del D.Lgs. 546, che pone il divieto per il giudice di appello di "disporre nuove prove" ma prevede, al tempo stesso, due eccezioni a tale divieto, stabilendo la loro ammissibilità qualora tale giudice "le ritenga necessarie ai fini della decisione" ovvero qualora "la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile".

Ed allora si può affermare che la Commissione tributaria regionale non ha la piena libertà istruttoria di cui dispone la Commissione provinciale in forza dei primi due commi dell'art. 7 (bene inteso, "nei limiti dei fatti dedot-

(15) La fattispecie esaminata dalla Suprema Corte concerneva l'impugnazione di un avviso di mora, che, come è noto, è ammessa dall'art. 19, 3° comma del D.Lgs. 546 soltanto in ipotesi di mancata previa notificazione dell'atto impositivo. Di fronte alla eccezione di regolare notifica dell'avviso di accertamento, la Commissione ha ordinato all'Ufficio di produrre la documentazione relativa a tale notificazione, che, tuttavia, l'Ufficio stesso ha depositato oltre i termini (venti giorni liberi prima dell'udienza di trattazione) previsto dall'art. 32 del D.Lgs. 546. Il contribuente ha obiettato nel giudizio di cassazione che l'inosservanza del suddetto termine rendeva irrituale l'ingresso nel processo della documentazione relativa alla notificazione, con conseguente inutilizzabilità a fini probatori. Orbene la Corte ha dichiarato prive di fondamento tali osservazioni, affermando, appunto, l'obbligo del giudice tributario di ordinare la produzione e di esaminarla indipendentemente dalla posteriorità del deposito rispetto al termine fissato nella norma sopramenzionata (in merito si veda anche Cass., sez. V trib., 23 dicembre 2000, n. 16176, in *Giust. Civ.*, 2001, I, 628).

L'importante principio espresso dalla Cassazione è applicabile in tutte le ipotesi in cui va verificata l'ammissibilità del ricorso (ad esempio, quando è contestata la tempestività del ricorso medesimo).

(16) C. GLENDI, *L'istruttoria*, p. 1137, nell'ambito dell'analisi della natura inquisitoria del processo tributario quanto ai mezzi di prova.

ti dalle parti”), ma in tanto può esercitare i poteri istruttori riconosciuti da tali disposizioni in quanto ne sussista la necessità ai fini della pronuncia.

Nessuna contrazione della facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti opera, invece, nei confronti della Commissione regionale, come si è già veduto in precedenza esaminando il significato da attribuire all’avverbio “sempre” che compare nel terzo comma dell’art. 7. E del resto la facoltà riconosciuta al giudice di appello è parallela alla facoltà riconosciuta alle parti dall’art. 58, 2° comma di produrre in appello nuovi documenti.

2 – I mezzi istruttori di cui può disporre il giudice tributario sono quelli individuati dall’art. 7 del D.Lgs. 546, ai quali si aggiungono gli altri disciplinati dal c.p.c. e che possono trovare ingresso nel processo tributario in forza della “porta” di cui all’art. 1, 2° comma del medesimo D.Lgs.

2.1 – È previsto, innanzitutto che le Commissioni tributarie esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all’ente locale da ciascuna legge d’imposta.

Tale norma si riempie di contenuti soltanto se letta parallelamente a quelle disposizioni che, appunto, tributo per tributo, prevedono e regolano le facoltà in questione.

Occorre precisare, però, che in relazione alla singola controversia la Commissione tributaria non assomma tutte le facoltà riconosciute agli uffici dalle varie leggi (17), ma la Commissione può esercitare solo quelle previste dalla normativa in relazione al tributo al quale si riferisce la controversia (18). Così, ad esempio, in una controversia in materia di IRPEF vengono in considerazione i poteri disciplinati dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 600/1973, e solo quelli.

Autorevole dottrina ha criticato l’impostazione legislativa in esame, e, commentando l’art. 7, ha affermato che il legislatore della riforma ha perduto “una propizia occasione per la formulazione di una disciplina totalmente autonoma (invece che *per relationem*) dei poteri istruttori all’uopo esercitabili dal giudice tributario” (19).

