

“Questioni relative alla utilizzabilità delle singole fonti di prova” (Convegno CPGT, Pescara, 25/9/2015)

Come noto, l'art. 7 d.lgs. 546/1992, da un lato, autorizza espressamente il ricorso a determinati mezzi di prova o di ricerca della prova. Dall'altro, stabilisce espliciti divieti in proposito. Ciò, all'evidenza, non vuol dire che non possano e non debbano essere rintracciati –in base ai principi generali, nonché al rinvio di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 546/1992– altri poteri ed altri divieti.

1. *Accessi e richieste*

Il primo comma del citato art. 7 dispone che il giudice tributario possa esercitare tutte le facoltà di accesso ed informativa conferite agli uffici accertatori dalle singole leggi d'imposta. Si tratta di un potere molto incisivo ed invasivo¹; oltretutto, e senza dubbio, esercitabile d'ufficio. Al fine di mitigarne, almeno in parte, la portata marcatamente inquisitoria, alcune precisazioni sono necessarie. Anzitutto, il potere *de quo* può essere esercitato solo «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti» (art. 7, comma 1, d.lgs. 546/1992)². Il che significa che incombe sulle parti il cosiddetto onere di allegazione, non potendo il giudice attivarsi in assenza, anche se il fatto rilevante dovesse emergere dall'esame del fascicolo processuale. Inoltre, è corretto ritenere che il potere istruttorio in esame non possa valere a “rimettere in termini” le parti da eventuali decadenze in cui potrebbero essere incorse in punto di produzione probatoria³. Per il resto, il potere di accesso sembra inglobare, quale logica conseguenza, anche quello di procedere ad ispezioni⁴, nonostante il silenzio del legislatore sul punto.

2. *Documenti*

Come noto, l'art. 3-bis, comma 5, d.l. 203/2005 ha abrogato il terzo comma dell'art. 7 d.lgs. 546/1992. Pertanto, non è più possibile per il giudice ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. L'innovazione viene generalmente interpretata nel senso di un'accentuazione dei profili dispositivi del processo tributario⁵. D'altro canto, è pur sempre possibile ordinare l'esibizione di documenti a norma dell'art. 210 c.p.c.⁶; e l'ordine può essere rivolto a terzi oltre che alle parti, a differenza di quanto prevedeva la disposizione abrogata. Tuttavia, proprio in aderenza a principi dispositivi tale ordine presuppone un'esplicita istanza di parte⁷.

¹ Si veda ad esempio l'art. 32 d.p.r. 600/1973.

² E non dei «fatti rilevanti per la decisione», come prevedeva l'art. 35 d.p.r. 636/1972, come modificato dal d.p.r. 739/1981.

³ Ad esempio, tardività nella produzione documentale (art. 32 d.lgs. 546/1992).

⁴ Cfr. art. 33 d.p.r. 600/1973.

⁵ Corte cost., n. 109/2007.

⁶ Corte cost., n. 109/2007.

⁷ Corte cost., n. 109/2007. *Contra* Cass., sez. trib., n. 13152/2014.

Sempre in ordine alla prova documentale, va rimarcata una sensibile differenziazione del processo tributario rispetto al rito civile. Infatti, i documenti possono essere prodotti anche in appello (art. 53 d.lgs. 546/1992), seppure preesistenti al giudizio di primo grado⁸.

3. Relazioni e consulenza tecnica

L'art. 7, comma 2, d.lgs. 546/1992, dispone che il giudice possa richiedere relazioni ad organi dello Stato o di altri enti pubblici, se ciò è necessario per acquisire elementi conoscitivi «*di particolare complessità*». Si tratta di una previsione che, sebbene in alcuni casi possa trovare concreta giustificazione, appare lesiva del principio di parità delle armi nel processo, scolpito nell'art. 111, comma 1, Cost.⁹. Sembra quindi più che opportuno che, all'occorrenza, il giudice eserciti il potere, pure espressamente conferitogli (art. 7, comma 2, cit.), di «*disporre consulenza tecnica*», da effettuare da parte di soggetti terzi ed estranei alla pubblica amministrazione. A quest'ultimo proposito, nel silenzio della legge devono ritenersi applicabili le disposizioni del codice di procedura civile; comprese quelle che consentono alle parti la nomina di un consulente tecnico di fiducia.

4. Prove vietate

Nel processo tributario non sono ammessi giuramento e prova testimoniale (art. 7, comma 4 –ora 3, *supra*– d.lgs. 546/1992). Il primo limite di prova appare ragionevole: considerati infatti gli effetti di prova legale che conseguirebbero all'ammissione del giuramento, se ne ricava l'incompatibilità di quest'ultimo con un processo ad oggetto indisponibile quale quello tributario. Allo stesso modo, pur nel silenzio del legislatore non sembra ammissibile, *in subiecta materia*, l'interrogatorio formale¹⁰, in quanto finalizzato ad ottenere confessione giudiziale, il cui effetto di prova legale, per quanto sopra, deve essere escluso. Tuttavia, va rimarcato che costante giurisprudenza¹¹ ammette l'impiego nel processo tributario della confessione stragiudiziale. Che tuttavia andrà apprezzata quale elemento di prova liberamente valutabile dal giudice, con esclusione –appunto– di qualunque efficacia predeterminata.

Di contro, non sembrano sussistere ragioni per escludere, nel processo tributario, l'ammissione e l'esperimento dell'interrogatorio libero¹², in quanto non finalizzato all'introduzione di una prova legale. L'assunto è corroborato dal silenzio sul punto del legislatore, che come visto vieta espressamente l'ammissione solo del giuramento e della testimonianza.

5. In particolare: il divieto di prova testimoniale

Meno ragionevole sembra il divieto di prova testimoniale, pur “salvato” a più riprese, e per varie ragioni, dalla Consulta¹³. Gli argomenti a sostegno del divieto in questione sono essenzialmente due: il carattere essenzialmente scritto e documentale del processo tributario¹⁴, ed il possibile pregiudizio alla celerità dell'*iter* processuale¹⁵. Il primo obiettivamente non è peregrino, atteso l'elevato tecnicismo delle controversie tributarie, che mal si concilia con l'esperimento di prove orali, oltretutto assunte, a livello statistico, con molta parsimonia anche quando un divieto

⁸ Cass., sez. trib., n. 7714/2013.

⁹ Come già segnalavano Baglione-Menchini-Miccinesi, *Il nuovo processo tributario*, Giuffrè, 1997, 82.

¹⁰ *Contra* Baglione-Menchini-Miccinesi, *op. cit.*, 87.

¹¹ In ultimo v. Cass., sez. trib., n. 22616/2014.

¹² Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Giuffrè, 1990, 776.

¹³ Si veda in particolare Corte cost., n. 18/2000, cui *adde* Corte cost., n. 395/2007 e n. 375/2004.

¹⁴ Cfr. Corte cost., n. 18/2000.

¹⁵ Cass., sez. trib., n. 7714/2013.

esplicito non sussisteva. Tuttavia, non può negarsi che in alcuni casi¹⁶ la testimonianza sia il modo principale, se non unico, per esercitare il diritto di difesa, e pertanto consentire il rispetto dell'art. 24 Cost. Quanto alla tutela della rapidità processuale, anzitutto va osservato che quest'ultima non può mai prevalere sull'esigenza del rispetto delle garanzie difensive¹⁷. Inoltre, la portata del rilievo sembra considerevolmente indebolita dalla giurisprudenza. Che, come noto, ormai pacificamente ammette l'uso, nel processo tributario, di dichiarazioni di terzi¹⁸. Producibili anche dal contribuente, al fine di consentire l'attuazione del giusto processo costituzionale¹⁹. Tali dichiarazioni possono fondare il convincimento del giudice, anche se prevalentemente si ritiene²⁰ che esse debbano essere "riscontrate" da elementi oggettivi rinvenibili nel fascicolo processuale. Ma in tal modo, all'evidenza, l'esame di tali dichiarazioni, oltretutto come visto da riscontrare, può senz'altro condurre ad un allungamento dei tempi processuali, che si intendeva scongiurare vietando l'assunzione della prova testimoniale. Oltre ad introdurre elementi "spuri" in un processo connotato da elevato tecnicismo²¹. Inoltre, anche gli argomenti di solito utilizzati per legittimare l'impiego delle dichiarazioni di terzi, pur a fronte di un espresso divieto di prova testimoniale, non sembrano davvero convincenti. Infatti, si sostiene²² che tali dichiarazioni non equivalgono a testimonianza, intendendosi quest'ultima come prova orale assunta in contraddittorio davanti al giudice, e preceduta dal giuramento e dalla formulazione di specifici capitoli. In sostanza, le dichiarazioni sarebbero equiparabili a documenti, in quanto raccolte al di fuori del processo; da qui la loro ammissibilità. Se a livello tecnico la prospettazione può reggere, dal punto di vista logico e funzionale sembra emergere l'aggiramento surrettizio del divieto scolpito nell'art. 7 d.lgs. 546/1992²³. Aggiramento che oltretutto stride con il principio di immediatezza, di valenza generale e pertanto suscettibile di applicazione anche nel rito tributario²⁴, in base al quale, come noto, la causa deve essere decisa dallo stesso giudice che ha assistito alla formazione della prova²⁵. Infine, se le dichiarazioni di terzi sono atto extraprocessuale cui non osta il divieto di testimonianza, deve concludersi inevitabilmente che nessun limite è ipotizzabile in proposito. Con la conseguenza che nel processo tributario potranno prodursi anche dichiarazioni rese in un processo civile o penale, anche in forma testimoniale²⁶. Il che, nella sostanza, farà rientrare dalla finestra ciò che si è cacciato dalla porta; con l'aggravante del possibile attentato ai tempi processuali e –soprattutto– della lesione del principio di immediatezza²⁷.

In conclusione sul punto, deve rammentarsi che, secondo la giurisprudenza, non è ravvisabile una dichiarazione di terzi qualora il dichiarante sia legato al contribuente da un rapporto di immedesimazione organica²⁸, ovvero –discutibilmente– quando il primo abbia operato per conto del secondo²⁹. Difettando la terzietà, le dichiarazioni, eventualmente, assumeranno valenza di

¹⁶ Ad es., quando si controverte sull'addebitabilità dell'infrazione, alla luce del principio di personalizzazione della sanzione (d.lgs. 472/1997).

¹⁷ Cfr. Corte cost., n. 317/2009.

¹⁸ Per tutte v., in ultimo, Cass., sez. trib., n. 6946/2015, oltre a Corte cost., n. 18/2000.

¹⁹ Cass., sez. trib., n. 6946/2015. Tale aspetto, viceversa, era stato tenuto in ombra da Corte cost., n. 18/2000.

²⁰ V. ad es. Cass., sez. trib., n. 9552/2013.

²¹ *Supra*.

²² V. ad es., Cass., n. 19965/2014.

²³ In termini, sebbene in controtendenza rispetto a Corte cost., n. 18/2000, Cass., sez. trib., n. 6755/2010.

²⁴ Cfr. A. e F. Finocchiaro, *Commentario a nuovo contenzioso tributario*, Giuffrè, 1996, 119.

²⁵ Una conferma del principio *de quo* nel processo tributario è data dall'art. 7, comma 1, d.lgs. 546/1992 (*supra*), in base al quale non è più delegabile al singolo componente del collegio –come invece previsto dall'art. 35 d.p.r. 636/1972– il potere di accesso.

²⁶ Cass., sez. trib., n. 6918/2013, sebbene con specifico riferimento alla perizia espletata in un processo penale. In relazione, viceversa, a testimonianze assunte nel corso di un giudizio civile, v. Cass., sez. trib., n. 1164/2008, che tuttavia avverte che la valenza probatoria delle stesse deve essere "accompagnata" da altri elementi di giudizio.

²⁷ *Supra*.

²⁸ Cass., n. 22616/2014. L'esempio canonico è costituito dall'amministratore di società di capitali.

²⁹ Cass., sez. trib., n. 12271/2007, con riferimento al direttore tecnico di un'impresa.

confessione stragiudiziale³⁰, che potrà fondare il convincimento del giudice anche in assenza di altri riscontri³¹.

6. Presunzioni

Al divieto di testimonianza nel processo tributario accede altra questione. È noto, infatti che nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni non sia ammissibile la prova per presunzioni (art. 2729, comma 2, c.c.). Senonché, è altrettanto noto che l'ordinamento tributario è letteralmente disseminato di fattispecie presuntive, sebbene di regola *iuris tantum*. Ciò posto, non appare ragionevole ipotizzare un divieto di impiego della prova per presunzioni nel processo tributario³². Fermo restando che queste ultime dovranno avere carattere di gravità precisione e concordanza (art. 2729, comma 1, c.c.). E che il contraddittorio sulla portata probatoria delle presunzioni –in verità non sempre agevolmente “smontabile”– dovrà essere sempre garantito.

7. Altri divieti

In ordine ai divieti di ammissione di prove, l'art. 7 d.lgs. 546/1992 non è esaustivo in argomento. Residuando l'operatività del divieto di prendere in considerazione, in sede giurisdizionale, libri e scritture contabili del contribuente di cui sia stata rifiutata l'esibizione in sede precontenziosa³³.

8. Sentenza penale irrevocabile e processo tributario

È noto che, secondo un costante orientamento giurisprudenziale³⁴, la sentenza penale irrevocabile avente ad oggetto gli stessi fatti oggetto di processo tributario può valere come prova in quest'ultima sede, pur dovendosi escludere un'efficacia vincolante a norma dell'art. 654 c.p.p.³⁵. In tal caso, la ricordata lesione del principio di immediatezza³⁶ diverrebbe addirittura duplice. In quanto la decisione non solo sarebbe fondata su prove “esterne”. Ma, in aggiunta, il convincimento del giudice potrebbe basarsi sulla valutazione che altro giudice ha fatto di tali prove (*sic*).

9. Segue: la sentenza di applicazione di pena su richiesta

A quest'ultimo proposito, si rammenta che un reiterato indirizzo giurisprudenziale³⁷ attribuisce alla sentenza di “patteggiamento” una forza probante, nel processo tributario, tale da costringere il giudice, che dalla stessa voglia discostarsi, ad esporre le ragioni del suo dissenso. L'assunto non è condivisibile, posto che il patteggiamento non equivale ad ammissione di responsabilità³⁸, avendo solo una finalità –con conseguenze premiali per chi lo richiede– di deflazione dei carichi giudiziari.

10. Prova illecita, prova incostituzionale e processo tributario

Come noto, la giurisprudenza di legittimità³⁹ ha in tempi recentissimi affrontato la questione del valore della cosiddetta “prova illecita” all'interno del processo tributario. La conclusione è stata

³⁰ *Supra*.

³¹ Cass., sez. trib., n. 9320/2003, con riferimento alla confessione resa nel corso di un procedimento penale.

³² Baglione-Menchini-Miccinesi, *op. cit.*, 89.

³³ Art. 52 d.p.r. 633/1972.

³⁴ In ultimo v. Cass., sez. trib., n. 2938/2015.

³⁵ Proprio in ragione, se non altro, del limite probatorio previsto nell'art. 7 d.lgs. 546/1992 (cfr. art. 654 c.p.p.).

³⁶ *Supra*.

³⁷ In ultimo Cass., sez. trib., n. 24587/2010.

³⁸ Come invece ritiene Cass., sez. trib., n. 24587/2010, in tal modo assimilandolo –sembrerebbe– ad una confessione (*supra*).

³⁹ Cass., ordd. nn. 8605 e 8606/2015, relative alla cosiddetta “lista Falciani”.

nel senso della utilizzabilità di tale prova, purché non ottenuta con modalità lesive di diritti costituzionalmente protetti⁴⁰. Tralaltro, in tale occasione si è affermato che la sanzione di inutilizzabilità, in quanto prevista specificamente per il solo processo penale (art. 191 c.p.p.), non può trovare ingresso nel rito tributario. Con la conseguenza –sembra– che atti inutilizzabili nel procedimento penale non subiscono, viceversa, limiti al loro impiego all’interno del processo tributario⁴¹. Si è altresì ritenuto che l’atipicità della prova –ossia il non essere ricompresa tra quelle espressamente disciplinate dal legislatore– non sia di ostacolo all’utilizzabilità da parte del giudice tributario⁴². Se però l’utilizzabilità della prova illecita è inibita dall’intervenuta lesione di diritti costituzionali –cosiddetta prova incostituzionale– da ciò dovrebbe dedursi l’impossibilità di tener conto, nel processo tributario, di elementi acquisiti presso l’abitazione del contribuente in difetto dell’autorizzazione del Procuratore della Repubblica⁴³; essendo indiscutibile, nella fattispecie, la richiamata lesione⁴⁴.

⁴⁰ E nella fattispecie ritenute insussistenti da Cass., ordd. nn. 8605 e 8606/2015, dovendosi ritenere il segreto bancario recessivo rispetto alla necessità di assicurare la tutela delle entrate tributarie e la “solidarietà fiscale” tra contribuenti.

⁴¹ Si pensi, ad esempio, alla testimonianza del difensore che abbia svolto attività investigativa (art. 197, lett. d), c.p.p.).

⁴² Cfr. Cass., ordd. nn. 8605 e 8606/2015.

⁴³ Art. 52 d.p.r. 633/1972.

⁴⁴ Cass., ordd. nn. 8605 e 8606/2015, che fanno espresso riferimento all’inviolabilità del domicilio.