

# **Seminario di aggiornamento professionale per i Magistrati delle Commissioni Tributarie Regione Campania**

venerdì 5 e sabato 6 ottobre 2012  
Aula Magna Storica Università Federico II –  
Napoli

## **Relazione**

### *“I poteri istruttori del Giudice e la parità delle armi”*

L'argomento scelto impone di fare un breve *excursus* sui principi generali in tema di prova nel giudizio 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. Come pure al comma 4 è previsto che non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

Con decreto legge 30/09/2005 n° 203 art. 3 bis comma 5, convertito con modificazione nella legge 2 dicembre 2005 n° 148, il legislatore ha abrogato il citato art.7 comma 3, in quanto ha ritenuto di limitare i poteri istruttori del giudice tributario, considerato che il comma 1 dell' art. 7 del citato D.Lgs. gli consente comunque di richiedere alle parti informazioni e chiarimenti.

A tal proposito, quindi, va subito segnalato che il processo tributario è un processo sostanzialmente di natura dispositiva, cioè affidato alla disponibilità delle parti, in quanto, se da una parte sussiste il limite dei fatti dedotti dalle stesse, dall'altra è

possibile anche di ufficio la ricerca di eventuali ulteriori elementi necessari per pervenire ad una decisione motivata.

I poteri istruttori delle commissioni tributarie prevedono l'esercizio, da parte del giudice tributario, della facoltà di accesso, di richieste di dati, informazioni e chiarimenti, sia agli uffici tributari che agli enti locali di ciascuna legge di imposta.

Ovviamente, la discrezionalità nell'attuazione dei poteri istruttori del giudice trova un limite nelle preclusioni o decadenze in cui siano eventualmente incorse le parti.

Ed 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 attribuitegli dall'art. 7, perché tali poteri sono 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 2 comma Cost.), soltanto per sopperire alla impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte.

Aggiungasi che la riforma del processo civile di cui alla novella legge 69/2009 ha istituzionalizzato e normato il cd principio di non contestazione, laddove il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti, nonché i fatti non specificatamente contestati dall'altra parte.

Tale principio è stato anche di recente affermato nel procedimento tributario (cfr.sentenza 29/12/2011 n° 29613 – V Sez.Cassazione).

Ora, com'è noto, il citato art. 7 del D.Lgs. 546/92 prevede che non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

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

Lo stesso, infatti, oltre a non essere affatto informato ai principi della oralità, non è strutturato, anche in termini di economia processuale, in modo tale da gestire l'acquisizione di una prova testimoniale, certamente di complessa valutazione.

Tuttavia, larga parte della dottrina ritiene processualmente incongrua la posizione delle parti in un processo che prevede, a favore dell'erario e dell'amministrazione finanziaria, l'utilizzabilità di innumerevoli presunzioni, cui naturalmente non è possibile contrapporre una prova testimoniale, anche se la Corte Costituzionale ha affermato la insussistenza, in questo caso, di questioni di incostituzionalità, in merito al divieto di prova testimoniale.

Sta di fatto che, tenuto conto della peculiarità – come innanzi detto – 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 per contestare 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.

In effetti, nonostante il ricorrente rivesta in ogni caso in primo grado la qualità di attore in senso formale, in realtà solo nei casi in cui sia il contribuente a chiedere il riconoscimento di un suo diritto all'esenzione del tributo o ad un rimborso o infine ad una

agevolazione, il contribuente medesimo è da considerare attore in senso sostanziale.

Pertanto, in questi casi l'onere della prova incomberà sul ricorrente.

Non va dimenticato, però, che le presunzioni semplici, quali fonti di prova assumibili nel processo tributario, con riferimento alla disposizione di cui al comma 1 del richiamato art. 7, sono utilizzate abitualmente dagli uffici nel sistema di accertamento presuntivo.

In particolare, è notorio che la Guardia di Finanza, agendo spesso come Polizia Giudiziaria, assume sommarie informazioni dalle persone che possono riferire circostanze utili ai fini delle indagini e le incarta nei processi verbali di constatazione, che gli uffici fiscali a loro volta richiamano nei rispettivi avvisi di accertamento, cd motivazioni per *relazionem*.

Infatti, la giurisprudenza a riguardo ritiene prova documentale le suddette sommarie informazioni perché consacrate in un processo verbale, mentre di fatto dovrebbero essere vere e proprie testimonianze.

Sicché il contribuente spesso si trova nella difficile situazione di non poter contrastare efficacemente dette prove, laddove, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo di cui all'art. 111 della Costituzione, recita: *“ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti al giudice terzo e imparziale”*.

