

LABORATORIO SUL PROCESSO TRIBUTARIO

QUESTIONARIO (5) – Sull’istruttoria tributaria (perizia, dichiarazioni di terzi e testimonianza)

È noto come la fase istruttoria all’interno del processo tributario sia quasi interamente disciplinata, per quel che concerne almeno i principi fondamentali e salvo il generale rinvio al codice di rito civile per le disposizioni applicabili, dall’art. 7, D.lgs. n. 546/1992.

È altresì noto come la disposizione *de quo* sia stata oggetto di vivaci critiche, soprattutto a livello dottrinale, in ragione delle preclusioni, invero proprie del solo rito tributario, che detta norma pone tanto al giudice quanto alle parti.

Da un punto di vista positivo, l’art. 7 cit. modella l’istruttoria processuale tributaria sulla base di tre principi logicamente enucleabili dalla disposizione:

- i. il principio del c.d. parallelismo tra poteri istruttori laddove, al primo comma, dispone che le Commissioni Tributarie esercitino i medesimi poteri istruttori esercitabili dall’Amministrazione finanziaria in sede di verifica; sicché a qualunque modifica legislativa incidente sulla geometria dei secondi non può che conseguire, in via simmetrica e quale effetto automatico, una modifica dei primi;
- ii. la generale ammissibilità tanto della consulenza tecnica d’ufficio, quanto quella di poter richiedere relazioni ad organi tecnici dell’amministrazione dello Stato, entrambe sottoposte alla sola condizione che gli elementi acquisendi siano di “particolare complessità”;
- iii. l’inammissibilità, all’interno del processo tributario, sia del giuramento che della prova testimoniale.

Prima di esaminare le risposte al questionario sul tema in oggetto, è indispensabile rilevare come tutta l’elaborazione, tanto dottrinale quanto giurisprudenziale, che si è avuta sulla norma *de qua*, seppure nella sua varietà di sfumature, sia in realtà il frutto del nuovo modo di intendere i rapporti processuali tra fisco e contribuente che si è sviluppato a partire dalla seconda metà degli anni ’80. Ed infatti, se in tempi meno recenti l’atto amministrativo era generalmente sorretto da una presunzione di legittimità, onde per cui le parti processuali non erano totalmente pariorinate essendo ridossato, pressoché interamente, in capo al contribuente l’onere probatorio; non così in tempi moderni laddove, venuta meno la ridetta presunzione, tanto il contribuente quanto, e soprattutto, l’amministrazione, hanno l’onere di fornire un impianto probatorio a supporto della fondatezza (ed anche della legittimità) delle proprie pretese.

Tanto premesso in via generale, è ora possibile analizzare gli esiti del questionario.

1. La perizia di parte è ammessa quale elemento di prova nel processo tributario:		
<i>a. sì, sempre</i>	152	79,2%
<i>b. sì, solo se dell'Amministrazione</i>	1	0,5%
<i>c. altro (specificare)</i>	38	19,8%
<i>d. non risponde</i>	1	0,5%
	192	100,0%

Con il **quesito n. 1** si è posto all'attenzione dei rispondenti la tematica della **perizia di parte**.

Al riguardo, i nodi da sciogliere sono essenzialmente due:

- i. la sua generale ammissibilità, a fronte del disposto dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 il quale non contempla espressamente siffatta possibilità;
- ii. il suo eventuale valore probatorio.

Quanto al primo profilo, la Suprema Corte è ferma ormai da tempo nell'affermare il principio per il quale nel processo tributario vi sarebbe un maggiore spazio per le c.d. prove atipiche (*ex multis* **Cass. n. 2246/2018; 10222/2016**).

Logico corollario di quanto sopra è che, quantunque l'art. 7 cit. non preveda espressamente la perizia, per ciò solo l'ammissibilità di questa non può essere esclusa tanto per l'amministrazione, quanto per il contribuente in virtù del principio di parità delle armi.

Quanto al valore probatorio, la Corte ha affermato, a più riprese, che la perizia (nel caso di specie una relazione di stima) ha valore di atto pubblico solo per quel che concerne la provenienza del documento ma non anche del suo contenuto, il quale ha il valore di elemento liberamente valutabile del giudice (**Cass. nn. 9357/2015; 2193/2015; 14418/2015**).

Quasi l'80% dei rispondenti si è espresso per l'ammissibilità della perizia nel processo tributario per entrambi le parti del giudizio.

In un solo caso (su un totale di 192 questionari), è stato ritenuto che la perizia sia ammissibile soltanto se proveniente dall'ente impositore.

L'ulteriore 20% si è pronunciato per una generale ammissibilità della perizia, specificando, tra l'altro, che nel processo tributario le perizie di parte, tanto che provengano da privati nell'interesse del contribuente, quanto da organi tecnici dell'amministrazione, hanno contenuto di allegazione difensiva a contenuto tecnico (**Cass. nn. 22965/2017; 21132/2016; 6351/2016; 23590/2011**).

In taluni casi si è precisato che la perizia può costituire fonte di convincimento del Giudice che deve però spiegare per quali ragioni la ritenga corretta e convincente (**Cass. nn. 14418/2014; 4363/2011; 8890/2007**) (prova atipica).

In altri casi si è specificato che la perizia può assumere valore indiziario, in altri che la stessa è ammissibile quando è necessario acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità.

In un caso si è infine specificato che la perizia di parte non è ammissibile quale elemento di prova.

2. In caso di produzione in giudizio di due consulenze di parte, il Giudice:		
<i>a. dà preferenza a quella dell'Amministrazione</i>	0	-
<i>b. valuta liberamente entrambe le perizie</i>	191	99,5%
<i>c. non risponde</i>	1	0,5%
	192	100,0%

Nella **domanda n. 2** si è inteso verificare se il Giudice, in caso di produzione in giudizio di due consulenze di parte, sia obbligato a dare preferenza a quella proveniente dalla parte pubblica.

Le risposte non lasciano alcun dubbio sull'opinione dei Giudici che, all'unanimità (fatto salvo un caso in cui non è stata fornita alcuna risposta), hanno ritenuto che entrambe le perizie siano oggetto di libera valutazione da parte del Collegio giudicante.

3. Le dichiarazioni dei terzi acquisite fuori dal giudizio costituiscono elementi di prova:		
<i>a. sì, solo se prodotte dall'Amministrazione</i>	6	3,1%
<i>b. no, mai</i>	59	30,7%
<i>c. sì, da chiunque siano prodotte</i>	123	64,1%
<i>d. non risponde</i>	4	2,1%
	192	100,0%

Con le domande da 3 a 5, si è posto all'attenzione dei rispondenti l'importante tematica delle **dichiarazioni di terzi**.

In particolare, con il **quesito n. 3** si è inteso indagare sull'eventuale valenza probatoria di tali dichiarazioni e se quest'ultima possa variare a seconda della parte che produce in giudizio le stesse. L'opinione di gran lunga prevalente, condivisa dal 65% circa dei rispondenti, è che le dichiarazioni dei terzi acquisite fuori dal giudizio costituiscono elementi di prova da chiunque siano prodotte.

In taluni casi è stato specificato, peraltro, che tali dichiarazioni assumono valore di meri elementi indiziari (Cass. nn. ord. **6616/2018; 9080/2017; 18065/2016; 5018/2015; 960/2015; 8987/2013; 8639/2013; 20028/2011; 11785/2010**).

Tre rispondenti su dieci ritengono invece che le dichiarazioni dei terzi acquisite fuori dal giudizio non costituiscano mai elementi di prova.

Soltanto in sei casi (pari al 3% del totale), è stato invece ritenuto che le dichiarazioni dei terzi acquisite fuori dal giudizio costituiscono elementi di prova solo se prodotte dall'Amministrazione finanziaria.

4. Le dichiarazioni dei terzi acquisite fuori dal giudizio e prodotte dall'Amministrazione:		
<i>a. prevalgono in quanto tali su quelle prodotte dalla parte privata</i>	8	4,2%
<i>b. non prevalgono su quelle prodotte dalla parte privata</i>	180	93,8%
<i>c. non risponde</i>	4	2,1%
	192	100,0%

Nella **domanda n. 4** è stato chiesto se le dichiarazioni dei terzi acquisite fuori dal giudizio e prodotte dall'Amministrazione finanziaria prevalgono o meno su quelle eventualmente prodotte dalla parte privata.

Sul punto, la quasi totalità dei rispondenti (il 94% circa) è per la negativa, ossia che non si possa attribuire alcun valore probatorio privilegiato alle dichiarazioni extraprocessuali di terzi prodotte dalla parte pubblica.

Soltanto in 8 casi su 192 (pari al 4% circa), è stato ritenuto che sussista invece detta prevalenza in favore della parte pubblica.

5. Il giudice tributario può fondare la sua decisione solo sulle dichiarazioni di terzi acquisite fuori dal giudizio e prodotte dalla parte privata:		
<i>a. sì, sempre</i>	13	6,8%
<i>b. no, mai</i>	126	65,6%
<i>c. altro (specificare)</i>	50	26,0%
<i>d. non risponde</i>	3	1,6%
	192	100,0%

Con il **quesito n. 5** si è inteso, infine, intercettare l'opinione dei rispondenti sulla possibilità di fondare la decisione esclusivamente sulle dichiarazioni extraprocessuali di terzi prodotte dalla parte privata.

L'opinione prevalente è stata per la negativa (il 65% circa del totale), ossia che la predetta possibilità sia preclusa.

Il 7% circa dei rispondenti ha ritenuto che siffatta possibilità sia invece sempre sussistente.

Una percentuale non trascurabile, pari al 26%, ha tendenzialmente riconosciuto la richiamata possibilità, subordinandola tuttavia ad una varietà di condizioni di natura non sempre omogenea.

Di seguito, alcuni esempi di tali condizioni:

- se sussistono i requisiti di gravità, precisione e concordanza e se integrano la prova ex art. 2729 c.c.;
- purché soddisfino i requisiti della prova indiziaria;
- solo se confortate da altri indizi o altri elementi di riscontro;
- qualora siano supportate da elementi univoci tali da fare maturare il convincimento del Giudice. Diversamente opinando, le dichiarazioni di terzi non corroborate da un corollario di elementi univoci, costituiscono meri elementi indiziari che non possono assurgere al rango di prova;
- in mancanza di prova contraria;
- se non contestate dalla controparte;
- a seconda del contenuto e del contesto delle dichiarazioni;
- se confluita in un atto di natura documentale;
- a seconda dell'atto che le riporta (atto pubblico, scrittura privata, ecc.) e del grado di attendibilità del dichiarante;
- se indotte da entrambe le parti;
- solo se sono di amministrazioni pubbliche o facenti pubblica fede
- vanno valutate unitamente agli altri elementi di prova. Principio del libero convincimento del giudice;
- possono concorrere unitamente ad altri elementi di prova a formare il convincimento del giudice.

Sulla complessa problematica, vale la pena qui ricordare come la giurisprudenza di legittimità, fermo restando la preclusione ad una prova testimoniale propriamente intesa, si è mostrata

maggiormente flessibile all'ingresso nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi rese fuori dal giudizio ed introdotte in forma documentale.

In questo senso, la Corte ha sempre negato il valore di prova legale a siffatta tipologia di dichiarazione riconoscendogli, al contrario, il valore di mero elemento liberamente valutabile dal giudice e sottoposto al suo prudente apprezzamento.

In particolare:

- i. per quanto riguarda la *pars pubblica*, la Suprema Corte ha sempre riconosciuto la legittimità delle dichiarazioni rese dai terzi alla Guardia di Finanza ed inserite all'interno del PVC (cfr. **Cass. nn. 21809/2016; 17810/2016; 16223/2014; 23325/2013; 21813/2012**);
- ii. per quanto concerne la parte privata, allo stesso modo e onde evitare una lesione del principio di parità delle armi, la Suprema Corte ha avuto modo di affermare la piena legittimità delle dichiarazioni di terzi raccolte dal contribuente ed introdotte nel giudizio (cfr. **Cass. nn. 5018/2015; 15331/2014; 22519/2013; 7707/2013; 17054/2013**).

6. La perdita incolpevole di un documento giustifica la deroga al divieto di prova testimoniale:		
<i>a. sì, sempre</i>	41	21,4%
<i>b. no, mai</i>	121	63,0%
<i>c. altro (specificare)</i>	30	15,6%
<i>d. non risponde</i>	0	-
	192	100,0%

La **domanda n. 6** è relativa infine alla tematica della **prova testimoniale** e dei limiti in cui il divieto al suo utilizzo nel processo tributario possa essere derogato.

Al riguardo, è opportuno ricordare, in via preliminare, come sotto la vigenza dell'art. 35, comma 5, d.P.R. n. 636/1972 fosse sconosciuta qualsivoglia preclusione in ordine all'ammissibilità della la prova testimoniale. Successivamente, con la novella del 1981, il legislatore ha modificato il proprio orientamento introducendo la ridetta preclusione, poi riproposta in senso all'art. 7 attualmente vigente.

Le giustificazioni poste a base della scelta legislativa, tendenzialmente, possono essere logicamente distinguibili in tre ordini di argomentazioni:

- i. l'indisponibilità delle situazioni giuridiche oggetto del processo;
- ii. la natura eminentemente scritta e documentale del rito tributario;
- iii. la natura, sostanzialmente impugnatoria del relativo giudizio.

