

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Prof. Giovanni MARONGIU

Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università di GENOVA

1. L'analisi della tematica dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie può essere condotta 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.

1.1. 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 se la sua compiuta analisi esula dai confini di questo contributo su di esso mi soffermerò, seppure brevemente, al termine di queste note.

Per ora mi limito 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: 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, si transita da un'altra (quella dell'art. 35 del D.P.R. 636/1972, nel testo modificato dal D.P.R. 739/1981), che evoca, invece, un processo di tipo inquisitorio, per approdare, appunto, ad una terza (*quella dell'art. 7 del D.lgs. 546/1992, oggi vigente*) di cui si dirà.

In sequenza cronologica, i poteri istruttori risultano attribuiti alle Commissioni;

a) "*alfine 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);

(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.

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

1.2. Va, subito, rimarcata la differenza tra il testo dell’art. 35 del D.P.R. 636/1972, come modificato nel 1981, e quello dell’art. 7 del D.lgs. 546/1992, in cui compare, a fianco dell’espressione “*fatti dedotti*” della parti, l’espressione “*ai fini istruttori*”. La prima espressione, come si dirà può ampiamente in seguito, esclude la configurabilità di qualsivoglia istruttoria al di là dei fatti allegati delle parti, mentre la seconda indicazione, che orienta l’esercizio dei poteri delle Commissioni “*ai fini istruttori*”, tende inequivocabilmente a stabilire che la facoltà di accesso, di richiesta dei dati, di informazioni e chiarimenti normativamente riconosciute agli uffici, e dalla stessa legge attribuiti alle commissioni, sono da queste ultime esercitate *solo per verificare la rispondenza al vero dei fatti dedotti in giudizio dalle parti* e non anche per accertare e acquisire materia imponibile, come nel caso che dette facoltà siano esercitate dagli uffici nell’ambito dai loro compiti di amministrazione attiva.

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, mentre, per ciò che concerne i *probata*, le parti medesime certamente sono onorate 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.

Su tale conclusione è dato rilevare la convergenza interpretativa della dottrina (alla quale ho accennato in precedenza), che pressochè concordamente afferma che il processo tributario va qualificato come processo dispositivo quanto alla allegazione dei fatti, e inquisitorio, quanto al metodo acquisitivo delle prove (2).

Il veduto limite al potere istruttorio del giudice tributario non opererebbe, secondo alcuno (O. DRIGANI-R. LUNELLI, *Guida al nuovo processo tributario*, Milano, 1996, p. 45) in riferimento all’esibizione dei documenti, che il giudice potrebbe ordinare anche al di là dei “*limiti dei fatti dedotti delle parti*”. E questo in base alla lettera del terzo 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*”.

(2) P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 481; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, p. 671.

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 (cfr. C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1117 seg. e spec. p. 1126). 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* (3) della loro utilizzazione, e non già dell'obbligo, anche 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 giustificarlo nella motivazione della sentenza*. Sul punto possono richiamarsi le osservazioni contenute nella sentenza 21 gennaio 2000 n. 18 della Corte costituzionale, 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 (4), senza che ciò com-

(3) 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 tributario*, Milano, 1997, p. 78 si afferma che allorché 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 vengono 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.

(4) 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.

porti 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 terza 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 sull’obbligo da parte della Commissione di avvalersi dei propri poteri istruttori. La Corte di Cassazione, infatti, nella sentenza 10 novembre 2000, n. 14624 (in *Il Fisco*, 2001, p. 1591) 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 processo di merito, ai sensi dell’art. 7, comma 3 del D.lgs. n. 546 del 1992. 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 ordinò all’Ufficio di produrre la documentazione relativa a tale notificazione, che, tuttavia, l’Ufficio stesso depositò oltre i termini (venti giorni liberi prima dell’udienza di trattazione) previsto dall’art. 32 del D.lgs. 546. Il contribuente obiettò, nel giudizio di cassazione, che l’inosservanza del suddetto termine rendeva irrituale l’ingresso nel processo della documentazione relativa alla notificazione, con conseguente inutilizzabilità ai 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).