E' elementare principio di civiltà giuridica il divieto di utilizzare come prova per una condanna le accuse e/o dichiarazioni fatte e rese da un terzo o da un qualunque testimone davanti alla Guardia di Finanza se queste accuse non sono confermate in un

pubblico dibattimento nel corso di un leale confronto con l'accusato.

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

D'altra parte, il giudice tributario, data la natura dispositiva del processo, deve esercitare i poteri istruttori solo nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, sicché tale principio dispositivo in materia probatoria si ha quando la raccolta delle prove da porre a fondamento della propria tesi è lasciata solo alla iniziativa di parte, a differenza del principio inquisitorio in cui il giudice può pervenire alla conoscenza dei fatti prescindendo dalla iniziativa di parte.

Il giudice ha il potere/dovere di esaminare i documenti prodotti dalla parte solo nel caso in cui la parte interessata ne faccia specifica istanza. Infatti, tale specifica istanza si lega al principio che il valore del contraddittorio ha assunto con la riforma di cui all'art. 111 della Costituzione, laddove il richiamo generico ad un materiale di prova documentale prodotto in causa non consente alla controparte di controdedurre adeguatamente, sì da essere così lesa il diritto al giusto processo.

Al principio del contraddittorio, sul quale si innesta 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 altre parole – 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 poter in una certa misura contribuire alla formazione del suo convincimento ed è correlato al soddisfacimento di esigenze di giustizia ed uguaglianza e nel contempo si pone come un valido strumento processuale volto a promuovere, mediante una effettiva attività cooperativa tra le parti e il giudice, l'accertamento giurisdizionale della verità.

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

Tale rappresentazione ci induce alla conclusione che il contenzioso tributario è caratterizzato da un monopolio delle parti nel fissare l'oggetto del giudizio, così che al giudice tributario è solo riconosciuto una mera finalità istruttoria, che vuole il potere delle commissioni limitato ai soli fatti dedotti in giudizio.

La Suprema Corte di Cassazione si è più volte pronunciata sull'art. 7 del D.Lgs. 546/92, riconoscendo sì la possibilità di acquisire elementi conoscitivi mediante la richiesta di relazioni affidate ad organi tecnici dell'amministrazione, ma certamente escludendo che il giudice tributario acquisisca di ufficio le prove, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio previsto a carico della parte, in quanto, diversamente, risulterebbe violato il principio dispositivo su cui si regge, appunto, il processo tributario.

In tal senso il legislatore era intervenuto con l'abrogazione del comma 3 del predetto art. 7, che, come è stato più volte ribadito, non ha inciso sulla connotazione propria della giurisdizione tributaria, poiché alle commissioni sono state accordate le facoltà di accesso, di richieste dati, informazioni e chiarimenti.

Si può comunque affermare che è la legge stessa ad investire del potere acquisitivo delle prove il giudice, che sarà in ogni caso tenuto ad esercitarlo in modo discrezionale, avendo solo un obbligo morale qualora la documentazione prodotta sia tale da non consentirgli una pronuncia ragionevolmente motivata.

Pertanto, in termini di prova, vige la regola che il giudice è tenuto a porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti ed eccezionalmente acquisire di ufficio le prove ritenute necessarie ai fini della decisione.

A riguardo, parte della dottrina ha osservato come il giudizio tributario sia disciplinato dal principio dispositivo in ordine all'allegazione dei fatti, ma governato dal principio inquisitorio in merito alla prova dei fatti stessi.

Evidentemente, il legislatore, con l'abolizione del comma 3 dell'art. 7, 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 impositionis* e l'onere di giustificare la presenza di fatti impeditivi, modificativi ed estintivi dell'obbligazione tributaria al soggetto passivo, dovendo il giudice limitarsi all'accertamento della pretesa erariale, così come dedotta e motivata nell'atto impositivo, e ad accertare i fatti giustificativi indicati dal ricorrente.

Pertanto, ad equilibrare 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 del 2006, che ha precisato: *"nel processo tributario come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese dai terzi agli organi dell'amministrazione finanziaria, trovino ingresso, a carico del contribuente, e 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 il principio della parità delle armi processuali, nonché l'effettività del diritto di difesa”.*

Vorrei soffermarmi un attimo sulla costituzionalità del divieto di prova testimoniale, sancito dall'art. 7 comma 4 del D.Lgs. 546/92.