(17) Tra le disposizioni in questione vanno annoverati gli artt. 31, 32 e 33 D.P.R. 600/1973, per le imposte sui redditi; gli artt. 51 e 52 D.P.R. 633/1972, per l’imposta sul valore aggiunto; l’art. 63 t.u. 26 aprile 1986, n. 131, per l’imposta di registro; l’art. 47 t.u. 31 ottobre 1990, n. 346, per l’imposta sulle successioni e donazioni.

(18) L. P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria cit.*, p. 49.

(19) S. LA ROSA, *L’istruzione cit.*, p. 179. Analogamente A. PARLATO, *Considerazioni minime sul nuovo processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1996, p. 1061.

Tale osservazioni non paiono condivisibili. *In primis* deve osservarsi che la funzione dei poteri istruttori riconosciuti al giudice tributario è quella di verificare le risultanze dell'istruttoria già svolta in sede amministrativa, e non quella di aprire la strada in sede processuale ad un "supplemento di istruttoria" (20).

Se, dunque, l'organo giudicante va posto in condizione di riprodurre, se del caso, l'attività istruttoria svolta dall'Amministrazione finanziaria o dall'ente locale, cioè di porre in essere quella che efficacemente è stata definita una istruttoria di secondo grado (21), allora appare opportuno che esista un perfetto parallelismo tra facoltà attribuite agli enti impositori e facoltà attribuite al giudice tributario.

Inoltre la norma di rinvio consente di mantenere detto parallelismo sempre operativo, essendo fin troppo evidente che se vengono apportate modifiche alle norme che regolano i poteri istruttori primari degli uffici automaticamente vengono ad essere modificati in egual misura i poteri istruttori di secondo grado dell'organo giurisdizionale. Si pensi, ad esempio, al segreto bancario, la cui disciplina è stata radicalmente modificata con la L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Nel testo del primo comma dell'art. 7 non si fa riferimento all'*ispezione*, ma è comunemente ammesso che essa possa essere disposta dalla Commissione, anche in via coattiva, sia perché il potere di ispezione è sempre riconosciuto all'ufficio dalle disposizioni che regolano i mezzi istruttori sia perché l'ispezione è annoverata tra i poteri del giudice dal c.p.c. (art. 118) e può dunque entrare nel processo tributario attraverso la "porta" dell'art. 1, 2° comma D.Lgs. 546 (22).

Vi è concordia, poi, nel riconoscere che il giudice tributario possa procedere ad accesso e ad accertamento bancario senza le autorizzazioni previste dalla legge (23).

In merito alla richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti può rilevarsi che, a differenza dell'ufficio, il giudice tributario non ha potere sanzio-

(20) Così G. FALSITTA, *Manuale cit.*, p. 675.

(21) P. RUSSO, *Manuale cit.*, p. 507.

(22) C. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 763; G. BELLAGAMBA, *Il nuovo processo tributario cit.*, p. 66.

(23) C. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 763. Le autorizzazioni in questione sono quelle del Procuratore della Repubblica per l'accesso nei locali di esercizio dell'attività adibiti anche ad abitazione (art. 52 D.P.R. 633/1972) e dell'Ispezione compartimentale delle imposte dirette ovvero del Comandante di zona della Guardia di finanza per la richiesta di informazioni bancarie e per l'accesso presso aziende ed istituti di credito e presso l'amministrazione postale (artt. 32 e 33 D.P.R. 600/1973).

natorio in caso di inottemperanza alla stessa (24), e deve ritenersi ammissibile la convocazione del contribuente in considerazione del fatto che tale facoltà è riconosciuta all'ufficio (25).

2.2 – Il secondo comma dell'art. 7 stabilisce che le Commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica.

