

L'utilizzo della consulenza tecnica nel processo tributario

Milano, 22 gennaio 2016

1. Premessa. 2. Il processo tributario come processo dispositivo. 3. Principio dispositivo e poteri istruttori. 4. Gli strumenti tecnici conoscitivi: la consulenza tecnica. 5. Natura e funzione della consulenza tecnica. 6. L'oggetto della consulenza tecnica: giudice specializzato e materia specialistica. 7. L'oggetto della consulenza tecnica: fatti principali e fatti secondari. 8. Conclusioni.

1. Premessa

Per affrontare il tema della consulenza tecnica nel processo tributario è utile esaminare quale sia la natura di tale processo, se cioè esso sia improntato al principio inquisitorio o a quello dispositivo.

L'accertamento di tale natura, infatti, fornisce una chiave interpretativa importante per affrontare la questione dei poteri istruttori delle Commissioni Tributarie e per delineare, quindi, i contorni di quel particolare strumento istruttorio che è la consulenza tecnica.

2. Il processo tributario come processo dispositivo

Com'è noto, nel processo civile vigono i fondamentali principi fissati dagli articoli 112 e 115 del codice di rito, cosiddetti “*della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato*” e della “*disponibilità delle prove*”: il Giudice non può esaminare e risolvere questioni che esulano dalla domanda proposta dalle parti e, salvi i casi previsti dalla legge, deve porre a fondamento della sua decisione solo le prove proposte dalle parti.

Tali principi, in base al dettato del secondo comma dell'art. 1 del D. L.vo 31 dicembre 1992, n° 546, valgono anche per il processo tributario.

Secondo tale norma, infatti, i giudici tributari applicano le norme del codice di procedura civile se il caso loro sottoposto non trova disciplina nel medesimo decreto e se le norme di rito civile sono compatibili con le norme del processo tributario medesimo.

Fondamentale è poi l'art. 7, **primo comma**, del decreto n° 546/92, secondo il quale 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 di chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

La norma, in buona sostanza, attribuisce alle commissioni gli stessi poteri istruttori conferiti ai diversi uffici tributari.

La riforma del 1992, dunque, è intervenuta sul vecchio impianto normativo, che delineava un processo tributario fortemente inquisitorio, caratterizzato da penetranti poteri di ricerca della prova dei fatti *“rilevanti per la decisione”*, **limitando** i poteri istruttori in relazione ai soli fatti *“dedotti dalle parti”*.

Sulla stessa linea e coerente con una concezione dispositiva del processo tributario è stata nel 2005 l'abrogazione del terzo comma dell'art. 7 citato¹, che ha comportato l'eliminazione del potere delle commissioni tributarie di ordinare alle parti in qualsiasi momento la produzione di atti e documenti².

E' questa l'interpretazione della novella data già dalla Corte Costituzionale (sentenza n° 109 del 19 marzo 2007)³, secondo la quale il legislatore, con la predetta abrogazione, *“ha voluto rafforzare il carattere dispositivo del processo tributario”*, sottolineando che se *“la rilevanza*

¹ Recitava la norma abrogata che *“è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia”*.

² 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 c.p.c. 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”*. La giurisprudenza di legittimità, di recente, ha confermato tale possibilità, affermando che *“in tema di contenzioso tributario, a seguito dell'abrogazione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, al giudice di appello non è più consentito ordinare il deposito di documenti, dovendo, invece, essergli riconosciuto il potere di ordinarne “ex officio” l'esibizione ai sensi dell'art. 210 cod. proc. civ.”*: Sez. 5, Sentenza n. 13152 del 11/06/2014, rv. n° 631140.

