

L'istruttoria nel processo tributario

dott. Luigi Cuomo

Le singole

utilizzabili nel processo tributario

I MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO



I documenti (atto impositivo e atti di parte)

Il processo tributario è quasi esclusivamente un processo documentale in cui si riscontrano importanti limitazioni probatorie, come il divieto di giuramento e della prova testimoniale

Le parti hanno l'onere di allegare al ricorso introduttivo i documenti ovvero, ai sensi dell'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, di depositare fino a venti giorni liberi prima dell'udienza

I MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO



I documenti

- l'atto pubblico
- la scrittura privata
- la scrittura privata autenticata
- le copie fotostatiche
- i supporti e i documenti informatici
- la corrispondenza in generale
- i fax
- i telegrammi e le lettere
- i libri e le scritture contabili
- le scritture provenienti da terzi

I MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO



Gli altri mezzi di prova

- le dichiarazioni rese da terzi
- il libero interrogatorio
- la confessione
- le presunzioni legali
- le presunzioni semplici

I MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO



Poteri istruttori d'ufficio (art. 7)

- accessi
- richiesta di dati, informazioni e chiarimenti agli uffici tributari
- relazioni tecniche ad organi tecnici dell'Amministrazione o enti pubblici
- indagini al Corpo della Guardia di Finanza
- consulenza tecnica d'ufficio

I MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO



LE CONDIZIONI PER INTEGRARE LA PROVA

Il potere di acquisire le prove d'ufficio è esercitabile, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, quando gli elementi di giudizio già in atti od acquisiti non siano sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata



Le prove da altri processi

PROCESSO CIVILE

Nel processo tributario, il giudice può legittimamente porre a base del proprio convincimento in ordine alla sussistenza dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria le prove assunte in un diverso processo e anche in sede penale, purché tali prove vengano dal giudice tributario sottoposte ad autonoma valutazione (Sez. 5, Sentenza n. 6918 del 2013, Rv. 625847).

IL DIVIETO DI PROVA TESTIMONIALE

Le dichiarazioni inserite:

- nel processo verbale di constatazione
- nell'avviso di accertamento

Art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992

Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale



Il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, si riferisce alla prova testimoniale quale prova da assumere con le garanzie del contraddittorio tra le parti innanzi al giudice tributario

Contenuto e limiti del divieto

La valenza processuale delle dichiarazioni



Rese:

- dal contribuente
- dal legale rappresentante
- da terzi estranei
 - da fornitori
 - da dipendenti

Le dichiarazioni extraprocessuali



Il divieto di prova testimoniale non si estende alle dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice (Sez. 5, Sentenza n. 9080 del 2017, Rv. 643624).

LE DICHIARAZIONI INSERITE NEL P.V.C.



Le dichiarazioni rese da un terzo, inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione e recepite nell'avviso di accertamento, hanno valore indiziario e possono assurgere a fonte di prova presuntiva, concorrendo a formare il convincimento del giudice anche se non rese in contraddittorio con il contribuente, senza necessità di ulteriori indagini da parte dell'Ufficio (Sez. 5, Sentenza n. 6946 del 08/04/2015, Rv. 635271).

L'orientamento della Corte Costituzionale



La Corte Costituzionale (Sent, n. 18/00) ha ricordato che "il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è solamente quello proprio degli elementi indiziari, che, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione"

Le dichiarazioni rese in sede di verifica dal **legale rappresentante** di una società **non possono essere qualificate come testimonianza, ma integrano una confessione stragiudiziale**, atteso il rapporto di immedesimazione organica tra il rappresentante legale e la società rappresentata, che non è reciso neanche quando l'atto sia compiuto dall'amministratore con dolo o abuso di potere o non rientri nella sua competenza (Sez. 5, Ordinanza n. 22616 del 24/10/2014 , Rv. 632911).