L'alternativa prevista dalla norma non è, in generale, valutata con favore dalla dottrina che avanza perplessità sulla imparzialità degli organi ai quali il giudice formula la richiesta (26), in particolare della Guardia di finanza, dalle cui iniziative spesso, in effetti, ha origine l'azione impositiva (27), ed auspica che la scelta del giudice ricada sulla consulenza tecnica, non essendovi più, a seguito della introduzione del regime delle spese del giudizio, la necessità di assicurare al giudice una consulenza tecnica gratuita (28).

Alla consulenza tecnica si applicano le norme previste dagli artt. da 191 a 201 c.p.c., e le relative spese debbono essere anticipate dalla parte, secondo l'indicazione della Commissione, fermo restando la liquidazione definitiva a carico della parte soccombente come spese di giudizio (in applicazione dell'art. 15 D.Lgs. 546/1992) (29).

Sia nei confronti delle relazioni degli organi tecnici che del consulente

(24) C. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 767. La sanzione oggi comminabile per l'inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di finanza è quella prevista dall'art. 11, 1° comma del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

(25) Art. 32, 1° comma, n. 2 D.P.R. 600/1973.

(26) P. RUSSO, *Manuale cit.*, p. 508; G. BELLAGAMBA, *Il nuovo processo tributario cit.*, p. 64.

(27) La dottrina, peraltro, formula apprezzamenti sull'abbandono della precedente formulazione normativa (art. 35 D.P.R. 636/1972) che qualificava il rapporto tra giudice tributario e Guardia di finanza come rapporto di collaborazione.

(28) A. SOCCI - P. SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, p. 206. Per B. SANTAMARIA, *Lineamenti cit.*, p. 466, una volta introdotta la possibilità di nominare un consulente tecnico il legislatore avrebbe dovuto eliminare la possibilità di chiedere relazioni ad organi tecnici, stante la loro non terzietà. Lo stesso Autore evidenzia l'inopportunità, ad esempio, che la stima di un immobile avvenga da parte dell'U.T.E. oppure che la valutazione di eventuali falsità di bolle di accompagnamento sia affidata alla Guardia di finanza.

(29) Così B. SANTAMARIA, *Lineamenti cit.*, p. 466. Analogamente C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 143.

vige il principio secondo cui il giudice tributario è *peritus peritorum*, e non è pertanto vincolato dalle conclusioni in esse riportate (30).

2.3 – Sulla facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti deve rammentarsi, in particolare, il divieto di prendere in considerazione i libri, registri, scritture e documenti di cui il contribuente ha rifiutato l'esibizione al momento dell'accesso ispettivo, divieto posto dall'art. 52, 5° comma del D.P.R. 633/1972 relativamente all'Iva, ma applicabile altresì alle imposte sui redditi in forza del richiamo operato dall'art. 33, 1° comma del D.P.R. 600/1973. La previsione normativa è, infatti, generalizzata (“non possono essere presi in considerazione”) e, dunque, deve affermarsi che alla Commissione tributaria è precluso in via assoluta il potere di ordinare l'esibizione delle scritture e documenti contabili.

Sulla direzionalità della norma deve ritenersi che l'ordine di deposito vada formulato nei confronti della parte cui appartiene, nel senso della riferibilità soggettiva, il documento.

Il problema sorge in particolare per il processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, che certamente è nella disponibilità sia dell'ufficio che del contribuente (31), ma che deve considerarsi atto riferibile al primo stante la sua rilevanza nel procedimento amministrativo di imposizione.

Conseguentemente l'ordine va indirizzato all'ufficio, e tale conclusione, del resto, è in armonia con la giurisprudenza secondo cui l'Amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale e su di essa, quindi, grava l'onere della prova e perciò di produzione in giudizio del p.v.c., qualora l'accertamento su di esso si fondi (32).

2.4 – Passando ai divieti formulati dal 4° comma dell'art. 7 (33), non sussistono dubbi sulla *ratio* normativa (da individuarsi nella indisponibilità del

(30) In merito si veda, di recente, Cass., 27 novembre 2000, n. 15214, in *I quattro codici della riforma tributaria big*, CD-ROM, Ipsoa, che verrà richiamata più avanti nel testo, relativa ad una fattispecie di valutazione del valore finale di un immobile a fini INVIM in cui la Commissione regionale aveva disatteso sia il valore indicato dall'U.T.E. sia il valore indicato dai periti nominati dal contribuente.