³ La Corte ha giudicato **infondata** la questione di costituzionalità dell'art. 7, primo comma, D. L.vo n° 546/92 proposta dalla commissione tributaria provinciale di Novara, che aveva dubitato della costituzionalità della norma indicata nella parte in cui non prevedeva più tra i poteri istruttori delle commissioni quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre i documenti necessari per la decisione; la Corte ha poi confermato la possibilità per il giudice tributario di fare ricorso all'art. 210 c.p.c., ritenendo tale ricorso *“coerente con il principio dispositivo che, anche relativamente alle prove, il legislatore vuole governi il processo tributario”*; ha anche rimarcato che *“il giudice ha il potere – nei confronti di pubbliche amministrazioni diverse da quella che è parte del giudizio davanti a lui pendente – di chiedere informazioni o documenti ai sensi dell'art. 213 del codice di procedura civile e cioè di attivarsi in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite le parti”*.

*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”.*

Dunque, chiara sottolineatura del principio dispositivo.

3. Principio dispositivo e poteri istruttori

La natura dispositiva del processo tributario implica che, sebbene nell'istruzione della causa il giudice abbia – per espresso dettato dell'art. 7, secondo comma, del D. L.vo n° 546/92 – il potere di indagine e dunque di andare a cercare, legittimamente, la verità, ciò egli possa fare “*nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*” a sostegno delle rispettive domande ed eccezioni.

I poteri “investigativi” delle commissioni quindi, pur se parametrati a quelli degli uffici tributari, non possono avere finalità esplorative, ma sono “vincolati” nella loro finalità; essi, infatti, possono riguardare solo i fatti e i temi di prova, connessi alla specifica domanda, indicati dalle parti, alle quali appartiene in via esclusiva il potere di indicare e circoscrivere i fatti rilevanti per il giudizio.

Solo in tale ambito, dunque, i poteri istruttori della commissione possono⁴ essere legittimamente esercitati.

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.

L'interrogativo nasce dalla constatazione che talvolta la giurisprudenza ha ritenuto che i giudici possano acquisire autonomamente, *a prescindere da quelli addotti dall'ufficio accertatore*,

⁴ L'esercizio dei poteri di acquisizione probatorie è facoltativo ed il suo mancato esercizio non può essere censurato: Cass., 7 agosto 1993, n° 8568.

gli elementi necessari alla valutazione della pretesa tributaria e dunque funzionali alla decisione, esercitando i poteri istruttori in modo da *supportare* la pretesa fiscale⁵.

Tale orientamento – per la verità, in parte precedente alla citata, significativa novella del 2005 – non può essere condiviso.

Rammentata l'autorevole opinione dei Giudici Costituzionali, che – lo si è rimarcato - hanno censurato ogni interpretazione che avalli un ruolo di supplenza probatoria della giurisdizione tributaria, e richiamato il basilare principio della terzietà del giudice, sancito dal novellato art. 111 della Costituzione con riguardo ad “ogni processo”, e dunque anche al processo tributario, non è a mio giudizio condivisibile l'opinione di chi ritenga che la commissione tributaria possa esercitare i propri poteri istruttori in funzione suppletiva.

La commissione, dunque, non può acquisire d'ufficio le prove in caso di mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'amministrazione o del contribuente.

Solo nel caso in cui sia impossibile o molto difficile per l'onereato fornire il supporto probatorio alla propria pretesa, il giudice tributario, nel perdurare dell'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.

Quello previsto dal secondo comma dell'art. 7 del D. L.vo n° 546/92, quindi, è uno strumento eccezionale, come peraltro espressamente affermato da Cass., V, 10 settembre 2007, n° 18976, rv. n° 601261, secondo cui “*in tema di contenzioso tributario, l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che prevede la possibile acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, è norma eccezionale, la quale preclude al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori in un processo a connotato tendenzialmente dispositivo*”(Facendo applicazione di tale principio, la S.C. ha negato che costituisca "error in procedendo" l'omesso ricorso alla consulenza tecnica d'ufficio ai fini della determinazione del valore di terreni oggetto di