Si pone il problema della applicabilità delle disposizioni dell’art. 7 al giudizio di appello, del quale la dottrina si è occupata in via del tutto incidentale. In proposito va rilevato che l’art. 7 si colloca nel corpo del D.lgs. 546 nel capo I del titolo I, 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 dedotti 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. E' previsto, innanzitutto che le Commissioni tributarie esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari e 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 (5), ma la Commissione può esercitare solo quelle previste

(5) Tra le disposizioni in questione vanno annoverati gli artt. 31, 32 e 33 D.P.R. 600/1913, 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.

dalla normativa in relazione al tributo al quale si riferisce la controversia (6). 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.

L'altra differenza tra i vecchi e i nuovi dati normativi dipende dall'allargamento dalla giurisdizione tributaria alle controversie sui "tributi comunali e locali" e si concretizza nell'espressamente sancita conseguenziale estensione dell'ambito dei poteri istruttori delle nuove commissioni anche alle facoltà di accesso, di richiesta dei dati, di informazioni e chiarimenti conferiti all'ente locale dalle relative leggi di imposta.

Sono, in tale modo, espressamente richiamati anche l'art. 73 del D.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, relativamente alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani nonché, con riguardo al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, quanto disposto dall'art. 3, 33° comma, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

2.2. Qualche autore 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".

Tale osservazioni non paiono condivisibili. *In primis* dove 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" (7).

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 (8), 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 sono modificati in egual misura i poteri istruttori di secondo grado

(6) L.P. COMOGLIO, *Istituzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 49.

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

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

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.

2.3. 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 (9).

Vi è concordia, poi, nel riconoscere che il giudice tributario possa procedere ad accesso e ad accertamento bancario senza le autorizzazioni previste dalla legge (10).

In merito alla richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti può rilevarsi che, a differenza dell'ufficio, il giudice tributario non ha potere sanzionatorio in caso di inottemperanza alla stessa (11), e deve ritenersi ammissibile la convocazione del contribuente in considerazione del fatto che tale facoltà è riconosciuta all'ufficio (12).

2.4. 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.

Rispetto alla disciplina previgente si è, quindi, allargato l'ambito degli organi tecnici cui richiedere apposite relazioni, estendendolo, al di là degli organi tecnici dell'amministrazione dello Stato, anche agli uffici tecnici di "altri enti pubblici" e, quindi, ad esempio agli uffici tecnici dei Comuni, delle Province o delle Regioni.

L'alternativa prevista dalla norma non è, in generale, valutata con favore

(9) C. GLENDI, *Commentario cit.*, p. 763.

(10) 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'Ispettore 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).

(11) 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.

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

dalla dottrina che avanza perplessità sulla imparzialità degli organi ai quali il giudice formula la richiesta (13), in particolare della Guardia di finanza, dalle cui iniziative spesso, in effetti, ha origine l'azione impositiva (14), e 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 (15).

E' certo che la scelta fra l'una e l'altra via istruttoria deve essere motivata dalla commissione mentre non c'è dubbio che, al pari di quanto avviene nel processo amministrativo, gli organi tecnici dell'amministrazione finanziaria sono organi ausiliari del giudice e *come tali hanno l'obbligo di verità*.

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) (16).

Sia nei confronti delle relazioni degli organi tecnici che del consulente vige il principio secondo cui il giudice tributario è *peritus peritorum*, e non è pertanto vincolato dalle conclusioni in esse riportate: 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 ai 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.

2.5. 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

(13) P. RUSSO, *Manuale cit.*, p. 508; G. Bellagamba, *Il nuovo processo tributario*, Torino, 1993, p. 64.

(14) 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.

(15) A. SOCCI-P. SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, p. 206. Per B. Santamaria, *Lineamenti dei diritti tributari*, Milano, 1999, 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.

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

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.