(31) Essendo oramai pacifico in giurisprudenza che la legittimità dell'atto impositivo motivato *per relationem* al processo verbale di constatazione è subordinata alla notifica di questo secondo atto (v., ad es., di recente Cass., sez. V trib., 2 agosto 2000, n. 10148, in *Riv. Giur. Edil.*, 2001, I, 110), ed essendo inoltre previsto per legge (art. 31, 7 agosto 1990, n. 241).

(32) In tal senso, da ultimo, Comm. Centr., sez. XIX, 2 maggio 2000, n. 2871, in *Giur. Imp.*, 2000, 1027.

(33) Già presenti nel previgente art. 35 D.P.R. 636/1972, come modificato dall'art. 23 del D.P.R. 739/1981. L'esclusione del giuramento e della prova testimoniale, infatti, non era prevista dal testo originario dell'art. 35.

debito tributario per il giuramento, e nell'essere il processo tributario un processo essenzialmente scritto per la testimonianza) (34) e sulla legittimità costituzionale del divieto della prova testimoniale nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie (35).

Va precisato che il divieto della prova testimoniale va considerato un divieto soltanto processuale (36), nel senso della riferibilità del divieto alle norme processuali di cui agli artt. 244 e 257 c.p.c., in stretto collegamento con la mancanza di oralità del processo tributario.

Tale affermazione ha due rilevanti implicazioni.

La prima è che si apre la porta per l'ingresso nel processo tributario alle dichiarazioni di terzi contenute in documenti e che, sostanzialmente, sono equiparabili ad una testimonianza: dichiarazioni di terzi raccolte in uno scritto e sottoscritte (37), atti di notorietà e dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà (38).

La seconda è che diventa inoperante la norma contenuta nell'art. 2729, 2° comma c.c., in forza della quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni, e la cui applicabilità, al contrario, avrebbe effetti dirompenti, stante l'abbondanza dei casi in cui le singole leggi d'imposta attribuiscono all'Ufficio la facoltà di avvalersi di presunzioni ancorché connotate dalla gravità, precisione e concordanza.

(34) C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 947-948.

(35) Corte cost., 21 gennaio 2000, n.18, cit. In riferimento all'art. 35 del D.P.R. 636/1972, Corte cost. 23 febbraio 1989, n. 76, in *Corr. Trib.*, 1989, 836; Corte cost., ord. 10 gennaio 1991, n. 6, in *Corr. Trib.*, 1991, 388.

(36) C. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 775; A. SOCCI - P. SANDULLI, *Manuale cit.*, p. 198.

(37) Sulla utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi raccolte da organi dell'Amministrazione finanziaria (nella fattispecie della Guardia di finanza in sede di processo penale), in applicazione del principio formulato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 18/2000, citata in precedenza, v. Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. X, 24 agosto 2000, n. 260, in *I quattro codici della riforma tributaria big*, CD-ROM, Ipsoa. Per altro precedente più risalente nel tempo v. Comm. Trib. di 2° grado di Treviso, 9 luglio 1987, in *Boll. Trib.*, 1987, 1639.

Per approfondimenti sul valore probatorio delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario v. F. MOSCHETTI, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, II, p. 17.

(38) A. SOCCI - P. SANDULLI, *Manuale cit.*, p. 199: "Nel processo tributario sono ammesse tutte le dichiarazioni di terzi possibili ed immaginabili".

Sull'ammissibilità nel processo tributario della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, con valore di prova indiziaria liberamente valutabile dal giudice, v., di recente, Comm. Trib. Reg. Umbria, sez. VI, 24 ottobre 2000, n. 526, in *I quattro codici della riforma tributaria big*, CD-ROM, Ipsoa, con ampia motivazione sul punto specifico.

2.5 – Oltre ai mezzi istruttori presi in considerazione dall'art. 7, al fine della loro ammissione ovvero esclusione nel giudizio tributario, ne va esaminato un secondo gruppo, costituito da quei mezzi sui quali il citato articolo nulla prevede.