⁵ Cfr. Cass., V, 1° luglio 2003, n° 10374, rv. n° 564705, secondo cui “*Nel processo tributario, a norma dell'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, le commissioni tributarie, dotate di ampio potere estimativo anche sostitutivo, avvalendosi dei larghi poteri istruttori ad esse attribuiti possono acquisire "aliunde" gli elementi di decisione (nella specie, demandando all'UTE accertamenti ritenuti necessari), prescindendo dall'accertamento dell'Ufficio e dall'eventuale difetto di prova del suo assunto, con la conseguenza che, una volta esercitato siffatto potere, il contribuente non ha più interesse a dolersi del difetto di motivazione sull'eccezione relativa alla carenza di prova della pretesa impositiva*”; cfr. anche Cass., V, 24 maggio 2006, n° 12327, rv. n° 590720, secondo cui “*nel processo tributario, a norma dell'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, le commissioni tributarie, dotate di ampio potere estimativo anche sostitutivo, avvalendosi dei larghi poteri istruttori ad esse attribuiti possono acquisire "aliunde" gli elementi di decisione (nella specie, in materia di imposta di registro, disponendo una consulenza tecnica d'ufficio sulla confrontabilità degli immobili in valutazione con quelli indicati dall'ufficio), anche prescindendo dall'accertamento dell'Ufficio e dall'eventuale difetto di prova del suo assunto, con la conseguenza che, una volta esercitato siffatto potere, il contribuente non ha più interesse a dolersi del difetto di motivazione sull'eccezione relativa alla carenza di prova della pretesa impositiva*”.

compravendita, non essendo tale potere esercitabile in funzione di ricerca di dati che dovevano essere previamente allegati dalle parti).

Possiamo, quindi, provare a trarre le prime conclusioni dal ragionamento sinora articolato.

Il processo tributario è un processo **dispositivo**, nel quale **le parti fissano i confini della controversia** e della conseguente attività giurisdizionale **ed offrono** al giudicante, secondo un onere variamente ripartito⁶, **le prove** su cui si dovrà fondare la decisione; alle Commissioni è, tuttavia, normativamente riconosciuto il **potere**, nell'**ambito dei fatti dedotti** dalle parti ed al fine di esercitare il ruolo di controllori *terzi* dell'adeguatezza dell'attività di verifica posta in essere dall'amministrazione finanziaria, **di accertare ex officio** l'esistenza di **fatti** utili alla decisione della controversia, ma **solo integrando l'attività delle parti, senza sostituirsi ad esse**.

4. Gli strumenti tecnici conoscitivi: la consulenza tecnica

Quanto argomentato in ordine alla fase probatoria è utile all'esame della tematica della consulenza tecnica.

Essa 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 operato su un'attività istruttoria *precedente* ed *esterna* al processo, svolta normalmente dalla parte pubblica resistente, secondo poteri propri, spesso autoritativi, esercitati in sede amministrativa.

Come ricordato, l'art. 7, secondo comma, D. L.vo n° 546/92, stabilisce che *“le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono*

⁶ L'interessante e controverso tema dell'**onere della prova** non è strettamente connesso alla problematica oggetto di questa relazione.

Al riguardo, però, non è superfluo rammentare che nel processo tributario, introdotto con il ricorso del contribuente, in linea generale è il contribuente stesso ad essere gravato dall'onere di provare all'interno del giudizio l'infondatezza della pretesa fiscale, fondata sulle prove raccolte dall'amministrazione in precedenza, **fuori del processo**.

Com'è stato acutamente osservato, tuttavia, le leggi impositive predeterminano spesso gli adempimenti amministrativi a carico del contribuente, realizzando i quali questi, a propria volta, precostituisce al di fuori della fase contenziosa elementi di prova a proprio favore che potranno avere ingresso nel giudizio, con pari dignità di prova rispetto alle prove precostituite dall'amministrazione finanziaria.