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

2.6. Passando ai divieti formulati dal 4° comma dell'art. 7 (già presenti nel previgente art. 35 D.P.R. 636/1972, come modificato dall'art. 23 del D.P.R. 739/1981) non sussistono dubbi sulla *ratio* normativa (da individuarsi nella indisponibilità del debito tributario per il giuramento, e nell'essere il processo tributario un processo essenzialmente scritto per la testimonianza) e sulla legittimità costituzionale del divieto della prova testimoniale nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie (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).

Va precisato che la prova testimoniale specificamente esclusa è, ovviamente, solo quella tipica, solitamente a istanza di parte, specificamente regolata dagli artt. 244 sg. del c.p.c., che trova la sua giustificazione solo in un sistema impermiato sull'oralità mentre il nuovo processo tributario appare, ancora più di prima, orientato verso la trattazione scritta.

Tale affermazione ha due rilevanti implicazioni.

La prima è che diventa inoperante la norma contenuta nell'art. 2729, 2°

(17) 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. 71. 7 agosto 2000, n. 241).

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.

2.7. La seconda conseguenza è che si apre la porta all'ingresso nel processo tributario alle dichiarazioni di terzi contenute in documenti e che, sostanzialmente, sono equiparabili a una testimonianza: dichiarazioni di terzi raccolte in uno scritto e sottoscritte, atti di notorietà e dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà.

Questo orientamento ha trovato un'autorevole conferma nella citata sentenza della Corte costituzionale che ha riconosciuto la legittimità costituzionale dell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992. Vi si legge che tali dichiarazioni di terzi, in quanto diverse dalla testimonianza, possono essere prese in considerazione nel processo tributario in quanto il loro valore probatorio "è, infatti, quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione (così Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18).

Di questo insegnamento si trova applicazione in una recentissima apprezzabilissima sentenza ove si legge: "(omissis) Preliminarmente deve analizarsi se nel processo tributario, sono, o no, ammissibili le dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà (o gli atti notori).

"Il giudice di primo grado considera la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà un giuramento. L'argomentazione non è esatta.

"La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (e l'atto di notorietà) nella teoria delle prove deve considerarsi una dichiarazione di terzo (o quando proviene dalla parte in giudizio, dalla stessa parte). Assume, quindi, il valore proprio delle dichiarazioni provenienti da terzi. L'atto di notorietà da parte di un pubblico ufficiale assume direttamente (attestazioni) valore di prova legale, per il contenuto delle dichiarazioni fatte dal dichiarante, assume valore, non già di prova legale, ma di prova indiziaria, liberamente valutabile dal giudice (cfr. Cass., n. 937/1975; Cass. n. 881/1967; Cass. n. 126/1966; e davanti alla Corte di Cassazione, Cass. n. 7107/1997).

"La migliore dottrina processuale tributaria ammette nel processo tributario sia le semplici dichiarazioni narrative, sia le dichiarazioni rafforzate dalla forma dell'atto di notorietà.

Non ci sono ostacoli di nessun genere, se non un'opinione tralaticia tramandata acriticamente. Infatti il divieto della prova testimoniale nel processo tributario è esclusivamente un divieto processuale. Il processo tributario è fondatamente scritto, non orale, e nella dinamica processuale non si appalesa

opportuna (cioè a discrezione del legislatore) la testimonianza, solo per il suo modo di svolgersi e non per incompatibilità d'ordine sostanziale, cioè attinente al suo oggetto.

“Altrimenti non si spiegherebbe perché nel processo tributario si utilizzano le presunzioni, che invece, sarebbero vietate per l'art. 2729 del codice civile, nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale.

Inoltre le dichiarazioni scritte da terzi contenenti testimonianze, raccolte dall'ufficio fiscale e dalla Guardia di finanza sono ammesse nel processo tributario [cfr. Cass., 22 dicembre 1999, n. 14427 (in banca dati “*il fiscovideo*” *n.d.r.*); Corte Costituzionale 21 gennaio 2000, n. 18 (in “*il fisco*” n. 6/2000, pag. 1718, *n.d.r.*)]. In un processo di parti, nella parità delle parti (cfr. art. 111 della Costituzione come novellato) ciò che è consentito a una parte deve consentirsi anche all'altra, pena l'incostituzionalità della norma (cfr. in tal senso già Corte Costituzionale 12 luglio 1972, n. 128, che ammise nel processo tributario la prova testimoniale, anche se erroneamente la sentenza viene sempre citata, come sentenza che aveva escluso la prova testimoniale).