Generalmente ammesso in dottrina è l'interrogatorio libero ex art. 177 c.p.c. (39), come pure la possibilità per la Commissione tributaria di trarre argomenti di prova dal comportamento tenuto dalle parti nel processo (40).

Di recente è stato pure ritenuto ammissibile l'interrogatorio formale, che è diretto a provocare la confessione, anche nei confronti dell'Amministrazione, perché, a seguito della introduzione dell'istituto della conciliazione (art. 48 D.Lgs. 546) il credito fiscale non può più considerarsi indisponibile e dunque non opera il divieto fissato dall'art. 2733, 2° comma c.c. di ricorso alla confessione giudiziale in presenza, appunto, di diritti non disponibili (41).

3 – Manca nell'art. 7 ogni indicazione circa la forma che devono assumere i provvedimenti che dispongono adempimenti istruttori e, conseguente, sul regime delle impugnazioni. Nulla, inoltre, è previsto sulle modalità di svolgimento dei medesimi adempimenti istruttori.

Tale regolamentazione era, al contrario, presente nel previgente art. 35 del D.P.R. 636/1972 il quale, secondo l'ordine dei commi in cui si articola, prevedeva la possibilità di delega degli adempimenti istruttori ad un componente del collegio (2° comma), e l'ordinanza motivata non impugnabile separatamente dalla decisione quale provvedimento di disposizione degli adempimenti (6° ed ultimo comma).

Nel silenzio normativo della disposizione oggi in vigore, parte della dottrina nega la possibilità di delegare un componente del collegio per l'istruttoria, essenzialmente sul presupposto che l'art. 7, come visto, non ne fa cenno (42).

(39) A. SOCCI - P. SANDULLI, *Manuale cit.*, p. 202; G. BELLAGAMBA, *Il nuovo processo tributario cit.*, p. 68.

(40) B. SANTAMARIA, *Lineamenti cit.*, p. 467. In giurisprudenza v. Comm. Centr., 13 marzo 1990, n. 1971.

(41) A. SOCCI - P. SANDULLI, *Manuale cit.*, p. 203. A favore della ammissibilità della confessione è pure G. BELLAGAMBA, *Il nuovo processo tributario cit.*, p. 68.

(42) S. LA ROSA, *L'istruzione cit.*, p. 180; L.P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria cit.*, p. 78, nota 104. Per entrambi gli Autori la mancata previsione della possibilità di delega può determinare un freno all'utilizzo dei mezzi istruttori, già scarsamente utilizzati dalle Commissioni tributarie.

Negano, pure, la possibilità di delega T. BAGLIONE - S. MENCHINI - M. MICCINESI, *Il nuovo processo cit.*, p. 81; A. SOCCI - P. SANDULLI, *Manuale cit.*, p. 196.

Appare, però, preferibile il contrapposto orientamento dottrinario che, invece, tale possibilità riconosce, potendosi applicare la specifica normativa codicistica relativa alla materia (art. 280 c.p.c.), in presenza della compatibilità richiesta dall'art. 1, 2° comma del D.Lgs. 546/1992 (43).

Quanto alla forma, non paiono esservi incertezze nella individuazione della ordinanza collegiale, che è la forma "naturale" con cui il giudice dispone sull'istruzione della causa (artt. 176 e 279 c.p.c.), così come sulla sua non impugnabilità, pur essa prevista dal codice di procedura civile (art. 279, 3° comma) (44).

Infine, va riconosciuta alle parti la possibilità (prevista dall'art. 35, 2° comma D.P.R. 636, ma non più dall'art. 7 D.Lgs. 546) di intervenire durante l'esecuzione degli atti istruttori e di formulare richieste e deduzioni – da raccogliere a verbale –, essendo anche tale possibilità prevista espressamente dal c.p.c. (artt. 202, 206 e 207) e trovando piena applicazione nel processo tributario il principio del contraddittorio, al quale è ispirato (45).