La incostituzionalità di tale divieto, in relazione, sia al principio della parità delle armi, sia al diritto di difesa, è stata esclusa dalla Corte Costituzionale, che ha più volte ribadito come vada escluso che il divieto di prova testimoniale possa collidere con il principio della parità delle armi, che rappresenta l'espressione in campo processuale del principio di uguaglianza.

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.

Quanto poi al diritto di difesa è costante l'affermazione per cui “la esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce di per sé 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.



Sulla scia di tale giurisprudenza costituzionale si pone anche quella di legittimità.

Devo però segnalare una possibile marginale apertura, prospettata dalla sentenza n° 21233/2006, 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, sicché in questo caso dovrà formulare apposita istanza di testimonianza ex art. 2724 comma 3 c.c..

Aggiungasi che anche la Corte Europea dei Diritti dell'uomo, con la sentenza n° 73053 del 23 novembre 2006, consentirebbe un'altra apertura nel nostro sistema processuale tributario, laddove nella motivazione è facilmente individuabile in via generale la compatibilità dell'esclusione della prova testimoniale; tuttavia la stessa risulterebbe fruibile ma subordinata alla circostanza che da siffatto divieto derivi un grave pregiudizio della posizione processuale al ricorrente-contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile.

Tale identica posizione si rileva anche da alcune recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione, nn° 1344 del 25/01/2010 e 3830 del 18/02/2010.

Riassumendo, anche la ratio di queste pronunce tende a consentire che al cittadino contribuente sia lasciata la possibilità di difendersi ogniqualvolta sussistano motivi e cause a lui non imputabili, dovuti a forza maggiore e non certamente ad un comportamento doloso del medesimo.

E' evidente che il divieto della prova testimoniale nel processo tributario ha ricevuto, sulla base delle menzionate pronunce, anche 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 di cui alla novella 69/2009 del cpc, con cui si richiama il modello della testimonianza scritta.

Non v'è dubbio che lo scopo sarebbe quello di migliorare l'istruttoria del processo.

Infatti, la testimonianza scritta, disciplinata dal richiamato art. 257 bis 1° comma, 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 non può essere penalizzato dalla specificità del processo tributario, la cui rapidità – è vero – spesso conclamata ma poco riconosciuta, viene adottata quale uno dei motivi ostativi alla introduzione della prova testimoniale.

Al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, questo non può che svolgersi nel contraddittorio tra le parti stesse, in condizione di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale.

Ma quest'ultimo deve in ogni caso esercitare il potere decisionale, non ricorrendo ad una funzione integrativa dell'attività probatoria delle parti in causa, per un omesso mancato assorbimento dell'onere probatorio da parte appunto del soggetto onerato, ma giudicare secondo il noto principio *iuxta alligata et probata*.

I poteri istruttori del giudice quindi sono, allo stato, ben previsti e contenuti nell'art. 7 del D.Lgs. 546/92, per consentirgli di pervenire al libero convincimento, acquisendo

*aliunde* altri elementi ai fini della decisione, e compiere perciò un'azione autonoma rispetto all'assunto delle parti: il tutto sempre privilegiando il principio del giusto processo, con l'ammissibilità e l'utilizzazione di materiale probatorio anche proveniente da altro processo, senza violare il principio del contraddittorio in relazione alla possibilità per il contribuente di contestare le risultanze degli elementi probatori forniti dall'amministrazione finanziaria.

In conclusione, a mio avviso, la soluzione auspicabile è quella di un intervento legislativo che dirimi ogni ragionevole dubbio e che preveda l'intervento officioso del giudice in tutti quei casi in cui non vi siano lacune istruttorie dovute a negligenze delle parti in causa. Per fare questo il giudice dovrebbe avere la facoltà di avvalersi di tutti quei poteri istruttori che ritiene più opportuni alla ricerca della verità, in via del tutto discrezionale e, quindi, mai sindacabile, perché tali poteri sono meramente integrativi e non "esonerativi" dell'onere probatorio principale.

Tale discrezionalità dovrà comunque essere garantita dall'assoluta assenza di una sollecitazione esterna, perciò tanto della parte privata quanto della parte pubblica, così che l'indipendenza del giudice, che si vuole appunto garantita dall'art. 111 della Cost., 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 e 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 nel giudizio.

La tesi di una interpretazione estensiva dei poteri istruttori dei giudici tributari 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 dedotti in giudizio, degradando così la natura dispositiva del processo tributario.

%%%%%%%%%

*Avv. Antonio Gravina*

*Componente Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria*