

**Seminario di aggiornamento professionale per i
Magistrati delle Commissioni Tributarie della
Regione Lombardia**

Aula Magna del Palazzo di Giustizia di Milano

23-24 novembre 2012

Relazione

“Il sistema delle prove nel processo tributario”

L'argomento che tratterò attiene alla posizione del contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria in tema di onere della prova e ai poteri istruttori del giudice nel processo tributario.

Va subito precisato che i poteri istruttori del giudice sono limitati ai fatti dedotti dalle parti nel processo.

Quindi, le commissioni sono prive di autonome facoltà di indagine e i mezzi di prova ammessi sono consentiti relativamente all'accesso, l'ispezione, la richiesta di dati, notizie e informazioni, relazioni da parte degli organi tecnici dell'amministrazione finanziaria e di altri enti pubblici, la consulenza tecnica.

Ed ancora, il libero interrogatorio, la confessione in questa sede, e le presunzioni legali e quelle semplici purché precise, gravi e concordanti.

Aggiungasi che la riforma del processo civile di cui alla legge 18 giugno 2009 n° 69 ha istituzionalizzato e normato il cosiddetto principio di non contestazione di cui all'art. 115 del Cod.Proc.Civ. e recepisce l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale i fatti allegati da una delle parti vanno considerati pacifici se la controparte li abbia esplicitamente ammessi ovvero abbia assunto una posizione difensiva incompatibile con la loro negazione, ammettendone, così, implicitamente l'esistenza.

Questo principio è stato affermato di recente dalla 5^a sezione della Corte di Cassazione con la sentenza 29613 del 29 dicembre 2011.

Conseguentemente, allorché i fatti vengono enunciati nel ricorso dal contribuente, l'amministrazione finanziaria dovrà necessariamente contestarli punto per punto nei propri scritti difensivi, di guisa che, in mancanza – come innanzi detto – di una esplicita contestazione di una delle argomentazioni difensive, la commissione non può che ritenerli per ammessi, senza alcuna ulteriore attività istruttoria.

Mi preme, a questo punto, però, fare un breve *excursus* sui principi generali in tema di prova nel processo tributario.

Il decreto legislativo 546/92, all'art. 7 comma 3, prevedeva che il giudice avesse la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

Al comma 4 del medesimo articolo è previsto espressamente, poi, che non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

Con decreto legge del 30/09/2005 n° 203, art. 3 bis comma 5, convertito con modificazioni nella legge 2 dicembre 2005 n° 148, il legislatore ha abrogato il richiamato comma 3 dell'art. 7, in quanto ha ritenuto di limitare i poteri istruttori del giudice tributario, considerando che il 1° e 2° comma dell'art. 7 consentiva comunque al giudice di richiedere informazioni e chiarimenti, nonché gli concedeva la facoltà di accesso agli uffici tributari e agli enti locali da ciascuna legge di imposta, nonché di richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato, come pure disporre consulenza tecnica.

Naturalmente, la discrezionalità nell'attuazione dei poteri del giudice trova in ogni caso un limite nelle preclusioni e/o decadenze in cui siano eventualmente incorse le parti.

Questo perché il processo tributario è sostanzialmente un processo di natura dispositiva, affidato quindi alla disponibilità delle parti.

Infatti, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire di ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dal citato art.7, trattandosi di poteri meramente integrativi dell'onere probatorio principale e vanno esercitati al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo (art. 111 Cost.).

Orbene, tenuto conto della peculiarità, della struttura e della funzione del processo tributario, non sono sufficienti i principi generali dettati dall'art. 2697 c.c., il quale prevede che l'onere sia a carico di colui che voglia far valere un diritto in giudizio ovvero di colui il quale riveste il ruolo di attore in senso sostanziale.

Nella gran parte dei casi il giudizio tributario è incardinato in un presunto diritto dell'amministrazione finanziaria alla riscossione del tributo, per cui incomberà su quest'ultima l'onere di provare i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa tributaria.

Pertanto, nonostante il ricorrente rivesta in primo grado la qualità di attore in senso formale, solo nei casi in cui quest'ultimo intenda richiedere il riconoscimento di un suo diritto alla esenzione del tributo, ad un rimborso dell'imposta o infine ad una agevolazione di natura fiscale, è da considerare un attore in senso sostanziale, di guisa che l'onere della prova incomberà sul medesimo.

L'amministrazione finanziaria, però, ricorre spesso alla utilizzazione di presunzioni semplici quali fonti di prova assumibili nel processo tributario, proprio con riferimento alla disposizione di cui al 2° comma del richiamato art.7 D.Lgs. 546/92.