Non potendo essere di certo questo il luogo per approfondire i rilievi della dottrina per quanto concerne i punti di forza e le debolezze delle singole argomentazioni per come sopra riepilogate, basti in questa sede rilevare:

- i. quanto alla prima, che comporta, a rigor di logica, un inusitato accostamento tra il concetto giuridico di testimonianza con quello di confessione, posto che solo per la seconda e non anche per la prima è richiesta la disponibilità del relativo diritto;
- ii. quanto alla seconda, la natura scritta e documentale del processo oggetto di attenzione, non potrebbe portare, da sola, alla preclusione strutturale di un particolare strumento probatorio; semmai e piuttosto ad una differente graduazione della valenza di siffatte tipologie di prove;
- iii. quanto alla terza, infine, è necessario rilevare come, in un'ottica sistematica, l'argomentazione non regga una volta che si effettui il confronto con il rito amministrativo laddove, pur essendo anche quest'ultimo formalmente impugnatorio, la testimonianza è generalmente ammessa.

Ciò posto, la Corte Costituzionale, come è noto, ha avuto modo di indagare, a più riprese, la legittimità del sistema delineato dall'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992.

Più in particolare, tali pronunce appaiono efficacemente suddivisibili in due distinti gruppi, in funzione del parametro costituzionale invocato:

- a. quanto all'art. 24 Cost., la Corte Costituzionale ha più volte affermato da un lato che l'esclusione di un mezzo di prova non costituisce di per sé violazione del diritto di difesa ex

art. 24 Cost. e, dall'altro lato, che tale parametro costituzionale non esclude che le modalità in cui può estrinsecarsi il diritto di difesa possano essere diversamente regolate in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti (**C. Cost., Ordinanze, nn. 506/1987; 76/1989; 6/1991; 328/1992**);

- b. quanto agli articoli 3 e 53 Cost. si è affermato, per un verso, che l'art. 7 cit. non viola il principio di parità delle armi (rappresentante l'espressione in chiave processuale del principio di eguaglianza) per ciò che il legislatore è libero, nei limiti della ragionevolezza, di prevedere le regole processuali più varie in funzione dei diversi procedimenti non comportando, la norma costituzionale *de qua*, alcuna necessaria uniformità tra differenti tipi di processi. Per altro verso, la Corte ha affermato che l'art. 7 cit. si sottrae al sindacato di legittimità sul versante dell'art. 53 Cost., in quanto tale ultima norma afferirebbe esclusivamente alla disciplina sostanziale e non anche a quella processuale (**C. Cost., nn. 114/1999; 322/1992**).

Unico elemento distonico rispetto al quadro appena prospettato, potrebbe essere rappresentato dal rapporto intercorrente tra l'art. 7, co. 4, cit., ed il disposto dell'art. 2724, n. 3, c.c., il quale, per i casi di perdita incolpevole di un documento necessario a provare un fatto favorevole a colui il quale ne affermi l'esistenza, espressamente riconosce la legittimità della prova testimoniale in deroga ad i limiti per essa previsti.

Sul punto la Corte di cassazione ha affermato che, nel caso in cui il documento sia andato perduto per colpa non imputabile al contribuente, l'art. 2724 c.c. si ponga in un'ottica chiaramente derogatoria anche rispetto ai limiti previsti per la prova testimoniale all'interno del rito tributario, sicché tale mezzo di prova non potrà che essere ammesso (cfr. **Cass. nn. 9611/2017; ord. 5182/2011; 1650/2010; 587/2010**).

Al riguardo, la maggioranza dei rispondenti (il 63%) ha ritenuto insuperabile il divieto di prova testimoniale anche in caso di perdita incolpevole di un documento.

Il 21,4% ha ritenuto invece sempre derogabile l'anzidetto divieto.

Buona parte del restante 15,6% dei rispondenti ha specificato che la derogabilità del divieto opera in conformità al richiamato indirizzo giurisprudenziale.

In taluni casi, è stato infine affermato che la predetta deroga può essere invocata:

- solo se decisiva ai fini del giudizio;
- solo ove non sia possibile provare in alcun modo quanto riprodotto nel documento perduto;
- solo se resa a un pubblico ufficiale nel corso di una verifica;
- se si dimostra altresì che è impossibile acquisire documenti presso terzi;
- pur non potendo il giudice avvalersi della prova testimoniale, il documento incolpevolmente perduto può essere sostituito da atto notorio in cui il dichiarante attesti quanto a sua conoscenza, di modo che il giudice potrà tener conto della prova documentale depositata in atti.