4 – Volendo formulare, *more solito*, alcune considerazioni conclusive, può osservarsi che, in maniera singolare, è stata rilevata la centralità dell'istruttoria nel processo tributario (46) e, contemporaneamente, la scarsa utilizzazione da parte delle Commissioni tributarie dei mezzi istruttori attribuiti dall'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 (e, in precedenza, dall'art. 35 del D.P.R. 636/1972) (47), che, come risulta dalla seppur rapida analisi condotta, sono quantitativamente più numerosi di quelli riconosciuti al giudice civile, considerato, da un lato, la scarsa rilevanza pratica del giuramento e della prova testimoniale – surrogabile, come visto, dagli scritti che riproducono le dichiarazioni di terzi – e, dall'altro, l'estensione delle facoltà proprie dell'Amministrazione alle Commissioni, facoltà che, potenzialmente, offrono ampi margini di manovra nella conduzione dell'istruttoria.

Va, però, ricordato, che anche nel processo tributario, per comune ammissione della dottrina (48) e della giurisprudenza, trova applicazione il prin-

(43) P. RUSSO, *Manuale cit.*, p. 509, C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario cit.*, p. 142.

(44) C. GLENDI, *L'istruttoria cit.*, p. 1119, nota 4.

(45) A. SOCCI - P. SANDULLI, *Manuale cit.*, p. 197, ove si afferma, altresì, che in caso di trattazione in camera di consiglio l'ordinanza istruttoria va comunicata alle parti, allo scopo anche di consentire l'intervento delle parti. Nello stesso senso C. GLENDI, *L'istruttoria cit.*, p. 1119, nota 4.

(46) C. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 753.

(47) G. FALSITTA, *Manuale cit.*, p. 675, nota 130; S. LA ROSA, *L'istruzione cit.*, p. 177.

(48) In dottrina v. tra gli altri, B. SANTAMARIA, *Lineamenti cit.*, p. 470; G. FALSITTA, *Manuale cit.*, p. 678.

cipio fissato dall'art. 2697 c.c. che onera le parti a provare i fatti o le eccezioni affermati, imponendo al giudice di dichiarare soccombente chi non fornisce la prova (49), e che inibisce al giudice tributario l'assunzione di un ruolo assistenziale – riguardo alle eventuali carenze nella produzione di prove – della parte (50), vieppiù nel quadro del sistema contenzioso oggi vigente, in cui è obbligatoria l'assistenza tecnica.

Emerge, così, la necessità di un contemperamento tra la regola fissata nell'art. 2697 c.c. e l'utilizzo dei mezzi istruttori da parte del giudice tributario, che, in realtà, pare porsi a livello più teorico che pratico, considerata l'effettivo poco frequente ricorso ai poteri istruttori riconosciuti dalle norme, nonostante gli inviti che pervengono dalle giurisdizioni di legittimità, e sui quali si è riferito più sopra.

La strada da seguire è quella indicata dalla Cassazione nella recente sentenza 15214/2000 (51), dove si può cogliere un invito a non chiudere il processo con una sentenza che dichiara soccombente una parte per non aver adempiuto all'onere probatorio imposto dall'art. 2697 c.c., ma dove si evidenzia, per converso, che il giudice tributario può solo integrare, ma non sostituire integralmente, mediante l'utilizzo dei propri poteri istruttori, l'onere medesimo.

(49) Il principio dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c. vale anche nei confronti dell'Amministrazione, dopo che la giurisprudenza, a partire dalla sentenza della Cassazione 2990/1979, ha disconosciuto la presunzione di legittimità dell'atto impositivo.

(50) Su di esso, nella vigenza del D.P.R. 636/1972, v. C. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 759.

(51) Cass., sez. V trib., 27 novembre 2000, n. 15214, in *I quattro codici della riforma tributaria big*, CD-ROM, Ipsoa. In tale sentenza viene censurata la decisione del giudice di merito che non aveva acquisito di ufficio, mediante l'ordine di produzione nei confronti dell'ufficio, la documentazione dell'U.T.E. relativa alla valutazione del valore di due terreni sulla quale si era fondata la rettifica dell'ufficio.