Non pare, infatti, che possa fondatamente dubitarsi, ad esempio, che un'operazione d'impresa che dia diritto a dedurre il relativo costo e che sia stata adeguatamente documentata ed inserita ritualmente in una contabilità regolarmente tenuta abbia, teoricamente, piena dignità probatoria e possa processualmente legittimare la deduzione; ne consegue che in tal caso si ribalti sull'amministrazione l'onere di dimostrare, anche per via di presunzioni, le ragioni della ritenuta ineducibilità; e se poi dovesse risultare dubbia la effettività o la genuinità dell'operazione, ecco che tornerebbe a carico del contribuente l'onere di provare in altro modo il diritto alla deduzione.

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".

La norma sembra non comportare problemi interpretativi di rilievo: quando il giudice tributario ritiene che ai fini della decisione sia 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.

Non si tratta, dunque, di un potere del tutto discrezionale, ma di un potere che va esercitato in caso di necessità ed a patto che manchino al giudicante gli strumenti conoscitivi tecnico-scientifici adeguati; il giudice, inoltre, secondo un'interpretazione strettamente letterale della norma, dovrebbe fare ricorso al consulente tecnico solo quando l'acquisizione dei predetti elementi di conoscenza non possa essergli fornita attraverso l'ausilio dell'amministrazione o della Guardia di Finanza.

Tale ultima lettura della norma non è stata, opportunamente, condivisa dalla Suprema Corte, che, con l'Ordinanza n. 22535 della V Sezione in data 11dicembre 2012, rv. n° 624947, ha spiegato che *"in tema di giudizio tributario, il giudice, anche in grado di appello, può disporre consulenza tecnica d'ufficio, senza rispettare l'ordine indicato nell'art. 7, comma secondo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che è meramente esemplificativo ed ordinatorio, e non impone alcun vincolo gerarchico nella scelta della consulenza in alternativa alle altre opzioni"*.

Comunque si interpreti la norma, tuttavia, essa pone comunque la questione dell'opportunità che la giurisdizione si serva per la soluzione della controversia dell'ausilio di quella amministrazione che è, in qualche modo, parte in causa; altrettanto può valere pure con riguardo alla Guardia di Finanza, anch'essa usualmente preposta a servire lo Stato nel reperimento di materia imponibile e dunque, in qualche misura, abituata "mentalmente" a svolgere le proprie funzioni in chiave "inquisitoria".

Non è tuttavia per tale ragione che, personalmente, sono favorevole a privilegiare – fra quelli previsti dall'art. 7 *cit.* e nei limiti di cui si dirà - lo strumento del ricorso al consulente tecnico, quanto perché è bene che la giurisdizione, e dunque anche quella tributaria, non solo sia assolutamente imparziale e *terza*, ma come tale appaia con chiarezza e sia immediatamente percepita dai cittadini, in nome dei quali viene esercitata.

E' certo vero, però, che tale soluzione implichi un oggettivo aggravio delle spese del procedimento; converrà allora fare ricorso all'ausilio dell'amministrazione tutte le volte in cui l'aiuto necessario consista, ad esempio, in mere descrizioni di beni, sulla base delle quali poi il giudice procederà alla propria autonoma e non condizionata valutazione.

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.

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 interpretazione (art. 373 cp), concussione (art. 317 cp.), corruzione (artt. 319 e 319 *ter* cp.), abuso d'ufficio (art. 323 cp.); sarà compensato, secondo la tariffa giudiziaria stabilita, al presente, dal D.M. 30 maggio 2002, n° 115, sulla base del decreto di liquidazione emesso collegialmente, su sua richiesta, anche prima della pronuncia della sentenza.

5. Natura e funzione della consulenza tecnica

Ho già richiamato il testo dell'art. 7, secondo comma, D. L.vo n° 546/92, che 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 l'attività ausiliaria 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**.

Non può, infatti, negarsi che in tal senso deponga, in modo sufficientemente chiaro, il riferimento alla *acquisizione* di elementi **conoscitivi**, giacché tali elementi sono prevalentemente **elementi di fatto**.

La questione, com'è noto, è stata molto dibattuta.

