

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Relatore:

Dott. Angelo GARGANI

Vice Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

Il DLg 546/92 ha posto le premesse, alcune delle quali ancora da sviluppare, per la formazione di un diritto processuale tributario, autonomo nell'ambito della giurisdizione, con una sua specificità ormai riconosciuta dal legislatore, dalla dottrina e dalla Giurisprudenza.

La recente sentenza della Corte Costituzionale n. 53/98 sottolinea la particolare specificità del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo sotto il duplice profilo, sia della singolare configurazione dell'organo decidente, sia del rapporto sostanziale dedotto in giudizio.

L'organo decidente si contraddistingue per la sua eterogenea composizione (è nota l'articolazione delle commissioni tributarie) sulla cui natura giurisdizionale ormai non può nutrirsi più alcun dubbio, dopo i numerosi precedenti della stessa Corte Costituzionale; basti citare, per tutte, le sentenze n. 278/74 e n. 215/76.

L'oggetto del giudizio trova il suo qualificante contenuto negli atti impugnabili, predeterminati sulla base di norme che li ipotizzano, appunto, come autonomamente impugnabili.

È necessario, subito, chiedersi se detta specificità, immaginata e disciplinata dal Legislatore del 1992 regge, può resistere, rispetto alla rivoluzione operata recentemente dalla modifica dell'art. 111 della Costituzione.

La domanda si pone proprio con riferimento al tema che mi è stato assegnato e cioè "I poteri delle commissioni tributarie come disciplinati dall'art. 7 del richiamato decreto legislativo 546/92".

Il novellato art. 111, quale norma primaria preordinata rispetto a tutte le altre, stabilisce che ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale, quindi indifferente alla soluzione della vertenza. Occorre pertanto stabilire se i poteri conferiti alle commissioni tributarie dal citato art. 7 possono coordinarsi con i suddetti principi o se viceversa la loro applicazione renda in qualche modo svuotato di fatto il ruolo di imparzialità del giudice immaginato dal costituente.

Nessuno ha la pretesa di indicare una soluzione univoca. Ci si limita a esaminare il problema che, a mio avviso, ha carattere di centralità e che può

mettere in discussione il mantenimento dell'attuale sistema processual-tributario che, viceversa, con alcuni opportuni correttivi, deve proseguire il cammino verso la sua piena giurisdizionalizzazione.

Lo sviluppo della normativa sul punto, ha indotto alcuni autori a ritenere che il legislatore, partendo da una originaria impostazione più aperta al principio dispositivo del processo tributario, è passato attraverso un modello inquisitorio, pervenendo alla fine, con la disciplina vigente, ad un contesto che recupera quasi completamente il sistema dispositivo.

Le tre espressioni usate nelle rispettive norme:

1) Art. 35 DPR 63/72 “al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti”;

2) Stesso art. 35 come modificato dal DPR 311/81 n. 73 “al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione”;

3) Art. 7 DLg 546/92 vigente “ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalla parti”; lasciano qualche perplessità in ordine a questa interpretazione.

La natura dispositiva o inquisitoria di ogni processo e quindi anche di quello tributario di cui ci si deve occupare, va identificata con riferimento a due problematiche.

La prima attiene alla delimitazione dell'oggetto dedotto in giudizio; la seconda alla natura officiosa dell'onere probatorio. Con riferimento a questo secondo aspetto va stabilito se i mezzi di prova debbono essere totalmente a carico della parte che intende provare in giudizio determinati fatti o se invece, in assenza di formali richieste, il giudice possa intervenire assumendo un'attività sostitutiva.

Sotto il primo profilo, sembra si possa tranquillamente affermare che vige ormai da tempo un costante orientamento, non solo legislativo ma dottrinario e giurisprudenziale, che sottrae al giudice tributario il potere di individuare, in via autonoma, materie da approfondire, non oggetto di domanda nel ricorso.

Pertanto, se con riferimento a questo dilemma si vuole sostenere che il processo tributario abbia natura dispositiva, non vi è alcun argomento da contrapporre.

L'art. 7 è chiaro sul punto, quando delimita i poteri delle commissioni tributarie ai fatti dedotti dalla parti e con riferimento ai fini istruttori.