“Conseguentemente, e senza ulteriormente dilungarci, deve ammettersi pienamente nel processo tributario la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, prodotta dal contribuente a sostegno delle sue argomentazioni, con valore di prova indiziaria liberamente valutabile dal giudice, unitamente ad altre fonti di prove.

“Deve, inoltre, concisamente risolversi l'altra questione processuale, proposta dalle parti: la natura di eccezione nuova o di semplice difesa della allegazione del fatto nuovo, in appello, della stipula del mutuo per l'acquisto della casa, debitamente provato con produzione di copia del contratto di mutuo (prodotto in appello).

“Non si tratta nè di eccezione di senso proprio, nè di mera difesa, ma più tecnicamente di fatto secondario, dal quale può desumersi l'esistenza del fatto principale (il non acquisto della casa con soldi provenienti dal proprio guadagno) già allegato in primo grado. In secondo grado la modifica che implica nuovi fatti secondari è stata sempre ammessa dalla migliore dottrina del processo tributario, dottrina che si riporta espressamente all'analisi processuale civile. Infatti in appello la modifica della domanda non si può ritenere ammessa per gli adattamenti che implicano la deduzione di fatti principali nuovi (costitutivi, modificativi, estintivi, impeditivi), ma deve ammettersi la modifica che implica nuovi fatti (motivi) secondari; come deve ritenersi quello in oggetto.

“Così ricostruita la vicenda sotto il profilo processuale, ne consegue che il ricorrente ha fornito ampia prova con l'atto notorio (*alias* dichiarazione sostitutiva del padre) e i documenti che lo rafforzano (contratto di vendita dell'abitazione del padre), con la copia del contratto di mutuo relativa al fatto che

l'acquisto della casa non è avvenuto con i propri guadagni, ma con aiuti di famiglie e stipula del mutuo. Semplicemente si deve osservare che il prezzo dichiarato nell'atto notarile, sia per legge, sia per prassi, non rappresenta mai il valore vero dell'abitazione, ma il valore fiscale, pertanto non vi è nessuna contraddizione logica tra il mutuo, la donazione e l'atto di compravendita (il prezzo, ivi dichiarato).

“L'acquisto della casa, pertanto, deve escludersi dal redditometro per avere il ricorrente fornito ampia e completa prova dell'acquisto non con redditi propri, ma con altre fonti, vincendo così la presunzione relativa” (così Comm. trib. reg. di Perugia, 24 ottobre 2000, n. 526, pres. e rel. Socci, in *Il fisco* 2001, p. 10132 e sg.).

Insomma nel processo tributario il principio della parità delle armi impone che la prova dei fatti possa essere data anche attraverso dichiarazioni di terzi, (18) rese in forma scritta e attestate tramite atto notorio in quanto tale mezzo di prova può essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria; e non osta a ciò il divieto di prova testimoniale (sulla utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi in applicazione del principio formulato dalla Corte costituzionale nella citata sentenza n. 18/2000, si vedano Comm. trib. reg. Lombardia, sez. X, 24 agosto 2000, n. 260, in *Il fisco* 2001, pg. 10141 sg. e 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).

2.8. 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 dai quei mezzi sui quali il citato articolo nulla prevede.

Generalmente ammesso in dottrina è l'interrogatorio libero *ex art.* 177 c.p.c. (19), come pure la possibilità per la Commissione tributaria di trarre argomenti di prova dal comportamento tenuto dalle parti nel processo (20).

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.