E' notorio, infatti, che l'Ufficio, nel sistema di un accertamento presuntivo, utilizza abitualmente le sommarie informazioni, raccolte dalla Guardia di Finanza da persone che possono riferire circostanze utili ai fini dell'indagine: informazioni che, riportate nei processi verbali di constatazione, sono a loro volta richiamate dagli uffici fiscali negli avvisi di accertamento, cd motivazioni *per relationem*.

La giurisprudenza a riguardo ritiene le suddette informazioni come assimilabili ad una prova documentale, laddove dovrebbero essere considerate vere e proprie

dichiarazioni testimoniali, sicché il contribuente spesso si trova nella difficile situazione di non poter contrastare efficacemente dette prove, con la conseguenza che resta compromessa la concreta attuazione del principio costituzionale della parità delle parti nel processo, se si considera che l'art. 111 della nostra Costituzione recita testualmente: *“ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale”*.

Ora, com'è noto, vi è una precisa disposizione, riportata nell'art. 7 del D.Lgs. 546/92, che esclude, appunto, o non ammette, la prova testimoniale.

Questa esclusione trova la sua giustificazione nella natura prettamente documentale del processo tributario.

Difatti, tale processo non è affatto informato ai principi della oralità, ma piuttosto strutturato in termini di economia processuale, e perciò non in grado di gestire l'acquisizione di una prova testimoniale.

Tuttavia, larga parte della dottrina ritiene processualmente incongrua la posizione delle parti in un processo che prevede a favore dell'erario l'utilizzabilità di diverse presunzioni, cui non è possibile contrapporre una prova testimoniale, ma la stessa Corte Costituzionale ha

affermato la insussistenza di questioni di incostituzionalità, in merito al divieto di prova testimoniale.

Riteniamo sia elementare principio di civiltà giuridica il divieto di utilizzare, come prova per negare il legittimo diritto del contribuente, le dichiarazioni rese da un terzo o da un qualunque testimone alla Guardia di Finanza se queste affermazioni non sono confermate nel corso di un leale confronto con il soggetto passivo dell'imposta richiesta dall'amministrazione finanziaria.

E' evidente che si verifica una assurda limitazione al diritto di difesa, costituzionalmente garantito.

D'altra parte, come sopra detto, il giudice tributario, attesa la natura dispositiva del processo, non può che adeguarsi in materia probatoria alla raccolta delle prove che dovrà poi porre a fondamento della propria tesi, fornite solo su iniziativa di parte, a differenza del principio inquisitorio che consente al giudice di pervenire alla conoscenza dei fatti oggetto del processo, prescindendo dalla iniziativa di parte.

Il giudice ha comunque il potere/dovere di esaminare i documenti prodotti dalla parte e di salvaguardare il principio del contraddittorio, specie laddove un richiamo generico al materiale di prova documentale prodotto nel

giudizio non consente alla controparte di controdedurre adeguatamente, sì da ledere il diritto al giusto processo.

Al principio del contraddittorio, sul quale deve innestarsi tutto il processo tributario, sono storicamente legate istanze di giustizia sostanziale: *“nessuno può subire gli effetti di una sentenza senza aver avuto la possibilità di prendere parte al processo dal quale essa scaturisce”*.

Nessuno, in altri termini, può essere additato quale riferimento soggettivo di un provvedimento giurisdizionale, senza aver avuto la possibilità di partecipare attivamente alla sua formazione.

In effetti, questo principio si sostanzia nella garanzia, riconosciuta alle parti, di esporre le proprie ragioni al giudice, sì da contribuire in una certa misura alla formazione del suo convincimento ed è correlato al soddisfacimento di esigenze di giustizia ed uguaglianza, mediante, appunto, una effettiva attività cooperativa tra le parti stesse ed il giudice per pervenire all'accertamento giurisdizionale della verità.

Quindi, l'attuazione del principio del contraddittorio, stigmatizzato all'art. 111 della Costituzione, passa attraverso l'operatività dell'espedito tecnico dell'onere della prova.

Va pure ricordato che, recentemente, la Corte di Cassazione ha statuito che, allorché il giudice ritiene di poter sollevare di ufficio questioni di diritto rilevanti ai fini della decisione, deve necessariamente consentire alle parti di svolgere le loro difese in merito.

Devesi sottolineare che l'attuale situazione in merito al principio del contraddittorio in materia tributaria trova la giusta corrispondenza in quello del giusto procedimento, basato su canoni costituzionali della imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione.

Aggiungasi che il legislatore ha dovuto di volta in volta privilegiare il diritto del soggetto a difendersi, consentendogli di esporre le sue ragioni, qualora i suoi interessi siano pregiudicati dall'azione amministrativa, anche e soprattutto sulla spinta della giurisprudenza comunitaria.