Ma la questione si pone sotto il secondo profilo, per il quale è difficile sostenere la dispositività del processo tributario, in presenza di quanto previsto dalla stessa norma, che attribuisce alla commissione tributaria poteri che non trovano riscontro né in quelli del giudice istruttore del processo civile e neppure, in quelli conferiti al giudice penale (art. 507 c.p.p.), ma soltanto, in parte, in quelli del giudice del lavoro.

ONERE PROBATORIO

La forbice tra gli art. 115 c.p.c. e l'art. 7 DLg 546 è piuttosto allargata.

L'art. 115 stabilisce che il giudice deve porre a fondamento della decisione, le prove proposte dalle parti e dal PM (quando è prevista la sua partecipazione al processo). Ciò vuol dire che è demandata alla strategia difensiva delle parti, ogni valutazione in ordine al mezzo con cui offrire le prove dei fatti assunti in giudizio.

È vero che lo stesso articolo conferisce al giudice un potere di iniziativa probatoria di ufficio, cioè senza formale richiesta delle parti (ad es. l'interrogatorio non formale, l'ispezione su persone, richieste di informazione alla PA, assunzione di nuovi testimoni, giuramento suppletorio, eccetera), ma detto potere costituisce un'attività integrativa del giudice, che non intacca assolutamente il principio dispositivo, in quanto non si pone in funzione sostitutiva dell'onere predetto.

Nel processo tributario, invece, il potere non è integrativo, ma è disciplinato come totalmente sostitutivo.

Innanzitutto, l'art. 18 DLg. 546, nell'elencare gli elementi che il ricorso deve contenere, non prevede anche l'indicazione specifica dei mezzi di prova dei quali la parte intende avvalersi.

Non vi è, quindi, alcuna previsione analoga a quella di cui all'art. 163 c.p.c., che fa obbligo all'attore di indicare specificamente i mezzi di prova dei quali intende avvalersi. Si dirà: ma il ricorrente formalmente attore deve svolgere di fatto il ruolo di resistente. In effetti l'obbligo è imposto dall'art. 23 n. 3 DLg. 546, all'ufficio che deve indicare le prove di cui intende avvalersi per neutralizzare l'azione del ricorrente. Allora dovremmo trovare una norma di contenuto analogo a quello previsto dall'art. 167 c.p.c. che impone a sua volta al convenuto, l'onere della prova relativa alla sua posizione processuale.

Neppure di questa norma vi è traccia nel processo tributario.

Si può allora ritornare all'art. 115 c.p.c. che, con l'inciso "salvi i casi previsti dalla legge", dà spazio a soluzioni diverse.

Certo l'art. 1 comma 2 nello stabilire che "i giudici tributari applicano le norme del decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile", ha ribaltato il criterio adottato dal vecchio legislatore.

L'art. 39 DPR 636/72 prevedeva la residualità delle norme processuali tributarie stabilendo che "Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie, si applicano in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile...".

Pertanto nell'inciso "salvi i casi previsti dalla legge", rientra certamente l'art. 7 del DLg. 546 e l'art. 421 c.p.c. del processo del lavoro.

Queste norme però sono precedenti al novellato art. 111 e forse non completamente in linea con esso.

Certo, le riscontrate carenze non autorizzano a ritenere che la natura documentale del processo renda superflua la indicazione dei mezzi di prova e che pertanto, nel processo tributario, non sia applicabile il principio dell'onus probandi.

Diversamente, a tacer d'altro, non si capirebbe perché è codificata la previsione a carico del resistente malgrado sia sostanzialmente attore.

Il silenzio sull'argomento, del legislatore, lascia perplessi non fino al punto però da far ritenere che non compete al ricorrente di indicare i mezzi di prova, fidando sul potere sostitutivo della commissione.

Paradossalmente, l'indicazione dei mezzi di prova apparirebbe più importante nel processo tributario che in quello civile.

In questo, invero, la mancata indicazione non è causa di nullità in quanto sanabile alla prima udienza.

Nel processo tributario, invece, il ricorso, una volta chiamato in udienza, appare già avviato alla decisione e soltanto la commissione, anche se non sollecitata, potrà ricorrere ai propri poteri di ufficio di cui all'art. 7 e ammettere i mezzi istruttori, senza tuttavia avere alcun elemento cognitivo, come avviene nella quasi totalità dei ricorsi.