(18) Si veda A. SOCCI-P. SANDULLI, *Manuale*, cit., p. 199: “Nel processo tributario sono ammesse tutte le dichiarazioni di terzi possibili e immaginabili”.

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

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

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 (21).

3. Manca nell'art. 7 ogni indicazione circa la forma che devono assumere i provvedimenti che dispongono adempimenti istruttori 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 articolava, prevedeva la possibilità di delega degli adempimenti istruttori a 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 (22).

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. 546/19922 (23).

Quanto alla forma, non paiono esservi incertezze nella individuazione della ordinanza collegiale, che è la forma "naturale" con cui il giudice dispone sull'istituzione 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) (24).

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

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

(22) 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.

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

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

c.p.c. (artt. 202, 206 e 207) e trovando piena applicazione nel processo tributario il principio del contraddittorio, al quale è ispirato (25).

4. Volendo formulare alcune considerazioni conclusive, e tornando alla distinzione tra processo dispositivo o processo inquisitorio, è necessario, mi pare di poterlo dire senza tema di smentite, distinguere.

4.1. *Per quanto attiene all'oggetto*, non v'è dubbio che anche nel nuovo processo tributario la sua determinazione spetta unicamente alla parte ricorrente. Opera, in altri termini, il rigoroso principio della domanda nel doppio senso che il processo non è attivabile d'ufficio e che il ricorrente ha inoltre il potere monopolistico, come si suol dire, di stabilire, con la sua domanda, ciò che forma oggetto del processo. Di ciò si ha immediata conferma nello stesso art. 7, 5° comma, là dove ancora si parla, come già faceva, del resto, l'art. 16, 4° comma, D.P.R. n. 636 del 1972, di "oggetto *dedotto* in giudizio". Tanto per esemplificare, è il ricorrente che individua l'atto o la parte dell'atto che intende impugnare; è il ricorrente che può fare acquiescenza alla sentenza o alla parte di essa che rigetti, in tutto o in parte, la domanda dallo stesso proposta; è il ricorrente, e soltanto il ricorrente, che può rinunciare in tutto o in parte alla domanda o al relativo giudizio, e così via. Sotto questo primo profilo, dunque, non v'è dubbio che il processo tributario era ed è rimasto processo di parti e processo dispositivo in senso proprio.

Queste conclusioni trovano puntuale riscontro in una recente sentenza della sezione tributaria della Cassazione (Cass., sez. V trib., 7 giugno 2000, n. 7649, in *Riv. giur. edil.*, 2001, I, p. 111) 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 va-

(25) 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.

lore 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, come 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 (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, esso muoversi nei limiti della contestazione e non potendo, pertanto, officiosamente ampliare la materia del contendere).

4.2. Se l’oggetto della domanda consiste nella richiesta di annullamento, totale o parziale, dell’atto impugnato, dall’oggetto della domanda occorre, tuttavia, distinguere i motivi, che non fanno parte dell’oggetto della domanda e del processo e costituiscono invece le ragioni, di fatto e di diritto, su cui si basa il giudizio di fondatezza o meno, e quindi l’accoglimento o meno della domanda stessa.

Per quanto concerne i motivi del ricorrente, come pure per le difese e le eccezioni della parte resistente, o, più in generale, per tutto ciò che riguarda il versante della *cognitio* e della pregiudizialità, che inizia là dove finisce l’oggetto, non opera il principio della domanda, che attiene all’oggetto, come appena si è detto.

Valgono, invece, le regole dell’allegazione di parte o del rilievo d’ufficio. Orbene, anche i temi di prova rientrano in questo ambito, concernendo le c.d. componenti fattuali dei motivi o delle eccezioni o difese delle parti, e nei loro riguardi, per l’appunto, occorre allora verificare se valga la regola dell’iniziativa di parte o quella del rilievo d’ufficio.

