

CONSIGLIO DI PRESIDENZA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE
PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE
DELLE REGIONI MARCHE-UMBRIA-ABRUZZO-MOLISE**

**“Questioni attuali di diritto tributario
sostanziale e processuale”**

Venerdì 10 e Sabato 11 giugno 2016
COSMOPOLITAN BUSINESS HOTEL
Via Alcide de Gasperi n. 2, Civitanova Marche (MC)

“I mezzi di prova nel processo tributario”

Relatore Avv. Marisa Abbatantuoni

SOMMARIO: 1) Onere della prova e presunzioni; 2) Tipologia delle prove e principi generali; 3) Poteri del Collegio nella fase istruttoria; 4) I “poteri d’indagine” delle CT. La consulenza tecnica; 5) Natura e funzione della consulenza tecnica 6) L’oggetto della consulenza tecnica e “la particolare complessità”

Premessa

La disciplina dell’istruzione probatoria nel processo tributario, alla luce dell’art. 7, commi 1, 2 e 4 del D.Lgs. n. 546/1992, è molto scarna e largamente asistemica¹ e ad essa non viene assegnata quella centralità che le spetta, quale

¹ Cfr. A. Comelli, “Commento sub art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992”, in C. Consolo, C. Glendi, Commentario breve alle leggi del processo tributario, Padova, 2012, pag. 75.

“componente immanente ed essenziale del regolamento del processo”².

Le brevi e laconiche disposizioni che caratterizzano l'istruzione probatoria in esame confermano la marginalità nella quale ad oggi essa è confinata, contrariamente al codice del processo amministrativo³, il cui titolo III del libro secondo è rubricato *“Mezzi di prova e attività istruttoria”* e comprende gli articoli da 63 a 69, i quali richiamano espressamente numerosi articoli del c.p.c..

Dal tenore letterale della norma sopra richiamata, si evince che l'oggetto del giudizio viene determinato dalle parti in causa, le quali hanno un potere dispositivo pieno, mentre nella ricerca delle prove, una volta formatosi il *quid disputandum* è affidato alla Commissione tributaria adita.

Al fine di trattare in maniera adeguatamente approfondita questioni inerenti la perizia tecnica, si tralasceranno volutamente le problematiche relative ai singoli mezzi di prova.

1) Onere della prova e presunzioni

Nel processo tributario come noto, esistono importanti “limitazioni” alla prova del diritto controverso, non essendo ammessi come mezzi probatori, ex art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, il giuramento e la testimonianza^{4,5}, il divieto trova giustificazione nella “spiccata specificità” del processo, nella configurazione dell'organo decidente, nel rapporto sostanziale oggetto del giudizio e nell'oralità del processo stesso⁶.

Sull'utilizzabilità di dichiarazioni di terzi raccolte nelle indagini amministrative si sono pronunciati in senso positivo la giurisprudenza, in prevalenza favorevole, e anche parte della dottrina che a questo riconoscimento, consente ai contribuenti di potervi contrapporre analoghe dichiarazioni scritte⁷.

Una breve disamina meritano anche alcuni mezzi istruttori, non menzionate dal decreto legislativo quali l'interrogatorio e la confessione, che come ritenuto dalla

² Cfr. B. Cavallone, *“Riflessioni sulla cultura della prova”*, in Riv. it. dir. proc. pen., 2008, pag. 947 ss.

³ Trattasi del D.Lgs. n. 104/2010 come successivamente modificato e integrato.

⁴ A.M. Finocchiaro, op. cit., pag. 124; anche Blandini M., op. loco cit. contesta che il divieto trovi giustificazione nel carattere inquisitorio del processo tributario.

⁵ Cfr. Corte cost., ord. 26.11.1987, n. 506, in Dir. Proc. Amm., 1988, 84 ss.

⁶ Cfr. Corte Costituzionale 12.01.2000, n. 18, in Riv. Dir. Trib. , III, 2000, pag. 327.

⁷ Lupi, Diritto tributario, Parte generale, cit., 234 ; Glendi, I poteri, loc. ult. Cit.; ID., L'istruttoria, cit.1127;

dottrina sono da ritenere ammissibili. In ordine al primo è ammissibile, l'interrogatorio c.d. libero disciplinato dall'art 117 del c.p.c., non come mezzo di prova ma bensì come chiarimento e precisazione dei fatti già dedotti dalle parti, mentre non sembra ammissibile quello formale disciplinato dall'art. 230 c.p.c. dal momento che non è ammessa la prova testimoniale nel processo tributario. Per quanto concerne la confessione, non di rado la legislazione tributaria dà rilievo alle ammissioni, da parte del contribuente, di fatti a lui sfavorevoli, come ad es. nel caso delle risposte ad eventuali questionari, alle risposte verbalizzate ai sensi dell'art. 32, 1 co., n. 2, D.P.R. n. 600/1973, delle deduzioni di cui all'art. 16, D. Lgs. n. 472/1997, e più in generale del contenuto delle dichiarazioni tributarie.

Notoriamente, quando il contribuente impugna l'atto amministrativo, spetta all'A.F. dimostrare la legittimità e la fondatezza dello stesso e solo dopo che tale prova sarà stata fornita incomberà al contribuente dimostrare l'esistenza dei fatti estintivi, modificativi od impeditivi.

Il processo tributario, sotto questo profilo, si può idealmente assimilare al giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo; proposta l'opposizione, spetterà all'opposto (convenuto in senso formale, ma attore in senso sostanziale), dimostrare l'esistenza di fatti impeditivi, modificativi o estintivi⁸.

Spetta dunque all'A.F. fornire la prova del fatto costitutivo della sua pretesa, mentre, a prova fornita, spetterà al destinatario provare che il fatto è inefficace o che il diritto dell'A.F. si è modificato od estinto.

Va poi opportunamente rilevato che la prova del fatto, una volta assunta, spiega la sua efficacia a vantaggio o a svantaggio di entrambe le parti del processo, senza distinzione tra quella che l'ha prodotta e le altre parti. L'onere della prova, inoltre, sussiste solo riguardo ai fatti controversi; si deve ritenere non controverso, ossia pacifico, sia il fatto che l'altra parte ammette espressamente, sia il fatto che la stessa non contesta esplicitamente ex art. 115 c.p.c., basando il proprio sistema difensivo su altri elementi logicamente incompatibili con il disconoscimento del fatto allegato dalla controparte.

⁸ Cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, 5 ed., Torino, 1962, 368; la prima edizione di quest'opera è, comunque, del 1942. Sul punto anche la giurisprudenza si è orientata su quanto sostenuto precedentemente da Allorio: Cassazione n.2990/1979; Comm. Trib. Centr., Sez. XI, 6.3.1991, n. 1744, in fisco, 1991, 3765; Comm. Trib. Centr., Sez. XXI, 5.2.1991, ivi, 1991, 2163; Comm. Trib. Centr., Sez. XI, 8.10.1990 n. 6298; cfr. AA.VV., "Il processo tributario", cit., pag. 537.

Posto che è l'attore a dover provare i fatti costitutivi⁹ sui quali si fonda la sua domanda, spetterà dunque al convenuto provare i fatti impeditivi, quelli cioè che vietano ai fatti costitutivi di produrre il loro naturale effetto. L'onere del convenuto sorge solo quando l'attore ha provato tutti gli elementi costitutivi del rapporto su cui si fonda la sua domanda.

La semplice negazione del fatto affermato dall'attore non importa, per il convenuto, alcun onere di difesa; viceversa l'eccezione in senso sostanziale (che si ha quando il convenuto contrappone una difesa positiva, invocando circostanze e titoli diversi in base ai quali pretende il riconoscimento del suo diritto) è soggetta all'onere della prova.

Con questa eccezione, infatti, il convenuto, senza escludere il fatto dedotto dall'attore, ne afferma un altro (impeditivo, modificativo od estintivo) idoneo ad elidere gli effetti giuridici del primo¹⁰.

2) Tipologia delle prove e principi generali

Secondo autorevole dottrina, tra gli altri, Carnelutti e Quatraro e svolgendo alcune riflessioni propedeutiche alla successiva trattazione, ciò senza presunzione di esaustività, si suole distinguere fra una prova diretta, che ha per oggetto il fatto stesso che va provato, e prova indiretta che ha per oggetto un fatto diverso, da cui "indurre" logicamente quello oggetto del giudizio.

Per prova diretta s'intende non solo quella in senso stretto, avente ad oggetto un fatto immediatamente rilevabile dal giudice per sua diretta percezione, ma anche quella in senso lato, avente per oggetto una rappresentazione del fatto da provare (ad esempio, fotografie).

Si distingue ancora fra prove precostituite, formatesi fuori e prima del processo (documenti), e prove costituenti che invece si formano nel corso del giudizio (ad esempio, l'ispezione); fra prove storiche, che consistono in rappresentazioni o esposizioni di dati accaduti (documenti, confessioni) e prove logico-critiche, che consentono la ricostruzione dei fatti su base indiziaria, secondo un

⁹ In via di principio, è ammissibile nel processo tributario anche l'utilizzo dei fatti notori, ossia delle "nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza" art.115, 2° comma c.p.c., applicabile in forza del rinvio operato dall'art. dall'art.1, 2° comma del D.lgs. 546/92. AA.VV., "Il processo tributario", cit., pag. 552.

¹⁰ Cfr. M. Pugliese., "La prova nel processo tributario", Padova, 1935, p. 19 e ss.; E. Allorio, Diritto processuale tributario, Torino, 1969, p. 383 ss..

ragionamento induttivo (presunzione).

Si ha prova per presunzione (art. 2727 c.c.) quando l'esistenza di un fatto non è rilevata dalla percezione sensoriale, ma induttivamente tratta sulla base del principio della causalità efficiente. La presunzione è quindi prova critica, distinta da quella storica, e gli elementi che la caratterizzano sono il fatto certo, quello ignoto ed il nesso di causalità fra i due.

Allorché quest'ultimo è ritenuto dalla legge si ha presunzione legale, quando è ritenuto dal giudice si ha presunzione semplice.

Le presunzioni si distinguono in legali (art. 2728 cod. civ.) allorché dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite, ed in semplici (art. 2729 cod. civ.) se non sono stabilite dalla legge; nel qual caso sono lasciate alla prudente valutazione del giudice, il quale però può ammettere soltanto presunzioni gravi, precise e concordanti. La norma dell'art. 2729, comma 2, del codice civile aggiunge peraltro che le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni¹¹.

All'interno delle presunzioni legali si distingue poi, anche in ambito tributario, tra presunzioni assolute e relative, a seconda cioè che esse non ammettano o ammettano prova contraria. Alle presunzioni assolute, viene in particolare riconosciuta una natura non già processuale quanto, piuttosto, sostanziale (anche se poi, per fatti concludenti, esse finiscono con il rivestire pure l'altro ruolo), ovverosia quella di situazioni volte alla definizione della fattispecie impositiva e/o alla quantificazione della materia imponibile: la loro incidenza investe, in prevalenza, la materia dell'imposta sulle successioni e donazioni e quella dell'imposta di registro.

La presunzione legale relativa ha l'effetto, pratico, d'invertire l'onere della prova.

Infatti, le presunzioni legali, dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite (art. 2728 c.c.), mentre l'altra parte (con inversione

¹¹ Cass., sez. I, 19-12-1997, n. 12854, in banche dati juris data: l'art. 35, co.5, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636, il quale dispone che nel procedimento davanti alle commissioni tributarie non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale (norma poi riprodotta nel 4° comma dell'art. 7 d. lgs. 31 dicembre 1992 n. 546), non comporta anche la inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, co. 2 c.c., il quale dispone che le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni, atteso che tale norma è inapplicabile nel processo tributario, nel quale l'esclusione della prova testimoniale è dettata da un'esigenza di speditezza e la relativa disposizione va considerata di carattere eccezionale, con la conseguenza che non può essere applicata oltre i casi considerati.

dell'onere della prova) può provare il contrario.

L'ordinamento tributario è pieno di presunzioni legali relative. Tipico esempio né è il c.d. redditometro.

Nei casi di accertamenti con questo strumento il fisco deve provare in giudizio solo la ricorrenza dei presupposti di legge (ad es. possesso dell'autovettura); il contribuente può, però, vincere la presunzione legale relativa fornendo la prova del possesso di un minor reddito. In via generale tutti gli accertamenti sintetici configurano una presunzione legale relativa¹².

Proseguendo nel breve viaggio tra i mezzi di prova, si rammenta che il processo tributario è fondamentalmente e quasi esclusivamente un processo documentale, in quanto, l'art. 7 del D. Lgs. n. 546/92 vieta il giuramento e la prova testimoniale.

Sono invece ammissibili l'interrogatorio libero¹³ (e, secondo alcuni, l'interrogatorio formale), la confessione, il giuramento decisorio, l'atto pubblico e la scrittura privata autenticata¹⁴.

La prova precostituita, come definita da molti autori, "*regina*" è la prova documentale, che può essere fornita a mezzo di atto pubblico, di scrittura privata autenticata o semplice, e da altri atti diversi (telegrammi, fax, ecc).

A parte il divieto di prova testimoniale¹⁵, le Commissioni tributarie sono dotate di poteri anche più ampi di quelli propri del giudice civile, in quanto come si vedrà nel proseguo della presente relazione, fatto salvo l'ambito dei fatti dedotti dalle parti quali oggetto del processo, esse hanno il medesimo potere di accesso, acquisizione dei dati, di informazioni e chiarimenti di cui sono dotati gli Uffici Tributarî e in genere, gli enti impositori¹⁶ (art. 7, comma 1). I poteri delle Commissioni sono sostanzialmente analoghi e per certi versi più pregnanti di quelli riconosciuti¹⁷ al Giudice del lavoro¹⁸.

¹² Cfr. B. Quatraro "*I poteri istruttori delle commissioni tributarie*".

¹³ Cfr. Bastioni Ferrara, Appunti sul processo tributario, cit., 64; Manzoni, Potere d'accertamento, cit., 173.

¹⁴ Cfr. G. Durante I poteri istruttori delle Commissioni tributarie, in AziendaItalia – Finanza e Tributi, 8-9/2015, p. 699.

¹⁵ Cfr. P. Russo in Manuale di diritto Tributario, Milano, 1999, p. 480 e ss..

¹⁶ A.M. Finocchiaro, op. cit. pag. 109.

¹⁷ Cass. 1 settembre 1987 n. 7158, in Giust. civ. Rep., 1987, v. Lavoro (controversie individuali), p. 391., Cass. 13 maggio 1987 n. 4402, ivi 1987, voce cit., 391. Nello stesso senso, in dottrina, Montesano, "Le prove disponibili d'ufficio e l'imparzialità del giudice civile", in Riv. trim.dir.proc.civ. 1978, 206.

3) Poteri del Collegio nella fase istruttoria

I poteri istruttori del giudice tributario sono individuati, nel vigente art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992, non novellato dal D. Lgs 156/2015¹⁹, che conferma, da un lato, che non viene nominato un giudice istruttore e, dall'altro lato, che è assente una fase istruttoria autonoma, durante la quale sono ammessi, assunti e vagliati i singoli mezzi istruttori.

L'incipit dell'art. 7 sottolinea innanzitutto la natura tendenzialmente dispositiva del processo tributario laddove stabilisce che i poteri istruttori attribuiti alle Commissioni non sono semplicemente esercitabili per conoscere i fatti rilevanti per la decisione (come prevedeva l'art. 35 del DPR 636/72 autorizzando iniziative "inquisitorie/esplorative" del giudice), ma sono attivabili solo nei limiti dei fatti dedotti dalle parti che fissano i confini della controversia e dell'attività giurisdizionale.

L'intensificazione del carattere dispositivo trova riscontro nell'intervento della Corte Costituzionale²⁰ che veniva ad abrogare il 3° comma dell'art. 7 secondo cui *"è sempre data alle Commissioni tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia"* e che consentiva un vero e proprio potere d'ufficio in "supplenza" della parte probatoriamente inerte²¹.

Nel processo tributario le parti possono depositare documenti, oltre che in allegato al ricorso ed alle controdeduzioni, anche successivamente fino a venti giorni liberi prima dalla data di trattazione della causa (art. 32, 1° comma),

¹⁸ Cass. 6 marzo 1987 n. 2382, Giust. Civ. Rep. 1987, v. Prova civile, 17 ; Cass. 27 febbraio 1988 n. 2117, ivi 1988, voce cit.,14.

¹⁹ Si rinvia all'approfondito volume di C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino (a cura di), Abuso del diritto e novità sul processo tributario, Milano, 2016, 133 ss. Da ultimo, cfr. C. Glendi, "Neoescrecenze" normative processualtributaristiche: applicazione intertemporale del D.Lgs. n. 156/2015", in Corr. Trib., n. 10/2016, pag. 741 ss..

¹⁹ Corte Cost. n. 109 del 19 marzo 2007, secondo la quale il legislatore, con la predetta abrogazione, *"ha voluto rafforzare il carattere dispositivo del processo tributario", sottolineando che se "la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, certamente non implica affatto – né consente – che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di longa manus dell'Amministrazione: in particolare, attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione"*.

²¹ Cfr. M. Scuffi *"I poteri istruttori del giudice tributario"*.

inoltre la produzione di documenti può essere disposta dal giudice²², previa istanza di parte, ai sensi dell'art. 210 cpc²³ nel pieno rispetto del principio dispositivo.

Per quanto riguarda i poteri attribuiti ai giudici tributari relativamente alla fase istruttoria, rileva precisare che ai sensi del già richiamato art. 7, comma 1 del D. Lgs. n. 546/1992²⁴, le Commissioni possono esercitare, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti²⁵, tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti conferite agli Uffici Tributarî ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta (art. 7, 1° comma), per la precisione vengono attribuiti i poteri di: **1)** accesso²⁶ e richiesta dati, informazioni e chiarimenti²⁷; **2)** ordinare alle parti il deposito di documenti; **3)** disapplicare i Regolamenti o gli atti generali rilevanti ai fini della decisione; **3)** nominare un CTU; **4)** richiedere agli organi tecnici dello stato o di altri enti pubblici, compreso il Corpo di Guardia di Finanza, relazioni esplicative da cui si evince la legittimità della pretesa impositiva.

Il riferimento “da ciascuna legge d'imposta” comporta che i poteri del giudice

²² Vale la pena di osservare al riguardo, com'è stato peraltro già fatto ad es. da Tesauro, Manuale, Torino 2009, “...che l'abrogazione, in realtà, non ha l'effetto di privare del tutto il giudice tributario del potere di acquisizione documentale, potendo tale giudice applicare l'articolo 210 cpc. e dunque, sebbene solo su richiesta di parte, “ordinare all'altra parte o ad un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo”.

²³ Cass.13152/2014. I presupposti per l'ordine di esibizione sono, oltre all'istanza di parte, la prova dell'esistenza del documento e del suo possesso in capo alla parte o al terzo nonché la necessità della sua acquisizione, poiché il documento deve essere indispensabile al fine di raggiungere la prova dei fatti.

²⁴ Cfr “**Art. 7 Poteri delle commissioni tributarie.** 1. Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributarî ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta. 2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere 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. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni. [3. È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. abrogato] 4. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale. 5. Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente”

²⁵ Cfr. D. Chindemi, “Il principio di non contestazione nel giudizio tributario”, in Boll. trib., n. 19/2015, pag. 1373 ss.; M. Nardelli, “Conseguenze processuali del principio di non contestazione”, in Corr. Trib., n. 14/2016, pag. 1101 ss.

²⁶ Le norme di riferimento sono, tra le altre - gli artt. 33 del DPR 600/73, l'art. 52 del DPR 633/72, l'art.51 del DPR 131/86.

²⁷ Le norme di riferimento sono, tra le altre, l' art. 32 del DPR 600/73 e l'art.63 del DPR 131/86.

potranno variare in relazione al tipo di tributo oggetto della controversia lasciando nello stesso tempo aperta la determinazione di nuovi poteri qualora fossero introdotti nuovi tributi.

Tale rinvio operato dal legislatore alle singole leggi d'imposta, comporta inoltre che i poteri riconosciuti alle Commissioni tributarie vanno considerati e interpretati nel quadro di una diversa realtà giuridica rispetto a quelli conferiti, dalle stesse leggi, agli uffici tributari ed all'ente locale. Questo significa che mentre in sede amministrativa questi poteri attribuiti dalle singole leggi d'imposta agli uffici finanziari, servono ad accertare prove di violazioni, per le Commissioni tributarie, in quanto giudici speciali, eserciteranno gli stessi poteri principalmente per verificare i risultati dell'istruttoria amministrativa.

Tralasciando per ragioni di economicità i poteri di accesso²⁸, a completamento dei poteri conferiti alle Commissioni dal primo comma dell'art. 7, va posta l'attenzione su quello di richiedere a persone fisiche o giuridiche (es: banche, pubblica amministrazione, professionisti), dati, informazioni e chiarimenti, per accertare fatti dedotti dalle parti.

Tale potere, oltre a trovare fondamento nelle singole leggi d'imposta, ha senz'altro una base normativa nell'art. 117 del c.p.c. che consente al giudice di ordinare la comparizione delle parti nel contraddittorio fra loro per interrogarle liberamente sui fatti di causa. In questo caso, l'inottemperanza dell'obbligo non determina sanzione, ma, secondo la giurisprudenza, può essere valutata ai fini della decisione.²⁹

Una corrente di pensiero oramai datata, facendo leva sul raffronto tra processo civile e processo tributario relativamente ai poteri istruttori ufficiosi del giudice, fonda l'opinione della natura inquisitoria del processo tributario sulla maggiore quantità dei casi in cui (e sulla maggiore latitudine dei poteri con cui) il giudice può acquisire d'ufficio elementi di prova, e ne trarrebbe la conseguenza che in questo tipo di processo non opera il principio dell'onere della prova.

Ma al contrario è stato correttamente rilevato, anche da autorevole dottrina: che il punto di vista quantitativo è giuridicamente irrilevante; che il processo resta

²⁸ Crf per tutti GLENDI, I poteri, cit., 926; BELLAGAMBA, Il nuovo contenzioso, cit., 66; CAMPEIS - DE PAULI, Il manuale del processo tributario, cit., 170 ; DRIGANI -LUNELLI, Guida al nuovo processo, cit., 43.

²⁹ A.M. Finocchiaro, op. cit., pag. 119 ; contrario GLENDI, I poteri, cit., 930.

dispositivo³⁰, se la regola è quella della iniziativa di parte mentre l'esercitabilità d'ufficio (qualunque latitudine abbia) ne è l'eccezione; che nel processo tributario i poteri istruttori del giudice, anche se più numerosi e vasti di quelli riconosciuti nel processo civile, sono pur sempre in numero chiuso.

Dalla lettura coordinata delle norme processuali, appare di palmare evidenza la ricostruzione del principio dispositivo nel processo tributario, attraverso l'art. 7, comma 1: *“Le commissioni tributarie ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti esercitano...”* e l'art. 58: *“Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile”*.

Il giudice tributario esercita i suoi poteri *“nel limite dei fatti dedotti dalle parti”*. È questo il principio, espressamente previsto per il processo tributario, che costituisce il nucleo essenziale e indefettibile del sistema dispositivo (*secundum alligata partium*).

Il tema d'indagine deve essere determinato nei suoi elementi concreti dalle parti e non dal giudice il quale non può, d'iniziativa, indicare fatti rilevanti per la soluzione della controversia, e ricercarne le prove.

L'allegazione dei fatti, oggetto della prova, è monopolio delle parti, l'iniziativa è esclusiva, e non può il giudice intervenire, in altre parole, secondo una felice espressione, il giudice può seguire le *“piste probatorie”*³¹ suggerite dagli atti del processo, oltre che dalla sua imprescindibile esperienza, sfruttando gli *“ingredienti”* introdotti dalle parti nel medesimo processo.

Ancora più pregnante è la previsione dell'art. 58, che ammette le prove nuove in appello, nell'ipotesi in cui *“la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile”*. Ergo, la parte ha l'onere di fornire le prove nel processo di primo grado e se dimostra di non averle fornite per causa ad essa non imputabile, può ammettersi, in appello, una sostanziale rimessione in termini. Queste due norme, unitamente all'art.1, comma 2, D. Lgs. 546/1992, inconfutabilmente confermano la natura dispositiva del processo tributario³².

³⁰ Cfr. Cass. Civ. n. 15214/2000.

³¹ L'efficace espressione è di B. Cavallone, *Riflessioni sulla cultura della prova*, cit., pag. 953.

³² Cfr. B. Quatraro *“I poteri istruttori delle commissioni tributarie”*.

Circoscritto l'ambito, si tratta di vedere, però, in quali limiti la commissione possa esercitare tale suo potere; in altre parole, occorre verificare se il giudice tributario possa, nell'ambito dei fatti dedotti, supplire al mancato assolvimento dell'onere della prova, come ripartito tra ricorrente e resistente.

A tal proposito una recente sentenza della **Corte di Cassazione n. 955 emessa il 20 gennaio 2016**, pronunciandosi sull'onere della prova, ha statuito che, anche nel processo tributario, vige la regola generale prevista dall'art. 2697 c.c., secondo cui l'A.F. che vanta un credito nei confronti dei privati è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa.

La statuizione suscita alcune riflessioni sull'espletamento dei poteri istruttori da parte delle Commissioni tributarie.

La vicenda processuale trae origine dalla notifica di un avviso di accertamento, per l'anno d'imposta 2006, mediante il quale erano stati recuperati a tassazione alcuni costi suppostamente riferiti a operazioni inesistenti. L'avviso faceva dunque riferimento ad atti d'indagine della GDF, formalizzati in un PVC, il quale, tuttavia, non era stato allegato all'atto impositivo.

Il ricorso del contribuente veniva accolto dalla CTP competente sotto il profilo dell'omessa produzione in giudizio, da parte dell'Ufficio tributario, del PVC in questione; infatti l'A.E. nonostante l'invito operato da parte del Collegio al deposito dell'atto, rimaneva inerte.

La sentenza tuttavia, veniva sconfessata dalla CTR che aveva accolto l'appello, questa volta, sotto il profilo dell'omesso esercizio, da parte del giudice di *prime cure*, del potere istruttorio di acquisizione documentale, alla luce dell'allora vigente art. 7, comma 3°, del D.lgs 546/1992.

Il ricorso per cassazione del contribuente veniva affidato a due motivi, entrambe ritenuti fondati. La Corte ha quindi cassato la sentenza impugnata rinviando alla CTR, in diversa composizione, per un nuovo esame, alla stregua dei principi enunciati in materia di poteri istruttori attribuiti alle CT, ai sensi dell'art. 7 del D. Lgs. 546/1992 che soggiacciono ad una serie di limiti operativi.

La sentenza in commento riafferma il principio secondo il quale l'onere della prova sancito dall'art. 2697 c.c. grava sull'Ufficio tributario in posizione creditoria nei confronti del contribuente, dovendo, sotto tale profilo, *“fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa”*³³.

³³ Cfr. Cass. Civ. n. 1946/2012, n. 13665/2001 e n. 2990/1979.

Da questa premessa, la Corte di Cassazione trae due corollari, strettamente connessi, in punto di esercizio dei poteri istruttori del giudice tributario, in una prospettiva più ampia rispetto all'abrogato art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, che meritano di essere sottolineati.

In primo luogo, l'art. 7 in esame *“attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova”* e tale assunto va analizzato e interpretato alla luce del principio di terzietà del giudice, in virtù del canone di cui all'art. 111 Cost³⁴.

Secondo la declinazione di questo principio, proposta dalla Corte, la terzietà è incompatibile con una funzione *“integralmente sostitutiva”*³⁵ del giudice rispetto alle parti, quanto agli oneri probatori, laddove il giudice è titolare di *“un potere istruttorio in funzione integrativa ... degli elementi di giudizio”*.

Aggiunge ancora la Corte che questo potere *“può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza, al fine di integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia”*.

Inoltre, quale ulteriore requisito stabilito non dall'art. 7 in commento, ma dalla giurisprudenza di legittimità, il giudice deve attivarsi in sede istruttoria qualora *“la parte su cui ricade l'onere della prova non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita ma questa risulti piuttosto ostacolata dall'essere i documenti in possesso dell'altra parte o di terzi”*.³⁶

Inoltre, nel caso in cui sia impossibile o molto difficile per l'onereato fornire il supporto probatorio³⁷ alla propria pretesa, il giudice tributario, nel perdurare nell'incertezza sui fatti non interamente imputabile al mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dei protagonisti del giudizio, potrà fare ricorso agli strumenti tecnici conoscitivi previsti dai primi due commi dell'art. 7 cit., esercitando i propri poteri istruttori.

4) I poteri “d'indagine” delle CT. La consulenza tecnica

³⁴ Cfr. M. Ramajoli, “Giusto processo e giudizio amministrativo”, in Scritti in onore di F. Bassi, Napoli, 2015, tomo I, pag. 461 ss.

³⁵ Cfr. Cass. Civ. n. 673/2007.

³⁶ A. Comelli “I poteri istruttori delle Commissioni tributarie e i “limiti dei fatti dedotti” e contestati dalle parti – Il Commento, in Corriere Tributario, 23/2016, p. 1797.

³⁷ Cfr. C. Glendi, L'istruttoria nel nuovo processo tributario, cit., 1139 s., che nelle violazioni di tale diritto ravvisa *errores in procedendo* deducibili con ricorso per cassazione. AA.VV., “Il processo tributario”, cit., pag. 489.

Dispone l'art. 7, 2°c., del D.Lgs. 546/1992, che le Commissioni tributarie possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza.

Tale potere può essere esercitato solo qualora "*occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità*". Tale previsione è stata criticata dalla dottrina, poiché l'utilizzo di apparati statali e, segnatamente, della Guardia di Finanza, potrebbe in qualche modo minare la terzeità del giudice.

L'ordine indicato dalla norma è esemplificativo e non impone alcun vincolo nella scelta della consulenza in alternativa alle altre opzioni, per cui il giudice può disporre la consulenza tecnica d'ufficio senza l'obbligo preventivo di richiedere una relazione agli organi tecnici dell'A.F..

La consulenza tecnica rappresenta una mera eventualità processuale, giacché normalmente il processo tributario si presenta come processo scritto, a prevalente prova documentale, privo di una fase istruttoria, caratterizzato sostanzialmente secondo lo schema del processo amministrativo dal vaglio critico del giudice su un'attività istruttoria precedente ed esterna al processo, svolta normalmente dalla parte pubblica resistente, secondo poteri propri, spesso autoritativi, esercitati in sede amministrativa.

La norma sembra non comportare problemi interpretativi: quando il giudice tributario ritiene che ai fini della decisione è necessaria, per risolvere questioni sottoposte al suo esame, una competenza estranea al diritto ed al proprio sapere giuridico, può acquisire gli elementi conoscitivi di particolare complessità mancanti, ricorrendo (anche) al consulente tecnico.

Quanto poi alla concreta disciplina dell'istituto, valgono nel silenzio dell'art. 7 citato le regole ed i principi fissati in materia dal codice di rito civile.

Il consulente è, a tutti gli effetti, un ausiliare del giudice (con il quale collabora, in qualità di esperto, nelle materie che sfuggono alla sua conoscenza, mentre gli organi tecnici dello Stato non hanno questa qualifica, limitandosi a riferire al giudice elementi conoscitivi di particolare complessità, senza alcuna autonomia valutativa.

Le relazioni degli organi tecnici possono essere richieste solo ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici territoriali, compresa la Guardia di Finanza, mentre la consulenza tecnica è affidata solo a professionisti esterni.

Le relazioni degli organi tecnici sono gratuite mentre la consulenza tecnica ha un costo che grava sulla parte soccombente o su entrambi i contendenti.

Inoltre, le parti del processo non possono partecipare alla redazione della relazione tecnica a mezzo dei propri consulenti, mentre tale partecipazione è consentita *ex lege* nella consulenza tecnica³⁸.

Pertanto ed in sintesi: il consulente dovrà essere iscritto agli albi speciali; presterà giuramento “*di bene e fedelmente adempiere le funzioni affidategli al solo scopo di far conoscere al giudice la verità*”; potrà astenersi ed essere ricusato; opererà consentendo e favorendo il contraddittorio tecnico con gli eventuali consulenti di parte, verbalizzando opportunamente il proprio operato; parteciperà eventualmente all’udienza di discussione, per fornire, su richiesta del presidente, gli eventuali chiarimenti resi necessari dall’articolarsi della discussione orale; assumerà nello svolgimento dell’incarico la veste di pubblico ufficiale e, in quanto tale, risponderà eventualmente dei reati di falsa perizia o interpretazione³⁹ (art. 373 cp), concussione (art. 317 cp.), corruzione (artt. 319 e 319 ter cp.), abuso d’ufficio (art. 323 cp.); sarà liquidato, secondo la tariffa giudiziaria stabilita, dal D.M. 30 maggio 2002, n° 115 e successive modificazioni, sulla base del decreto di liquidazione, emesso collegialmente, su sua richiesta, anche prima della pronuncia della sentenza.

Per effetto del generale rinvio fatto dall’art. 1, 2° comma del D. Legislativo 546/1992 alle norme del codice di rito, ed in assenza di obiettive ragioni di incompatibilità fra la disciplina dei due processi, relativamente all’istituto in esame, al CTU si applicano gli artt. 61-64 e gli artt. 191-197- c.p.c., ma non anche gli artt. 198-200, in quanto non è ammissibile un tentativo di conciliazione delle parti operato dal consulente, che sarebbe in contrasto con l’art. 48 che detta una disposizione specifica sull’istituto della conciliazione giudiziale nel processo tributario⁴⁰.

Si ritiene ormai pacificamente che le parti possano nominare propri consulenti (facoltà riconosciuta dalla Corte Costituzionale) e che questi abbiano il diritto di partecipare alle operazioni peritali e di depositare memorie in via preventiva (per agevolare od orientare il lavoro del CTU) o in via successiva, in adesione o a

³⁸ C. Cost. 12 dicembre 1989.

³⁹ Cass. Civ. n. 7067/2011.

⁴⁰ A.M. Finocchiaro, Commentario, cit., 122.

critica alla relazione peritale.

Al procedimento tributario, si applica, inoltre l'art.191 ad opera della L.69/99 che impone la formulazione preventiva dei quesiti nell'ordinanza di nomina del CTU con fissazione dell'udienza in cui l'esperto dovrà comparire per poi trasmettere ai consulenti di parte la sua relazione al fine di riceverne le osservazioni e farne sintetica valutazione nella relazione finale da depositare in segreteria.

L'elaborato del CTU (accompagnato dalle opinioni espresse nelle memorie dei CT di parte) è di regola sufficiente per fornire al giudice gli elementi scritti occorrenti per risolvere la causa in un senso piuttosto che in un altro.

Si segnala che le disposizioni di attuazione del cpc sull'albo e la vigilanza sui consulenti (artt.13-23) non sono trasponibili nel giudizio tributario non ancora dotato di una disciplina omogenea al riguardo.

Con la recente risoluzione n. 4 del 23 settembre 2014 *“Nomina dei CTU e dei Commissari ad Acta nelle Commissioni Tributarie”* il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, Relatore M. Scuffi, Presidente M. Cavallaro, richiamata l'attenzione sulla possibilità di utilizzare l'opzione della relazione tecnica da parte degli organi della PA per ragioni di economicità, ha fissato alcuni criteri guida per la nomina dei CTU.

In particolare ha previsto che, in attesa della costituzione di appositi albi dei CTU presso ogni Commissione tributaria regionale, debbano essere nominati CTU gli iscritti negli appositi albi presso il Tribunale in cui ha sede la Commissione tributaria, si fa salva la possibilità di derogare a tali elenchi con motivato parere del Presidente del Collegio. Inoltre ciascun Presidente di sezione, sotto la vigilanza del Presidente della Commissione, deve assicurare la turnazione dei CTU. Ed ancora, ogni CT dovrà istituire un apposito registro con l'indicazione dei CTU nominati e dei compensi liquidati.

5) Natura e funzione della consulenza tecnica

Come già detto sopra, il testo dell'art. 7, 2° comma, D. Lgs n° 546/92, si limita a prevedere l'istituto della consulenza tecnica e null'altro, ad eccezione del rimando ai criteri della normativa vigente a fini liquidatori dei compensi del consulente.

E' interessante, allora, il confronto con l'omologo articolo 61 del codice di procedura civile, secondo il quale *“quando è necessario, il giudice può farsi assistere, per il compimento di singoli atti o per tutto il processo, da uno o più consulenti di particolare competenza tecnica”*.

Dato per scontato che per consulenza tecnica (art. 7 cit.) non possa che intendersi il ricorso all'ausilio di una persona dotata di particolare competenza tecnica (art. 61 cit.), sembra interessante notare che mentre il codice di rito civile mette l'accento sull'ausilio al compimento di atti, il “codice” di rito tributario fa, più genericamente ed ampiamente, riferimento all'acquisizione di elementi conoscitivi.

Già dal confronto tra le due norme, dunque, sembra legittimata l'opinione di chi ritenga che la consulenza tecnica nel processo tributario comporti poteri più ampi di quelli riconosciuti al CTU dal codice di procedura civile ed abbia, nella sostanza, una doppia natura: non solo quella di strumento ausiliario di “valutazione”, ma anche quella di mezzo di accertamento di fatti.

La questione, com'è noto, è stata molto dibattuta anche a seguito dell'altalenante evoluzione normativa dell'istituto, a partire dall'art. 35 del R. D. 24 agosto 1877, n° 4204 (Regolamento per l'imposta sui fabbricati), che sancì la possibilità per le Commissioni di *“farsi assistere da un perito”*, e dall'art. 35 del DPR. 26 ottobre 1972, n° 636, che si limitò a prevedere la facoltà di richiesta di relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato, ed a seguire con l'art. 23 del DPR. 3 novembre 1981, n° 739 con il quale fu reintrodotta la possibilità per la parte di richiedere la nomina di un consulente tecnico d'ufficio, fino a giungere nel 1992 alla nomina del consulente tecnico ex officio.

La doppia funzione della consulenza, tuttavia, sembra ormai generalmente accettata, specie dopo la sentenza 4 novembre 1996, n° 9522 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

Secondo il Supremo Collegio, infatti, *“il giudice può affidare al consulente tecnico non solo l'incarico di valutare i fatti da lui stesso accertati o dati per esistenti (consulente deducente), ma anche quello di accertare i fatti stessi (consulente percipiente); nel primo caso la consulenza presuppone l'avvenuto espletamento dei mezzi di prova e ha per oggetto la valutazione di fatti i cui elementi sono già stati completamente provati dalle parti; nel secondo caso la consulenza può costituire essa stessa fonte oggettiva di prova, senza che questo*

significhi che le parti possono sottrarsi all'onere probatorio e rimettere l'accertamento dei propri diritti all'attività del consulente; in questo secondo caso è necessario, infatti, che la parte quanto meno deduca il fatto che pone a fondamento del proprio diritto e che il giudice ritenga che il suo accertamento richieda cognizioni tecniche che egli non possiede o che vi siano altri motivi che impediscano o sconsiglino di procedere direttamente all'accertamento".

Al momento attuale, pertanto, per la dottrina e la giurisprudenza prevalenti la consulenza tecnica nel processo tributario ha ormai acquisito l'accennata doppia natura: da un lato, è un mezzo di valutazione dei fatti, già probatoriamente acquisiti al processo, nel rispetto dell'onere probatorio ripartito tra le parti; dall'altro, è un mezzo di accertamento di fatti, rilevabili mediante particolari cognizioni e competenze tecniche.

6) L'oggetto della consulenza tecnica e "la particolare complessità"

E' bene considerare, infatti, che anche in ogni controversia relativa ad una pretesa fiscale vengono in gioco fatti "principali" quelli che i processualisti distinguono in fatti costitutivi della pretesa (che devono essere provati da chi la pretesa faccia valere), impeditivi, modificativi o estintivi di tale pretesa (che devono solitamente essere provati dal contribuente, che li allega) e fatti meramente "secondari" o "accessori".

Tenuto conto di quanto illustrato in precedenza con riguardo all'ambito ed ai limiti del potere istruttorio delle Commissioni alle quali, come rimarcato, è normativamente riconosciuto il potere, nell'ambito dei fatti dedotti dalle parti, di accertare ex officio l'esistenza di fatti utili alla decisione della controversia, ma solo integrando l'attività delle parti, senza sostituirsi ad esse, non pare discutibile sostenere che, con riguardo ai fatti principali, la consulenza tecnica non possa svolgere la funzione "percipiente", ma debba limitarsi a quella di mero ausilio valutativo per il giudice, mentre, con riguardo ai fatti secondari, essa possa svolgere anche la funzione di mezzo di prova, tutte le volte in cui dal fatto secondario sia possibile desumere, con le cognizioni tecniche del CTU, la sussistenza di un fatto principale.

E' importante specificare che il termine "*particolare complessità*" che

ritroviamo al comma 2° dell'art. 7 del D. Lgs. 546/1992 quale presupposto dei poteri suddetti, va inteso nel senso che il collegio si deve ritenere inidoneo ad affrontare adeguatamente una questione, ovviamente non per carenze di preparazione giuridica, ma in quanto per rilevare o apprezzare gli elementi necessari a risolverla occorrono speciali conoscenze di carattere extragiuridico o appositi strumenti.⁴¹

Da ciò discende che la nomina del CTU è giustificata quando la soluzione dipenda dall'applicazione di nozioni "non giuridiche", non essendo possibile una CTU sull'applicabilità o meno di una norma giuridica o l'inquadramento di una fattispecie all'interno di un istituto giuridico.

Da questo punto di vista, allora, potrebbe fondatamente dubitarsi della legittimità del ricorso alla consulenza tecnica contabile, specie se finalizzata all'accertamento dell'esistenza, dell'idoneità e regolarità delle scritture, giacché il giudice tributario collegiale, in quanto giudice specializzato debba avere adeguate cognizioni al riguardo.

Ben potrebbe invece essere ammessa allorquando si verta nella complessa materia doganale, per accertare ad esempio, la natura, la composizione, le caratteristiche strutturali dei beni importati, al fine di individuare il corretto codice tariffario da applicare.

Le conclusioni raggiunte dal CTU non sono tuttavia vincolanti⁴² per il giudice che resta sempre *peritus peritorum* ma esse, il più delle volte, costituiscono punto di riferimento privilegiato della sua decisione la cui motivazione finisce per esaurirsi nella indicazione di tale fonte di convincimento (cioè l'elaborato tecnico recepito *per relationem* nei passaggi fondamentali) senza necessità di specifica confutazione dei contrari rilievi critici dei consulenti di parte⁴³.

In ogni modo la competenza del consulente cessa laddove comincia la valutazione propriamente giuridica del materiale di causa che rientra nei

⁴¹ AA.VV., "Il processo tributario", cit., pag. 501 "P.es., si potranno chiedere perizie su documenti asseritamente falsificati (v. Comm. Trib., lig., Treviso, ord. 21.3.1990, in Rass. Trib., 1990, II, 938), analisi chimiche di materiali ai fini della classificazione nella tariffa IVA, valutazioni aziendalistiche su complessi produttivi, perizia di stima di immobili (v. Comm. trib., I g., Roma, 26.3.1990 in Rass. Trib., 1990, II, 358; Comm. trib. centr., 10.2.1994, n.484, in Riv. Dir. Trib., 1994, II, 415).

⁴² Cfr. M. Scuffi "I poteri istruttori del giudice tributario".

⁴³ Cfr. Cass. Civ. n. 2391/1984, mentre allorché il giudice intenda dissentire dalle conclusioni del CTU dovrà indicare in maniera adeguata le ragioni che l'hanno indotto a discostarsi da esse (Cass. 3932/1984).

compiti riservati esclusivamente al giudice⁴⁴.

Dall'analisi sopra svolta è evidente che un'interpretazione dell'art. 7 cit., che valorizzi l'evoluzione in senso dispositivo del processo tributario e, soprattutto, tenga conto dei principi costituzionali in materia di giusto processo e di specialità del giudice tributario, spinge per riconoscere all'istituto uno spazio applicativo relativamente modesto, nell'ambito delle sole questioni che coinvolgano competenze diverse da quelle tecniche, proprie del giudice specializzato.

Ancona, li 6 giugno 2016

Avv. Marisa Abbatantuoni

⁴⁴ Cass.405/1995.