Questi ampi poteri istruttori, attribuiti alla commissione tributaria anche dalle normative precedenti, avevano una loro ratio e giustificazione, attesa la natura, per così dire, ancora domestica o quanto meno rudimentale, poco formale del processo tributario, nel quale l'assistenza e quindi la rappresentanza in giudizio del ricorrente da parte di un tecnico, era solo eventuale e non obbligatoria.

Appariva pertanto opportuno che le commissioni tributarie si facessero, in qualche modo, carico delle richieste formulate da un ricorrente non addetto ai lavori e lo coadiuvassero nella ricerca della verità, presupposto e fine di ogni processo inquisitorio.

Oggi, invece, in presenza di un art. 12 dello stesso decreto legislativo che impone l'assistenza in giudizio della parte privata, tramite un difensore abilitato, sull'implicito presupposto che le questioni tributarie hanno acquisito col tempo un contenuto di tecnicismo che non può essere demandato alla rudimentale cognizione di un semplice cittadino, quelle motivazioni non appaiono più adeguate.

La deroga a detta norma e cioè la possibilità della proposizione personale di ricorsi relativi a controversie di valore inferiore a L. 5.000.000, giustifica la rilevanza dei poteri attribuiti alle commissioni tributarie dall'art. 7.

Anche la peculiarità dei poteri del giudice istruttore nel processo del lavoro non è pari a quello delle commissioni tributarie.

È vero che l'art. 421 c.p.c. consente l'ammissione di ogni mezzo di prova anche di ufficio. Detto potere però viene esperito cognita causa, poiché il precedente art. 414 impone specificatamente al ricorrente la indicazione dei mezzi di prova di cui intende avvalersi.

In questo caso la norma ha una sua ratio, poiché, nell'intento di proteggere la parte più debole, attribuisce al giudice dei poteri istruttori (che il lavoratore non sempre può sollecitare o azionare), sulla base della completa conoscenza delle situazioni giuridiche e di fatto, che sottintendono la controversia.

L'art. 7 invece attribuisce alle commissioni un potere al buio.

Un'eventuale riforma dovrebbe far carico al contribuente almeno l'onere di prospettare con chiarezza gli elementi che impongono qualsiasi tipo di accertamento.

Se la norma resterà immutata si continuerà a farne scarso uso, anche se sembra predisposta per tutelare il contribuente, parte più debole.

La maggior parte della dottrina però sostiene che, sotto il profilo dell'onere probatorio, può essere irrilevante la natura dispositiva o inquisitiva del processo tributario, posto che detto onere costituisce un elemento ineliminabile di qualsiasi processo. Il rapporto sostanziale tra il fisco e il contribuente è quello, in pratica, tra creditore e debitore e pertanto la disponibilità della prova, secondo le norme tributarie, deve essere effettiva.

Si potrebbe discutere a lungo su questa questione ma si andrebbe fuori dal seminato. In ogni caso un onere probatorio che viene quanto meno supportato, se non sostituito dall'attività dell'organo giudicante che in questo contesto sembra avere poteri illimitati, sia pure nell'ambito dei fatti dedotti dalle parti, consente di colmare lacune e quindi può far vacillare il principio di terzietà del giudice, voluto dal novellato art. 111 della Costituzione. Con terzietà questo non si vuole dire che la dialettica processuale viene esautorata anche perché, come si è accennato, le commissioni tributarie di fatto si avvalgono raramente di questi poteri.

Il superamento del principio della presunzione di legittimità degli atti amministrativi, nei quali rientrano evidentemente anche quelli dell'amministrazione finanziaria, ha comportato automaticamente l'applicazione dell'art. 2697 c.c. che stabilisce criteri precisi nella ripartizione tra le parti dell'onere della prova.

Detta norma non attribuisce l'onere ad una parte in funzione del ruolo formale assunto dalla stessa nel processo (attore o convenuto), ma lo ripartisce a carico di chi vuol far valere in giudizio un diritto, imponendogli l'onere di provare i fatti che ne costituiscono il fondamento e a carico di chi eccepisce, la esistenza o l'efficacia di detto fatto.

L'amministrazione finanziaria pertanto, pur essendo convenuta nel processo tributario, deve provare i fatti costitutivi della sua pretesa e il contribuente ha l'onere di provare i fatti estintivi, modificativi, dedotti in via di eccezione.

È il caso di sottolineare che oltre all'onere probatorio nel contesto processuale, all'Amministrazione è fatto carico anche un altro onere attinente la fase dell'accertamento tributario.

Ci si riferisce all'obbligo di motivazione dell'atto impositivo. Detta motivazione attiene però alla legittimità formale dell'atto; essa deve rappresentare al contribuente l'iter logico seguito dall'ufficio nella determinazione della pretesa tributaria, ma non fornire necessariamente la prova dei fatti su cui la pretesa medesima si basa.

La Cassazione più volte ha ritenuto la validità di un accertamento, motivato solo con riferimento alla enunciazione degli elementi di fatto e giuridici sui quali l'Amministrazione ha fondato la propria pretesa, affermando altresì che le prove in ordine a quest'ultima non devono essere necessariamente menzionate nell'avviso di accertamento, atteso che il relativo onere sorge a carico dell'ufficio nel processo promosso dal contribuente (vedi per tutte sentenze Cassazione n. 78/97).

Va detto altresì che la motivazione dell'atto delimita gli spazi di difesa del fisco, che, in sede giurisdizionale non può offrire prova di fatti costitutivi dell'obbligazione non evidenziati nell'avviso di accertamento.

Le commissioni pertanto dovrebbero valutare con estrema attenzione la eccezione, divenuta ormai di stile, che i contribuenti premettono in quasi tutte le impugnative degli avvisi di accertamento.

Certo, ove la norma è precisa nell'imporre un obbligo completo di motivazione è difficile seguire l'orientamento della Suprema Corte.

Si pensi, ad es., all'art. 56 DPR 633/72 in tema di Iva che stabilisce "negli avvisi relativi alle rettifiche di cui all'art. 54 devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica dei relativi elementi probatori".

D'altra parte la disapplicabilità ai procedimenti tributari di una regola concernente, in via generale, il procedimento amministrativo, regola (art. 13 legge 421/90) che stabilisce che ogni provvedimento amministrativo presuppone la motivazione che deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria, rafforza la validità dell'orientamento della Suprema Corte.

Come si vede, ancora una volta il legislatore ha voluto disciplinare la materia processual-tributarista in maniera alquanto autonoma, disancorandola in parte ai principi generali.

ANALISI DEI POTERI ISTRUTTORI

A - Facoltà di accesso di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

Alcuni hanno intravisto in questa norma, almeno con riferimento alla facoltà di accesso, analoga disciplina rispetto a quella di cui all'art. 213 c.p.c..

La tesi non appare condivisibile.

Quest'ultima disposizione attribuisce al giudice il potere di richiedere informazioni alla P.A. (al di fuori degli ordini di esibizione di cui agli art. 212 e 211 c.p.c.) se viene ravvisata la necessità di acquisizione al processo. Questa esigenza non è assolutamente prevista nella norma in esame. Inoltre le facoltà di accesso di cui all'art. 7 sono strutturalmente diverse da quelle ispettive e di sopralluogo ipotizzate dagli art. 258, 260, c.p.c. in quanto hanno una connotazione tutta propria, difficilmente assimilabile a quella di altro giudice ordinario, sia per i loro contenuti che per la possibilità di una loro attivazione.

I poteri, di ufficio e assolutamente discrezionali, attribuiti alla commissione dalla norma in esame, si traducono nella possibilità di ripercorrere tutto l'iter amministrativo, d'indagine, di acquisizione e decisione che è stato alla base della emanazione dell'atto, oggetto del ricorso e pertanto possono essere esercitati non solo nei confronti delle parti, ma anche verso terzi, sia pur nell'ambito dei fatti dedotti in giudizio.

Alcuni sostengono che questo parallelismo con i poteri degli uffici, trova un temperamento nel fatto che le commissioni tributarie non hanno compiti di amministrazione attiva o di ricerca di materia imponibile, attività questa che rimane prerogativa propria degli uffici medesimi. Qui però non viene esercitato un potere di ufficio quale quello attribuito dall'art. 213, al giudice, che nel corso dell'istruttoria ravvisa alcune esigenze peculiari che lo inducono a disporre l'accesso o l'ispezione, ma eventualmente una attività, sostitutiva della inerzia della parte che può anche non formulare alcuna richiesta, decisa in assenza di qualsiasi elemento cognitivo.

Il rilievo però non sminuisce la portata della norma che consente una istruttoria *ex novo* in sede dibattimentale, nel contraddittorio delle parti e quindi anche nel rispetto dei principi di cui al richiamato art. 111 della Costituzione.