In proposito assume decisivo rilievo il mutato assetto dell’art. 7, 1° comma, là dove, nel disciplinare l’esercizio da parte delle Commissioni tributarie di “tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni o chiarimenti”, non solo prevede ora che tali facoltà sono esercitate “ai fini istruttori”, ma significativamente ribadisce che l’esercizio di tali facoltà si ha “nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”. Se si considera che, viceversa, in precedenza, l’attribuzione delle predette facoltà era espressamente finalizzata alla sola conoscenza da parte della commissione dei “fatti rilevanti per la decisione”, non v’è dubbio che oggi la deduzione o, meglio, l’allegazione dei fatti spetta

alle parti (non solo, al ricorrente, ovviamente, ma a tutte le parti) e che tale deduzione o allegazione limita l'esercizio ai fini istruttori delle facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti riconosciute, ma, in tal caso, a tutt'altri, ben diversi, fini ed effetti, che sono propri dell'istruzione primaria, di natura amministrativa, dalle singole leggi d'imposta agli enti impositori (uffici tributari o enti locali). Di fronte alla chiarezza di questo disposto normativo perde ovviamente rilievo anche il dato della mantenuta facoltà riconosciuta alle commissioni di ordinare alle parti il deposito di documenti "ritenuti necessari per la decisione" della controversia, posto che, come sopra si è visto, l'avverbio "sempre", introdotto nel 3° comma, ha rilevanza meramente cronologica e non va letto in contrapposizione ai "limiti dei fatti dedotti dalle parti" di cui al 1° comma.

Anche sotto l'indicato profilo, dunque, della determinazione dei fatti e dei temi di prova ad essi correlati, il nuovo processo si caratterizza in senso dispositivo, non essendo più consentito al giudice di estendere le sue facoltà istruttorie al di fuori del perimetro dei fatti dedotti dalle parti.

4.3. Resta da esaminare se, con riferimento alla nuova normativa, vi è o meno la subordinazione dei poteri istruttori del giudice all'impulso di parte. Riguardo alla disciplina previgente parte della dottrina aveva ritenuto che così fosse e che quindi il processo tributario, sotto questo specifico profilo, dovesse ascrivere alla categoria dei processi dispositivi. Questo dubbio non ha più ragion d'essere. *Il carattere inquisitorio, lungi dall'essere venuto meno con l'attuale disciplina, risulta da questa ancor più inequivocabilmente rimarcato.*

Innanzitutto occorre segnalare che la disciplina dell'istruttoria del nuovo processo tributario è ora accorpata in unico articolo, che concerne "i poteri delle commissioni tributarie", in tal modo evidenziandosi una chiara propensione del legislatore a considerare l'istruttoria più in direzione dei poteri del giudice che non in quella dei poteri delle parti. Non solo. Rispetto alla disciplina generalmente dettata dall'art. 7 D.lgs. n. 546 del 1992 relativamente ai poteri del giudice tributario, ai fini istruttori assume valore di eccezione la già sopra constatata disposizione del 1° comma, secondo la quale le facoltà riconosciute alle commissioni debbono comunque essere esercitate "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti". Orbene, il fatto stesso che l'eccezione sia stata normativamente prevista solo e specificamente in ordine alla deduzione dei fatti da provare, e cioè sul versante delle allegazioni, e dei correlativi *thematata probandi*, conferma la regola per quant'altro prestabilito *ex lege* e cioè relativamente alla disponibilità dei mezzi probatori indipendentemente da uno specifico impulso di parte e quindi anche *ex officio*.

Questa prima constatazione è poi confermata dall'ulteriore rilievo che,

proprio nel comma 1 dell'art. 7, mentre si è normativamente sancito il limite della deduzione delle parti rispetto ai temi di prova, si sono viceversa attribuite alle commissioni tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite da ciascuna legge d'imposta agli uffici tributari e all'ente locale, che le esercitano d'ufficio, così come d'ufficio, sia pure in tutt'altra direzione (cioè ai fini di verità e di giudizio, non anche di acquisizione di materia imponibile), vengono esercitate dalle commissioni, nessun condizionamento ad istanza di parte essendo stato per esse previsto dalla norma.