LA CONFESSIONE STRAGIUDIZIALE

Le dichiarazioni rese in sede di verifica dal **direttore tecnico** che abbia operato per conto dell'impresa cui sia attribuita l'emissione di fatture per operazioni inesistenti possono, anche da sole, fondare l'accertamento di un maggior imponibile IVA, non trattandosi di elemento indiziario, ma di **confessione stragiudiziale** (Sez. 5, Sent. n. 12271 del 2007, Rv. 598282)

LA CONFESSIONE STRAGIUDIZIALE



Dichiarazioni sostitutive e autocertificazioni

L'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo priva di efficacia in sede giurisdizionale, trova nel processo tributario ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 546 del 1992, giacché finirebbe per introdurre - eludendo il divieto di giuramento e di prova testimoniale - un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo (Sez. 5, Ordinanza n. 32568 del 2019, Rv. 656112)



LA PERIZIA DI PARTE

La perizia di parte (tanto più nel processo tributario, nel quale esiste un maggiore spazio per le prove cosiddette atipiche), può costituire fonte di convincimento del giudice, il quale può porla a fondamento della decisione, a condizione che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 31274 del 2018)



La consulenza tecnica d'ufficio

La consulenza tecnica d'ufficio

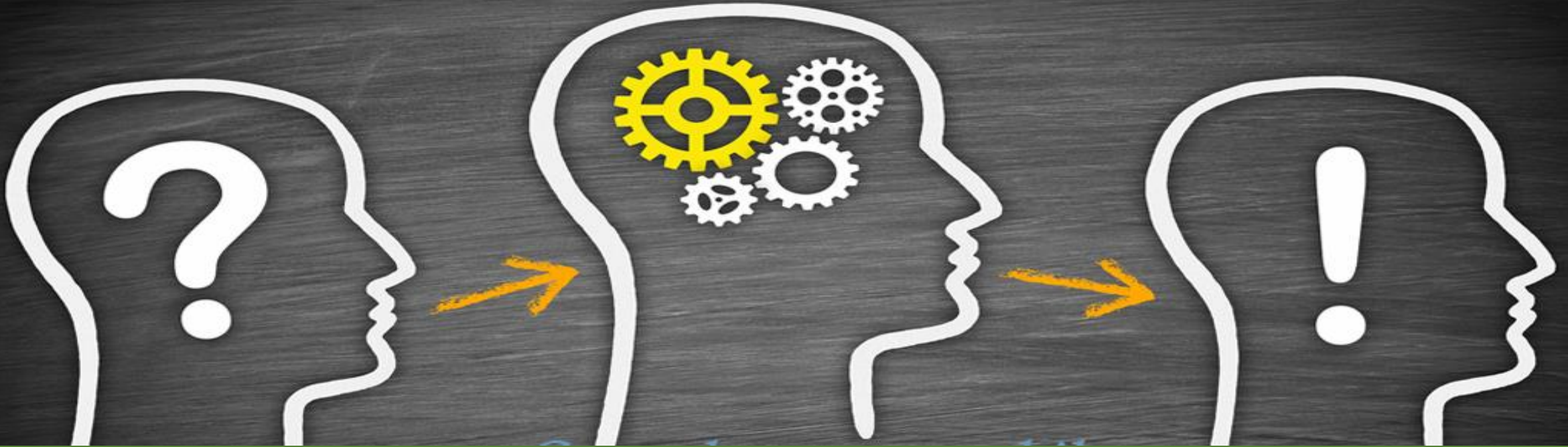


Nel processo tributario, la consulenza tecnica d'ufficio è mezzo istruttorio sottratto alla disponibilità delle parti ed affidato al prudente apprezzamento del giudice, nel cui potere discrezionale rientra la valutazione di disporre la nomina dell'ausiliario, potendo motivare l'eventuale diniego anche implicitamente, con argomentazioni desumibili dal contesto generale e dal quadro probatorio unitariamente considerato (Sez. 5, Sentenza n. 25253 del 2019, Rv. 655530)

La consulenza tecnica d'ufficio

- Il giudice deve formulare il quesito per acquisire «elementi conoscitivi di particolare complessità»;
- Le spese seguono le regole della soccombenza;
- È uno strumento volto a riequilibrare la posizione del contribuente rispetto al Fisco.

LA CONSULENZA TECNICA: ambiti applicativi



**GIUDIZI ESTIMALI – RENDITA CATASTALE – RICOSTRUZIONE DATI CONTABILI
DINAMICHE DEL MERCATO – VALUTAZIONI AZIENDE – ESAME DATI CONTABILI**

1. Accertamento della stima del valore di un bene e della sua superficie ai fini della determinazione della rendita catastale (Sez. 5, Sentenza n. 25253 del 09/10/2019, Rv. 655530)
2. Accertamento della superficie dell'immobile ai fini della qualificazione del cespite come immobile di lusso ai fini dell'agevolazione prima casa (Sez. 5, Sentenza n. 15472 del 13/06/2018, Rv. 649099)

Richiesta di informazioni alla P.A.

Ai sensi dell'art. 213 cod. proc. civ. è possibile ordinare alla P.A. il rilascio di atti e documenti, a condizione che il destinatario dell'ordine sia una P.A. estranea al giudizio.

Nel processo tributario la Guardia di Finanza, in quanto soggetto che agisce su delega dell'Amministrazione finanziaria, non può essere destinataria da parte del giudice di una richiesta di documenti, atteso che la stessa può essere disposta solo nei confronti di un soggetto terzo e non anche della parte pubblica in causa (Sez. 5, Ordinanza n. 11432 del 30/04/2019, Rv. 653945)



Ordine di esibizione alla parte

In tema di contenzioso tributario, a seguito dell'abrogazione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, al giudice di appello non è consentito ordinare il deposito di documenti nella materiale disponibilità di una delle parti che non abbia tempestivamente assolto al proprio onere della prova, non potendosi considerare indispensabili, ai sensi dell'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, quelle prove che non siano state prodotti in giudizio per inadempienza (Sez. 5, Sentenza n. 25464 del 2015, Rv. 638160).



L'esercizio dei poteri officiosi

Altera la parità delle parti?!?



L'esercizio dei poteri officiosi



**Integrazione di
elementi già
esistenti**

Con l'attivazione e l'esercizio dei poteri officiosi il giudice di merito non può sopperire alle carenze istruttorie delle parti, stante il carattere tendenzialmente dispositivo del processo (Sez. 5, Sentenza n. 20943 del 2019, Rv. 654860), sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma soltanto in funzione integrativa degli elementi di giudizio, il cui esercizio è consentito ove sussista una situazione obiettiva di incertezza e laddove la parte non possa provvedere per essere i documenti nella disponibilità della controparte o di terzi (Sez. 5, Sentenza n. 955 del 2016, Rv. 638439).

L'esercizio dei poteri officiosi



Acquisizione di
atti solo se la
prova a carico
del contribuente
è troppo gravosa

Nel processo tributario, la facoltà di ordinare il deposito di documenti necessari ai fini della decisione, trova applicazione solo quando l'assolvimento dell'onere della prova a carico del contribuente sia impossibile o sommamente difficile, situazione che è integrata solo qualora la parte alleghi e dimostri la specifica situazione di fatto che, nel caso concreto, abbia reso impossibile o ostacolato l'assolvimento dell'onere della prova, essendo insufficiente la mera affermazione dell'esistenza del presupposto, priva dell'allegazione relativa all'avvenuta sollecitazione del giudice all'esercizio del predetto potere (Sez. 5, Ordinanza n. 27827 del 2018, Rv. 651409).

L'esercizio dei poteri officiosi



Possibilità di
sovrapporre la
propria
valutazione a
quella dell'Ufficio

Il processo tributario, anche se si fonda sull'impugnazione di un atto, ha ad oggetto il rapporto sostanziale controverso, sicché il giudice dispone, ex art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, di ampi poteri istruttori e può, in sede di decisione, sostituire la propria valutazione a quella dell'ufficio (Sez. 5, Sentenza n. 15472 del 13/06/2018, Rv. 649099).