La particolarità è data proprio dal fatto che questo potere è di ufficio e assolutamente discrezionale formalmente non riconducibile ad alcuna motivazione ed il cui esercizio positivo o negativo non è sottoposto a impugnazione.

Ora io non so, non sono in grado di dire se questo potere si traduce effettivamente in una maggiore garanzia per il contribuente, soggetto certamente più debole nel rapporto processuale e che quindi andrebbe maggiormente tutelato.

So soltanto che esso viene esercitato con molta parsimonia, il che comporta soltanto il beneficio indiscusso della celerità di definizione di ricorsi le cui pendenze sono notevolmente diminuite.

Se le commissioni dovessero ripercorrere le attività descritte negli art. 31, 32, 33 DPR 600/73 in tema di imposte sui redditi, negli artt. 51 e 52 D.P.R. 633/72 per l'Iva, nell'art. 63 testo T.U. 26/4/86 n. 131 per l'imposta di registro, eccetera, i tempi di definizione dei ricorsi tributari sarebbero pari, se non ancora più lunghi, di quelli dei processi ordinari.

L'accesso viene disposto con ordinanza e si esercita attraverso l'ingresso in un locale per rilevare lo stato dei luoghi.

Malgrado il primo comma dell'art. 7 non faccia riferimento alla ispezione, si deve ritenere che anch'essa rientra nei poteri della commissione da esercitarsi, sia perché il potere di ispezione è sempre riconosciuto all'Ufficio dalle disposizioni che regolano i mezzi istruttori, sia perché, rientrando nei poteri del giudice istruttore nel processo civile, non può esservi alcuna esclusione, per quanto sopra detto, nel processo tributario.

La richiesta dati, informazioni e chiarimenti, risponde alla esigenza di acquisire dei dati cognitivi, delucidazioni, puntualizzazioni in ordine ai presupposti che hanno dato vita all'atto impugnato. Siamo in un contesto più semplice, al di fuori della ipotesi prevista dal successivo n. 2.

B - Richiesta di 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.

È un potere non completamente nuovo, già previsto in parte dall'art. 35 DPR 636/92. Il suo esercizio è subordinato alla necessità di acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità. Va, innanzitutto, stabilito se detto potere che si articola in due attività: richieste di relazioni e ammissioni di consulenza tecnica, sia assolutamente discrezionale e quindi non vincolato rispetto alla scelta tra una delle due.

Sembra poter affermare che il ricorso all'una o all'altra debba essere rapportata alla funzione che il mezzo istruttorio deve espletare.

Le relazioni da richiedere anche al corpo della Guardia di Finanza appaiono sufficienti a colmare semplice carenze conoscitive. Si ritiene però di poter suggerire preferibilmente la strada della consulenza, almeno, quando l'organo giudicante ha bisogno di avvalersi non tanto di un apporto conoscitivo quanto di valutazioni.

La sentenza della Cassazione n. 2629 del 31/3/1990 afferma che la consulenza è un mezzo istruttorio e non una prova vera e propria, sicché può assolvere anche ad una funzione di accertamento di situazioni di fatto, quando le stesse siano rilevabili solo con il ricorso a determinate cognizioni tecniche.

Certo non si può non guardare con una certa diffidenza soprattutto alle relazioni da richiedere al Corpo della Guardia di Finanza, con il quale la vecchia normativa ravvisava un rapporto di collaborazione. La Guardia di Finanza è quasi sempre l'organo da cui proviene l'iniziativa impositiva, oggetto di ricorso.

Proprio la previsione di una consulenza tecnica da affidare ad un terzo tecnico e completamente estraneo, dovrebbe indurre le commissioni ad avvalersi di questo strumento, qualora necessario ai fini del decidere.

Ancora più in particolare sarebbe opportuno che le stime effettuate dall'UTE sugli immobili o l'accertamento sulla falsità di bolle di accompagnamento non siano affidate alla Guardia di Finanza.

Del resto la previsione – questa si tutta nuova – di far sopportare le spese della stessa consulenza alla parte soccombente come previsto dall'art. 15 (anticipazione va posta a carico della parte che abbia richiesto detto mezzo o che abbia resa necessaria l'assunzione) dovrebbe essere ulteriore incentivo per rendere più praticabile questo strumento.

La nomina del consulente va disposta con ordinanza emessa dalla Commissione anche fuori udienza.