L'incertezza interpretativa è stata, probabilmente, conseguenza anche della altalenante evoluzione normativa dell'istituto: dopo l'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 l'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, con l'art. 23 del DPR. 3 novembre 1981, n° 739 fu reintrodotta la possibilità che la parte richiedesse 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 tecnica, tuttavia, sembra ormai generalmente accettata anche nell'ambito del processo civile, 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”*⁷.

Siamo di fronte, all'evidenza, ad una pronuncia che ha cercato di contemperare il principio dispositivo del rispetto dell'onere della prova e quello dell'acquisizione di elementi di fatto utili all'accertamento della verità.

⁷ Conf. Cass., I, 1° ottobre 1999, n° 10871, rv. n° 530397, secondo cui *“anche nell'ipotesi di consulenza tecnica d'ufficio cosiddetta percipiente che può costituire essa stessa fonte oggettiva di prova, le parti non possono sottrarsi all'onere probatorio e rimettere l'accertamento dei propri diritti all'attività del consulente, essendo necessario che quantomeno deducano i fatti e gli elementi specifici posti a fondamento di tali diritti”*; conf. anche Cass., III, 14 febbraio 2006, n° 3191, rv. n° 590615.

Al momento attuale, pertanto, per la dottrina e la giurisprudenza prevalenti la consulenza tecnica in sede civilistica e, a maggior ragione – stante la segnalata più ampia portata dell'art. 7 cit. -, 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.

Mi pare evidente, tuttavia, che la ricostruzione ermeneutica sin qui riassunta riveli un sostanziale margine di ambiguità e non sia del tutto appagante.

Essa, infatti, limitando la riflessione odierna all'ambito tributario, non mi pare perfettamente in linea con la già richiamata *evoluzione* in senso dispositivo del processo tributario, nonché, soprattutto, col principio, costituzionalmente sancito dal riformato art. 111 Cost., di terzietà della giurisdizione tributaria e con i principi costituzionali relativi alla (tendenziale) unicità della giurisdizione, sanciti dall'art. 102 Cost. (su quest'ultimo punto si tornerà brevemente *infra*).

Si ribadisce, infatti, che l'ormai condivisa natura duale della consulenza tecnica implichi che il consulente tecnico “tributario” possa esercitare un'attività *percipiente*, compiendo indagini, domandando (con l'accordo delle parti) chiarimenti alle parti, esaminando documenti contabili non acquisiti agli atti di causa, accedendo ai locali dell'impresa...

Quello che il giudice tributario potrebbe attuare attraverso il ricorso alla consulenza tecnica *percipiente* appare, pertanto, un potere istruttorio particolarmente penetrante, secondo un'esigenza di migliore accertamento dei fatti che, in ambito tributario, potrebbe essere stimolata dalla impossibilità di fare ricorso alla prova testimoniale o al giuramento.

Credo allora che si debba privilegiare un'interpretazione che riduca lo spazio d'intervento officioso del giudice tributario e quindi lo spazio processuale per una consulenza tecnica volta all'*accertamento* di fatti.

6. L'oggetto della consulenza tecnica: giudice specializzato e materia specialistica

L'opzione ermeneutica appare tanto più importante, ove si consideri che il ricorso alla consulenza tecnica pare aver subito negli ultimi tempi un notevole incremento, sia numerico, sia in relazione all'estensione dell'oggetto di essa.

Molto diffusa è ormai, ad esempio, la consulenza contabile, alla quale il giudice tributario ricorre in presenza di complesse partite di dare ed avere o della necessità di esaminare registri e

scritture contabili, la loro regolarità, la regolarità della documentazione di supporto; consulenze tecniche vengono spesso disposte per determinare ricavi, compensi, volumi d'affari nell'accertamento induttivo; per accertare accrediti, addebiti, pagamenti, movimenti bancari; per determinare il valore dell'avviamento; per determinare il valore di un bene.

Si tratta allora di vedere se tale ricorso alla CTU sia giustificato e se un'interpretazione corretta dell'impianto normativo non debba portare invece ad un sostanziale ridimensionamento dell'oggetto della consulenza tecnica.

Non può non rilevarsi, infatti, che lo strumento istruttorio in esame venga messo a disposizione, in ambito tributario, di giudici **specializzati** che, in quanto tali, possiedono – o dovrebbero possedere – l'esperienza non solo giuridica, ma anche tecnica normalmente necessaria per l'esame e la decisione delle controversie tecnico-tributarie sottoposte al loro esame.

La stessa composizione delle Commissioni, ancora formate da professionisti con competenze diverse, è funzionale ad una maggiore competenza tecnica dell'organo giudicante.

Va poi rilevato che il riferimento alla *complessità*, contenuto nell'art. 7 *cit.*, non pare potersi leggere pianamente come sinonimo di *tecnicità*, con la conseguenza che non tutto ciò che di complesso venga sottoposto all'esame del giudice *speciale* tributario sia *tecnicamente* complesso e, per tale ragione, non padroneggiabile da quel giudice senza l'ausilio di un tecnico.

Quel che si vuole evidenziare, in altre parole, è che la funzione vera della consulenza tecnica è quella di integrare le conoscenze del giudice su materie che il giudice non è tenuto a conoscere.

Per delimitare meglio il legittimo campo di operatività processuale della consulenza tecnica appare dunque fondamentale delimitare gli oggetti rientranti nelle competenze scientifiche che il giudice speciale *deve* – o dovrebbe - avere: rispetto a questi, la consulenza tecnica **non** dovrebbe trovare ingresso.

La conclusione appare in linea con l'assetto costituzionale delineato in materia dagli articoli 102 e 103 della nostra Costituzione.

Tali norme, infatti, negando la possibilità di istituzione di nuovi giudici speciali, legano in ogni caso la possibilità di mantenimento di giudici specializzati, diversi dal giudice ordinario, in ragione della specialità della materia: la materia specialistica richiede competenze specialistiche e dunque è opportuno sottoporla al vaglio di giudici specializzati.

Il principio, sancito espressamente per la Corte dei Conti e per il Consiglio di Stato, vale certamente per le commissioni tributarie.

La stessa previsione costituzionale del giudice specializzato, dunque, è chiaramente una risposta alle necessità di competenze specialistiche ed appare opzione **alternativa** a quella di un giudice ordinario, coadiuvato da uno specialista, vale a dire dal consulente tecnico.

Se ciò è condivisibile, se ne deve trarre la conseguenza che tutto quanto è conoscenza specialistica, non esigibile dal giudice ordinario e che lo legittima a far ricorso alle conoscenze particolari del consulente tecnico, è invece – o dovrebbe essere – bagaglio conoscitivo “normalmente” *proprio* del giudice specializzato.

Ecco allora che in ordine a quelle che dovrebbero essere le conoscenze specialistiche *proprie* del giudice specializzato non possa essere da tale giudice chiesto l’ausilio di un consulente tecnico.

In sintesi: **i limiti del ricorso allo strumento della consulenza tecnica dovrebbero essere dati dai limiti del sapere specialistico *proprio* del giudice specializzato.**

Da questo punto di vista, allora, potrebbe, ad esempio, fondatamente dubitarsi della legittimità del ricorso alla consulenza tecnica contabile, specie se finalizzata all’accertamento dell’esistenza, dell’idoneità e regolarità delle scritture, giacché non pare arbitrario ritenere che un giudice tributario collegiale non possa non avere adeguate cognizioni al riguardo.

Altrettanto potrebbe dirsi con riferimento a controversie in cui vengano in rilievo questioni di estimazione, anche in via presuntiva; la soluzione di tali questioni necessita di conoscenze in campo finanziario e contabile, sulle dinamiche del mercato, che, non fosse altro perché incidenti sulla gran parte del contenzioso tributario, non dovrebbero essere estranee al giudice specializzato tributario.