Ritornando al tema del sistema delle prove nel processo tributario, non va sottaciuto che al giudice tributario è vietato acquisire di ufficio le prove, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio previsto a carico della parte, in quanto, come detto, diversamente, sarebbe violato il principio dispositivo su cui si regge appunto il processo tributario.

Comunque, è la stessa legge ad investire del potere acquisitivo delle prove il giudice, che è tenuto ad esercitare in modo discrezionale, avendo solo un obbligo morale, qualora la documentazione prodotta sia tale da non consentirgli una pronuncia ragionevolmente motivata.

Pertanto, il giudice è tenuto a porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti e solo eccezionalmente acquisire di ufficio le prove ritenute necessarie per la pronuncia, sicché con l'abolizione del comma 3 dell'art. 7 il legislatore ha voluto ricondurre i poteri istruttori del giudice nei ranghi del carattere dispositivo del processo tributario, imponendo l'onere dei presupposti di fatto a chi esercita lo *ius impositionem* e l'onere di giustificare la presenza di fatti impeditivi, modificativi ed estintivi della obbligazione tributaria al soggetto passivo.

Il giudice perciò si limiterà all'accertamento della pretesa erariale, come dedotta e motivata nell'atto impositivo, e ad accertare i fatti esposti dal ricorrente giustificativi della contestazione.

Ad equilibrare poi la posizione delle parti, proprio nell'ottica del rispetto della garanzia della parità delle armi, è intervenuta la stessa Suprema Corte di Cassazione con la

sentenza n° 2942/2006, che ha precisato *“nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese dai terzi agli organi dell’a.f. trovino ingresso a carico del contribuente, fermo il divieto di ammissione della prova testimoniale, con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (dichiarazioni sostitutive di atto notorio), dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo, riformulati nel nuovo testo dell’art. 111 della Costituzione per garantire, oltre la parità delle armi processuali, anche l’effettività del diritto di difesa”*.

Vorrei, intanto, sia pure brevemente, riferirVi sulla costituzionalità del divieto di prova testimoniale, sancito dall’art. 7 comma 4 del D.Lgs. 546/92.

La motivazione di tale divieto, secondo la Corte Costituzionale, trova una “non irragionevole” giustificazione nella spiccata specificità del processo tributario rispetto a quello civile e amministrativo, perché il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale.

L’asserita violazione dell’art. 24 della Costituzione deve ritenersi insussistente, sia perché la esclusione della prova

testimoniale nel processo tributario non costituisce di per sé una violazione del diritto di difesa, potendo quest'ultimo, ai fini della formazione del convincimento del giudice, essere diversamente regolato dal legislatore nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti, sia perché l'asserita impossibilità della parte di fornire *aliunde* la prova di una specifica circostanza di fatto, quand'anche esistente, non potrebbe di per sé ascriversi al vizio di legittimità costituzionale della norma, essendo conseguenza necessitata dalla scelta discrezionale del legislatore riguardo alla ammissibilità ed ai limiti dei singoli mezzi di prova (scelta, del resto, presente anche nel processo civile, in relazione a determinati fatti o rapporti, la cui prova può essere fornita soltanto per iscritto).

Non è neppure fondata, con riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 commi 1 e 4 del D.Lgs. 546/92, che deve essere interpretato nel senso di non ricomprendere nella previsione del diritto di prova testimoniale anche l'inammissibilità delle dichiarazioni di terzi, eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale, tenuto conto che le dichiarazioni in questione sono

essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e di solito, ad iniziativa di parte, richiede poi in particolare la formulazione di specifici capitoli, comporta inoltre il giuramento dei testi e riveste conseguentemente un particolare valore probatorio.

D'altra parte, la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'amministrazione finanziaria trovino ingresso a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non può avvalersi per contestare l'efficacia probatoria di una prova testimoniale, non collide, né con il principio di eguaglianza, né con il diritto di difesa del contribuente medesimo.

Con il primo perché il valore probatorio di siffatte dichiarazioni 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, sicché, trattandosi di una efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale, tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (dichiarazione dei terzi) e l'esclusione dell'altro (prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi".

Con il secondo, e cioè con il diritto di difesa del contribuente, perché questi, nell'esercizio di questo diritto, può contestare la veridicità della dichiarazione dei terzi raccolta dall'amministrazione nella fase procedimentale, sicché, ove ciò avvenga, il giudice tributario, se non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, quindi anche a prescindere dalle predette dichiarazioni, potrà e dovrà fare uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal Comma 1 dell'art.7, rinnovando e, eventualmente, integrando, secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità, l'attività istruttoria svolta dall'Ufficio, tenuto soprattutto conto che, a fronte di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere sono soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione per l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato appunto oggetto di discussione tra le parti.

Sulla scia di tale giurisprudenza costituzionale si è posta anche quella di legittimità.

Devo, però, segnalare una marginale apertura, prospettata dalla sentenza della Suprema Corte di Cassazione n° 21233 del 2006, la quale ha statuito che *“se il contribuente dimostri*

di essere nella impossibilità di acquisire i documenti contabili, la cui tenuta è obbligatoria, non per questo è esonerato dall'onere della prova, di guisa che in questo caso dovrà formulare apposita istanza di testimonianza ex art. 2724 comma 3 c.c.”.

Come pure non va sottaciuta la pronunzia emessa dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo con la sentenza n° 73053 del 23 novembre 2006, che consentirebbe un'altra apertura nel nostro sistema processuale tributario, e più in particolare circa la prova testimoniale, laddove nella motivazione è facilmente individuabile in via generale la compatibilità dell'esclusione della prova testimoniale, ma tuttavia la stessa può essere invocata subordinatamente alla circostanza che da tale siffatto divieto derivi un grave pregiudizio della posizione processuale al ricorrente contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile.

Tale identica posizione è rilevabile anche da alcune recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione. In particolare la n° 1344 del 25 gennaio 2010 e la n° 3830 del 18 febbraio 2010. La ratio di queste pronunce tende a consentire che al cittadino-contribuente sia lasciata la possibilità di difendersi ogniqualvolta sussistono motivi e cause a lui non

imputabili, dovuti a forza maggiore e non certamente ad un comportamento doloso del medesimo.

Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario ritengo però che abbia ricevuto, anche sulla base delle menzionate decisioni della Suprema Corte di Cassazione, con riferimento alla efficacia e validità giuridica delle dichiarazioni scritte rilasciate dai terzi, una spinta alla sua eliminazione, ove si riterrà applicabile l'art. 257 bis c.p.c. di cui alla novella 69/2009, con cui appunto si richiama il modello della testimonianza scritta.

Non v'è dubbio che lo scopo sarebbe quello di migliorare l'istruttoria del processo, specie in ordine al sistema delle prove.

Difatti, la testimonianza scritta, disciplinata dal richiamato art 257 bis 1° comma c.p.c., appare confermativa della valenza sostanziale più che indiziaria attribuita alla dichiarazione di terzi, sicché la prova testimoniale garantirebbe appieno il rispetto del principio di effettività e pienezza della tutela giurisdizionale, in ossequio ai principi costituzionali, ed in particolare in armonia con quelli comunitari sul giusto processo: obiettivo, questo, che va raggiunto e che non può essere penalizzato dalla specificità del processo tributario, la cui riconosciuta rapidità viene

addotta ad uno dei motivi ostativi alla introduzione della prova testimoniale.

La soluzione auspicabile è quella di un intervento legislativo che dirimi ogni ragionevole dubbio e che preveda l'intervento officioso del giudice in tutti i casi in cui non vi siano lacune istruttorie dovute a negligenza delle parti in causa.

Per fare questo il giudice dovrebbe avere la facoltà di avvalersi di tutti i poteri istruttori che ritiene opportuni per la ricerca della verità, in via assolutamente discrezionale e quindi mai sindacabile, essendo tali poteri meramente integrativi e non esonerativi dell'onere probatorio principale, in quanto *iudex iuxta alligata et probata iudicare debet*.

In merito alla discrezionalità, dovrà, comunque, essere garantita l'assoluta assenza di una sollecitazione esterna, tanto della parte privata quanto della parte pubblica, cosicché l'indipendenza del giudice, che si vuole garantita dall'art. 111 della Costituzione, sarà assicurata.

Pertanto, il vero problema rimane proprio quello della definizione di terzietà del giudice ovvero del vincolo di questi di garantire l'equilibrio tra le parti in causa, che per tale deve intendersi la terzietà nel giudicare se la mancanza

di prove dedotte in giudizio sia legata a mera negligenza delle parti o dovuta ad altri motivi, che lo obbligherebbero a ricercare, anche *aliunde*, ogni elemento di prova valido per il suo convincimento in ordine alla decisione.

La tesi di una interpretazione estensiva dei poteri istruttori dei giudici tributari, e quindi del sistema delle prove, porterebbe al rischio, già prospettato in dottrina, che i giudici, anziché limitarsi ad una funzione integratrice dell'attività istruttoria delle parti, travalichino i limiti delineati dai fatti oggetto del giudizio, degradando così la natura dispositiva del processo tributario.

Antonio Gravina