Nel provvedimento viene designato ovviamente il tecnico o i tecnici (se sono necessari più di uno) e viene formulato il quesito da sottoporre nel corso della successiva udienza di comparizione. Anche se non esplicitamente previsto dall'ordinanza, le parti possono nominare un consulente di fiducia fino all'inizio delle operazioni peritali.

All'udienza prevista il consulente, al quale ovviamente è stata notificata l'ordinanza, se accetta l'incarico presta il giuramento di rito.

La Commissione fissa un termine per l'espletamento delle operazioni peritali e per il deposito della relazione.

Il consulente è tenuto a comunicare la data e il luogo di inizio delle operazioni. Il mancato avviso alle parti comporta nullità relativa che deve essere eccepita, a pena di decadenza, nella 1^a udienza o istanza o difesa successiva al deposito della relazione, e solo se abbia effettivamente comportato un pregiudizio al diritto di difesa.

Ove nel corso delle indagini, una delle parti ponga al consulente questioni sui suoi poteri o sui limiti dell'incarico, quest'ultimo informa la commissione salvo che la parte interessata vi provveda con ricorso.

La commissione decide con ordinanza.

Superfluo richiamare tutte le norme del codice di procedure civile e delle disposizioni di attuazione, applicabili.

Va solo ricordato che, ove il Presidente lo ritenga opportuno, può invitare il consulente a partecipare alla discussione in pubblica udienza o ad esprimere il proprio parere in Camera di Consiglio, in presenza delle parti, le quali possono chiarire e volgere le loro ragioni per mezzo dei difensori.

La consulenza tecnica può consistere anche in un esame contabile (art. 198 c.p.c.).

In sede civile, a detto incarico il giudice può aggiungere quello di tentare la conciliazione delle parti.

Quest'ultima ipotesi non è praticabile nel processo tributario, attesa la precisa disciplina della conciliazione giudiziaria prevista dall'art. 48, che attribuisce anche alla Commissione il potere di esperire il tentativo di conciliazione tra le parti.

Il compenso al consulente tecnico che, come si è visto, grava sulla parte soccombente, va liquidato dalla Commissione nei termini, nelle forme e nella misura fissata dalla legge 8 luglio 1980 n. 319 e sue modificazioni. Appare superfluo esaminare le varie disposizioni.

Va sottolineato, infine, che anche in questo contesto vige il principio che il giudice è *peritus peritorum* e che pertanto può discostarsi dalle conclusioni offerte dal consulente adottando ovviamente una congrua motivazione.

Il consulente, nell'espletamento dell'incarico assume la qualifica di pubblico ufficiale con le conseguenze penali previste dagli art. 314 e seguenti.

C - Esibizione.

Il n. 3 art. 7 stabilisce che è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

Vi è discussione in dottrina in ordine alla interpretazione da dare all'avverbio "sempre".

Alcuni attribuiscono un significato ampio ritenendo quindi che il potere di esibizione può essere esercitato anche al di fuori dei limiti dei fatti dedotti dalle parti.

L'unico sbarramento che incontrerebbe la commissione tributaria nell'ordinare detti depositi è rappresentato dalla esigenza che i documenti siano ritenuti necessari per la decisione della controversia, esigenza estranea ai due commi già esaminati.

Altri attribuiscono allo stesso avverbio un significato strettamente temporale nel senso che sarebbe consentito l'ordine di deposito in qualsiasi momento ed in qualsiasi fase processuale, cioè di 1° e 2° grado meglio dinanzi alla commissione tributaria provinciale e di quella regionale.

A ben vedere, però, la norma dell'art. 58 del decreto legislativo in esame non consentirebbe una interpretazione di questo tipo. Invero l'art. 58, consentendo al giudice di appello l'ammissione di prove ritenute necessarie ai fini della decisione, norma certamente di portata più ampia rispetto al comma 3 dell'art. 7, si tradurrebbe in un inutile o superfluo duplicato. Il principio del-

la economia legislativa esclude in via generale la sussistenza nell'ordinamento di norme ripetitive.

Tuttavia la prima interpretazione, travolgerebbe il cardine fondamentale del principio dispositivo che, come si è visto, almeno con riferimento alla delimitazione dell'oggetto della domanda da formulare al giudice, anche il processo tributario ha recepito in pieno. L'avverbio "sempre" pertanto che, in quel contesto, sembra dover interpretarsi come "in ogni caso", manifesta una espressione alquanto infelice.

I limiti dei fatti dedotti dalle parti di cui al 1° comma dell'art. 7 sono assolutamente inviolabili, pena lo stravolgimento della intera impostazione di qualsiasi tipo di processo e quindi anche del processo tributario dove la norma in esame è inserita.

A differenza di quanto previsto dall'art. 110 c.p.c. l'ordine può essere rivolto soltanto alle parti e non anche al terzo. Esso va dato sempre nella forma dell'ordinanza nella quale devono essere indicati, analiticamente, i documenti oggetto del provvedimento con la puntualizzazione del luogo, del tempo e del modo di produzione.

Presupposto fondamentale dell'ordine è la certezza circa la materiale esistenza del documento presso la parte alla quale l'ordine è rivolto.

Pertanto chi invoca la esibizione deve indicare specificatamente i documenti al fine di consentire al giudice di valutare la pertinenza degli stessi e la loro idoneità a provare determinati fatti (Cassazione 8/9/1999 n. 9514).

Non è prevista alcuna forma di esecuzione coattiva. Pertanto in caso di mancata ottemperanza all'ordine, il giudice, può dedurre soltanto, ai sensi dell'art. 116 c.p.c. argomenti di prove.

Se è certo che il documento è in possesso di entrambe le parti, l'ordine va rivolto all'attore sostanziale e quindi all'ufficio; ad esempio l'ordine di deposito del processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza che certamente è nella disponibilità sia dell'Ufficio che del contribuente, essendo riferibile alla stessa Guardia di Finanza, stante la sua rilevanza nel procedimento amministrativo di imposizione, deve essere rivolto a quest'ultimo.

Per documento si intende non soltanto un atto iscritto, ma anche una foto, un disegno, una registrazione, eccetera.

Non tutti i documenti ai sensi dell'art. 2699 c.c. hanno la stessa efficacia probatoria.

Una volta acquisito agli atti del processo tributario un documento, esso è sottoposto alla disciplina del codice di procedura civile in tema di riconoscimento della scrittura privata ovvero di querela di falso se il documento stesso è sussumibile nella categoria dell'atto pubblico.

L'art. 52 comma V DPR 633/72 relativamente all'IVA prevede 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. Detto divieto è previsto anche dall'art. 33 1° comma DPR 600/73 per cui si può affermare pressoché con assoluta tranquillità che alla Commissione Tributaria è precluso il potere di ordinare l'esibizione delle scritture e documenti contabili.

D - Inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale.

Il n. 4 dell'art. 7 riproduce il divieto già previsto dall'art. 35 DPR 636/72 in ordine all'ammissibilità del giuramento della prova testimoniale.

Ancorare detto divieto, con riferimento al giuramento, alla natura del processo inquisitorio sia del vecchio che del nuovo rito appare non corretto.

Sembra, molto più semplicemente, giustificabile il divieto, richiamando l'art. 2739 c.c. che ipotizza la esclusione di detto mezzo istruttorio nei confronti di coloro che non possono disporre dei diritti dedotti in giudizio. Poiché l'Ufficio non può assolutamente disporre del diritto al tributo, il giuramento non può a lui essere deferito e pertanto il deferimento al solo ricorrente costituirebbe la violazione del principio della "par condicio".

Quanto al divieto della prova testimoniale, una prima riflessione a caldo rapportata evidentemente all'art. 24 della Costituzione che tutela in maniera assoluta il diritto alla difesa, dovrebbe portare alla conclusione che questa norma, in quanto limitativa di una certa modalità di esercizio del diritto di difesa, non dovrebbe trovare cittadinanza in un processo ancorché di tipo inquisitorio.

La stessa Corte Costituzionale però, sia prima che dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo vigente, si è espressa più volte sul punto, ribadendo la non illegittimità sul piano costituzionale della norma in esame.

La Corte ha affermato innanzi tutto che non esiste un principio costituzionale di assoluta uniformità di regole processuali tra processi di tipo diverso.

I diversi ordinamenti ben possono differenziarsi "sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di configurazione del processo e dalle situazioni sostanziali dedotte in giudizio, anche in relazione all'epoca della disciplina e alle tradizioni storiche di ciascun procedimento".

La specificità del processo tributario rispetto a quello civile e amministrativo è espressione di questa scelta discrezionale del legislatore ordinario, che può quindi stabilire, con riferimento a ciascun tipo di processo, i mezzi di prova esperibili e le modalità per la loro assunzione.

Certo, anche chi parla nutre ancora qualche dubbio sulla costituzionalità di detto divieto, la cui origine è ancorata alla impostazione tutta documentale del processo tributario, soprattutto in considerazione del rilievo che il contribuente occupa una posizione debole sia prima che nel corso del processo.

Sarebbe auspicabile una disciplina meno rigida in ordine a detta esclusione la quale, però, dovrebbe fare i conti con un prevedibile, notevole appesantimento del processo tributario, che oggi può vantare viceversa un primato di celerità in linea, di fatto, con il neo principio costituzionale della ragionevole durata dei processi. Questa celerità, si è già detto, non ha riscontro in altri ordinamenti processuali, caratterizzati da lentezze patologiche, divenute purtroppo ormai fisiologiche.

Oserei pertanto consigliare ai giudici tributari di astenersi dal riproporre ulteriori eccezioni alla consulta.

La stessa Consulta, però, ha fatto un'affermazione molto importante ritenendo come indiziario il valore probatorio delle dichiarazioni di terzi raccolte nella fase dell'accertamento (cosiddette testimonianze anomale).

Pertanto esse, pur potendo concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonee senza il suffragio o supporto di altri elementi a costituire il fondamento della pronuncia.

Ovviamente al ricorrente è consentito contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale. Alorché ciò avvenga, il giudice tributario – ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi – 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.

E - Interrogatorio formale e confessione.

L'art. 7 tace sulla ammissibilità o meno di detti mezzi di prova.

Il richiamo art. 24 della Costituzione deve far presumere quanto meno che ogni divieto sul terreno probatorio, per potere operare deve essere almeno espressamente previsto da norme che, in quanto eccezionali, non sono suscettibili di applicazione analogica.

Pertanto, in assenza di uno specifico divieto, detto mezzo di prova, strumentalmente preordinato alla confessione della parte, dovrebbe poter essere ammissibile.

La dottrina, vigente il DPR 636/72, era orientata in senso negativo. Si riteneva che la natura indisponibile delle situazioni giuridiche soggettive coinvolte nel rapporto di imposta, facesse scattare la inefficacia della confessione proveniente da persona non capace di disporre del diritto a cui i fatti si riferiscono. (art. 2731 c.c.).

L'introduzione della conciliazione giudiziale con l'art. 48 DLg 546, come strumento di definizione delle controversie tributarie, ha in verità intaccato detto principio, almeno nei casi in cui si controversa in ordine a diritti disponibili. In effetti la conciliazione giudiziale non implica disposizione del potere, bensì soltanto del diritto al tributo in ordine al quale si controverte. Del resto, la confessione (a differenza del giuramento per il quale il divieto, come si è visto è corretto), può non definirsi prova legale in senso pieno, ma piuttosto prova libera nel senso che lascia al giudice il potere di apprezzare liberamente gli effetti probatori.

Ciò vale soprattutto nel sistema inquisitorio o, se si vuole, nel processo dispositivo con metodo acquisitivo, come è stato definito il processo tributario, al cui interno gli unici limiti che incontrano le commissioni tributarie sono quelli di cui al 1° comma dell'art. 7 già esaminato.

Rispettato tale limite che agisce però sul piano della cognizione dei fatti, la commissione tributaria ha indubbiamente un poter inquisitorio nella fase dell'acquisizione delle prove, potere che non ha, come si è visto, riscontro in altri tipi di processo e segnatamente in quello civile, nel quale vige il principio di disponibilità delle prove, fissato dall'art. 115 c.p.c..

F - Il 5° comma dell'art. 7 riconosce al giudice tributario il potere di disapplicare, incidenter tantum, un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, ritenuto illegittimo. Si tratta di una regola che richiama quella contenuta negli artt. 4 e 5 della legge 20/3/1865, n. 2248 abolitrice del contenzioso amministrativo. Il potere di disapplicazione è legato logicamente ai limiti interni della giurisdizione del giudice tributario al quale, evidentemente, non si può chiedere l'annullamento di un regolamento di un atto generale.

In verità la questione dovrebbe essere affrontata anche con riferimento alla nuova normativa che ha modificato la citata legge, ma il discorso sarebbe troppo lungo ed esulerebbe dall'argomento in esame.