In realtà, dunque, la reale incidenza operativa della consulenza tecnica nel processo tributario ispirato al principio dispositivo dovrebbe essere relativamente contenuta ed essere limitata ai casi, la cui soluzione dipenda realmente da elementi di particolare complessità, estranei al **sapere esigibile** dal giudice.

Come già detto, però, si assiste al fenomeno inverso, vale a dire ad un aumento del ricorso alla consulenza.

Quali le cause?

Probabilmente, ciò è conseguenza dell’inadeguatezza della specializzazione dei giudici tributari, frutto anche del fatto che nel passaggio tra le “vecchie” commissioni e quelle *post* D. L.vo n° 546/92 si è scelta la strada della continuità, mantenendo la presenza di componenti, anche togati, di dubbia competenza specialistica.

Ciò potrebbe essere anche conseguenza del fatto che il sistema attuale rende possibile la nomina di giudici tributari che non necessariamente sviluppano appieno le conoscenze specialistiche necessarie ad una magistratura specializzata.

E' del tutto evidente che tale conclusione chiama in casa le questioni del reclutamento dei magistrati tributari e del loro costante aggiornamento professionale.

7. L'oggetto della consulenza tecnica: fatti principali e fatti secondari

Anche una più attenta valutazione dei fatti oggetto di consulenza tecnica potrebbe condurre ad un più corretto ambito di utilizzo di tale strumento istruttorio.

E' bene considerare, invero, 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 arbitrario 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.

Questa opinione sembra affacciarsi anche nella giurisprudenza di legittimità.

I Supremi Giudici, infatti, hanno avuto modo di affermare che “*La consulenza tecnica d'ufficio non è mezzo istruttorio in senso proprio, avendo la finalità di coadiuvare il giudice nella valutazione di elementi acquisiti o nella soluzione di questioni che necessitino di specifiche conoscenze, con la conseguenza che il suddetto mezzo di indagine non può essere utilizzato al fine di esonerare la parte dal fornire la prova di quanto assume, ed è quindi legittimamente negata qualora la parte tenda con essa a supplire alla deficienza delle proprie allegazioni o offerte di prova, ovvero di compiere una indagine esplorativa alla ricerca di elementi, fatti o circostanze non provati. Al limite costituito dal divieto di compiere indagini esplorative è consentito derogare*

unicamente quando l'accertamento di determinate situazioni di fatto possa effettuarsi soltanto con l'ausilio di speciali cognizioni tecniche, essendo in questo caso consentito al c.t.u. anche di acquisire ogni elemento necessario a rispondere ai quesiti, sebbene risultante da documenti non prodotti dalle parti, sempre che si tratti di fatti accessori e rientranti nell'ambito strettamente tecnico della consulenza, e non di fatti e situazioni che, essendo posti direttamente a fondamento della domanda o delle eccezioni delle parti, debbano necessariamente essere provati dalle stesse”: Cass., III, 14 febbraio 2006, n° 3191, rv. n° 590615.

8. Conclusioni

Nel processo tributario, improntato al principio dispositivo, è prevista la facoltà per il giudice, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, di fare ricorso agli strumenti previsti dall'art. 7 del D. L.vo n° 546/92, tra i quali vi è anche la consulenza tecnica.

A tale consulenza è ormai riconosciuta una doppia natura, di ausilio alla valutazione del giudice e di acquisizione probatoria.

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 contenuto, nell'ambito delle sole questioni che coinvolgano competenze diverse da quelle tecniche, *proprie* del giudice specializzato.

La consulenza tecnica, in ogni caso, potrà esplicitare la sua duplice natura in vista dell'accertamento dei soli fatti “secondari”, mentre, con riguardo ai fatti “principali”, (costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi), allegati e provati dalle parti, potrà essere solo d'ausilio alla valutazione del giudice.

Ciò nell'ottica della ormai riconosciuta pienezza e pari dignità della giurisdizione tributaria.

Giuseppe Fazio