E ancora, sempre rimanendo nell'ambito dell'art. 7 D.lgs. n. 546 del 1992, non sono senza rilievo, per la qualificazione del processo di cui trattasi siccome inquisitorio, nel senso dianzi specificato: *a*) il fatto che, tanto più di fronte alle contestazioni dottrinali da più parti manifestate, sia stato confermato il divieto della prova testimoniale tipica: e del giuramento; *b*) il fatto, inoltre, che sia stato ampliato l'ambito delle apposite relazioni scritte che le commissioni d'ufficio possono richiedere, per acquisire elementi conoscitivi, non più soltanto dagli organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato, ma anche dagli organi tecnici di ogni altro ente pubblico, tra cui il Corpo della Guardia di finanza; *c*) il fatto, infine, che anche la consulenza tecnica, quale mezzo d'integrazione della cultura extragiuridica del giudice tributario, non sia più condizionata, come prima, ad una istanza di parte e sia dunque pienamente disponibile *ex officio* dalle nuove commissioni, con la garantita possibilità per queste di porre le relative spese a carico delle parti nei limiti di quanto previsto dalla legge 8 luglio 1980, n. 319 e successive modificazioni e integrazioni.

5. In sintesi si può quindi concludere che il nuovo processo tributario non si può più definire inquisitorio sotto il profilo dell'ormai sancita condizionalità della deduzione dei fatti da provare all'iniziativa delle parti, ma resta tuttora un processo sicuramente inquisitorio sotto il profilo della disponibilità *ex officio* di tutti i mezzi istruttori entro i limiti dei fatti da provare dedotti dalle parti.

Tutto ciò, naturalmente, non vieta che anche le parti possono attivarsi a livello istruttorio, indipendentemente dai poteri officiosi del giudice. Costituisce, anzi, un dato assolutamente pacifico che, pure nei processi inquisitori, sussiste il c.d. diritto delle parti alla prova.

Come ha scritto Cesare Glendi il diritto alla prova nel nuovo processo emerge, ben più sostanziosamente, dall'art. 58 del D.lgs. n. 546 del 1992, là dove si riconosce, *claris verbis*, il diritto della parte di poter fornire le prove dei propri assunti difensivi financo in grado d'appello qualora tale possibilità sia stata inibita alla parte nel precedente grado "per causa ad essa non impu-

tabile”. Restano così positivamente avvalorati i più generali inquadramenti che fanno capo all’art. 24 della Costituzione.

Il c.d. diritto delle parti alla prova, nel suo più ampio e pregnante contenuto, non si esaurisce nella sola possibilità di proporre istanze probatorie e neppure in quella di far ammettere e assumere tutte le prove occorrenti per dimostrare la verità dei fatti allegati, ma comporta il dovere del giudice di prendere in considerazione le prove proposte dalle parti e il diritto di queste ultime ad ottenere una razionale valutazione delle prove stesse attraverso la motivazione della decisione.

In questa sua vasta dimensione, il c.d. diritto alla prova dovrebbe potere svolgere un ruolo importantissimo nel nuovo processo tributario, specialmente quando abbia ad oggetto accertamenti basati su presunzioni, posto che proprio attraverso l’esercizio di tale diritto potrà realizzarsi un efficace controllo del giudice nell’individuazione dei fatti secondari su cui si basa il ragionamento induttivo.

Occorre, infine, considerare che le violazioni del diritto alla prova, come sopra inteso, costituiscono veri e propri *errores in procedendo* e che, di conseguenza, tali violazioni e tali errori ben potranno essere portati anche all’esame della Corte di Cassazione, la quale di norma neppure potrà avvalersi del potere di decidere nel merito *ex art. 384, 1° comma, c.p.c.*, risultando in tal caso solitamente “necessari ulteriori accertamenti in fatto”.

Nei fatti è puntuale la constatazione che le Commissioni tributarie utilizzano scarsamente i mezzi istruttori attribuiti dall’art. 7 del D.lgs. 546/1992 (e, in precedenza, dall’art. 35 del D.P.R. 636/1972) (26), 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.

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