

## I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

*Relatore:*

Prof. Andrea PARLATO

Docente di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario presso l'Università degli Studi di Palermo

Il tema affidatomi ha le sue basi normative nell'art. 7 del D.Lgs n. 546/1992, intitolato "Poteri delle Commissioni Tributarie". Per taluni profili l'antecedente della disposizione predetta può essere ritrovato in frammentate disposizioni della pregressa normativa contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

La scomposizione normativa delle disposizioni vigenti induce a riflessioni generali e specifiche. Le prime riguardano la tecnica legislativa, con la frequente introduzione di disposizioni di rinvio.

Tali disposizioni, volte a colmare lacune normative, attraggono nel quadro normativo del processo tributario regole e discipline, contenute nello stesso ordinamento tributario ovvero in settori disciplinari diversi.

Innanzitutto la precedente considerazione deriva dall'esame del primo comma dell'art. 7, prima citato. Tale norma di riferimento prevede che "*le commissioni tributarie ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta dei dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta*", va immediatamente rilevato che il termine "facoltà" adoperato nel comma in esame è improprio e non conforme all'intitolazione dell'articolo in riferimento. Deve trattarsi di poteri piuttosto che di facoltà, atteso che si ha riguardo a situazioni giuridiche complesse consistenti in diritto-dovere.

Per altro verso è pure suscettibile di immediata attenzione interpretativa la circostanza che la norma in esame realizza una trasposizione dei poteri inquisitori attribuiti agli uffici dell'amministrazione finanziaria, in capo alle Commissioni tributarie. Poteri relativi al procedimento sono assunti per rinvio nel processo.

Invero l'apparato normativo del processo tributario contiene un'ampia costruzione tecnica basata su disposizioni di rinvio. Per questo riguardo può farsi riferimento al II comma dell'art. 1, il quale dispone che 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*". Si tratta di un rinvio ampio, assoggettato alla doppia condizione della mancata rego-

lamentazione e della compatibilità. In tal modo il legislatore sembra avere considerazione della esigenza di completezza e coerenza che devono caratterizzare una disciplina legislativa.

Ma le disposizioni di rinvio sono diffusamente adottate in modo specifico, come si assume dal rapporto tra norma generale e norme cosiddette/*extravaganti*, a mezzo delle quali si realizzano *positivi richiami e specifiche esclusioni*.

Effettuate queste premesse relative alla tecnica legislativa adottata è da rilevare che già questo primo comma dell'art. 7 propone il problema se dalla dizione "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti" non possa trovarsi una chiave di lettura che consenta di qualificare il processo tributario "inquisitorio" ovvero "dispositivo". Con non decisa determinazione si è trattato di *principio inquisitorio attenuato o dispositivo rafforzato*, mentre la giurisprudenza, che pur raramente effettua affermazioni circa la natura dell'istruttoria tributaria, implicitamente sembra orientarsi per la compresenza di principio dispositivo per l'allegazione delle prove e principio inquisitorio per i mezzi di prova.

Queste osservazioni consentono di rilevare che il processo tributario, riguardo al sistema di acquisizione del materiale probatorio, inquisitorio o dispositivo, sembra non avere connotazioni di particolare coerenza.

Circa l'onere della prova, ai sensi dell'art. 2697 c.c., va ricordato che chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. L'onere della prova graverebbe così sull'attore, ossia sul contribuente ricorrente.

La giurisprudenza ha però definitivamente affermato che sussiste una differenza tra attore formale e attore sostanziale. La particolare struttura impugnativa del processo induce a ritenere che l'amministrazione finanziaria, in quanto pone in essere l'atto impositivo è attore sostanziale e su di essa incombe l'onere della prova. Certamente la normativa del processo tributario non contiene un richiamo all'art. 2697 del codice civile, però la giurisprudenza tributaria ha spesso richiamato una nota distinzione tra fatti costitutivi, la prova dei quali farebbe capo all'Amministrazione finanziaria e fatti modificativi, impeditivi o estintivi, la prova dei quali ricade sul contribuente.

La Commissione può richiedere agli organi dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza notizie, chiarimenti o relazioni, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità. È pur prevista la nomina di consulenti tecnici d'ufficio. Questo incarico non può essere devoluto agli organi predetti in quanto non avrebbero il requisito della terzietà.

Di particolare rilevanza è la disposizione del terzo comma dell'art. 7, il quale prevede che "è sempre data alle Commissioni tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia".

Questa disposizione sembra confliggere con quella relativa ai limiti dei fatti dedotti dalle parti e denoterebbe una marcata attività istruttoria della quale sarebbe titolare la commissione tributaria adita.

Peraltro l'ordine di produzione documenti, per il termine "sempre", sembra abbia legittima applicazione superando il limite temporale previsto dalle disposizioni sul processo, e altresì sarebbe pure attuabile nel giudizio di appello.

Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale. L'esclusione del giuramento appare definitivamente determinata, mentre lo stesso non può affermarsi – per giurisprudenza non uniforme – circa l'ammissibilità e la valenza probatoria della prova testimoniale.