

I poteri istruttori del giudice tributario

*di Massimo Scuffi-Magistrato, *Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria*

SOMMARIO: 1.Principio dispositivo e potere di acquisizione probatoria 2.La consulenza tecnica 3.L'uso giudiziario del documento 4.Querela di falso ed istanza di verificaione. 5.Nuove produzioni documentali e preclusioni 6.Le prove orali:confessione e testimonianza 7.Rapporti probatori con il giudizio penale 8.Le prove atipiche 9.Le prove illecite 10.Le presunzioni ed il notorio

1.Principio dispositivo e potere di acquisizione probatoria

Nell'attuale ordinamento processuale i poteri istruttori del giudice tributario trovano enunciazione -ancorche' sintetica-nell'art.7 del Dlgs 546/92 sul contenzioso tributario.

Anche la versione Glendi-Pagliaro del Codice del processo tributario -tuttora all'esame del Parlamento-colloca in unica norma i poteri istruttori del giudice distinguendoli da quelli decisorii,cautelari e cognitori ,ma ne precisa meglio il contenuto .

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'attivita' giurisdizionale.

L'accentuazione del carattere dispositivo trova riscontro nell'intervento della Corte Costituzionale¹ che veniva ad abrogare il 3° comma dell'art.7 secondo cui "*e' sempre data alle Commissioni tributarie la facolta' 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 inerte .

*Presidente del Tribunale di Aosta

¹ Corte Cost.109/2007

La produzione di documenti puo' dunque transitare solo dall'*esibizione* ad istanza di parte disposta dal giudice a sensi dell'art.210 cpc nel pieno rispetto del principio dispositivo².

La Commissione mantiene comunque poteri di acquisizione probatoria indubbiamente piu' pregnanti di quelli propri del giudice civile perche' e'facultata–per quanto consentito ad uffici tributari ed enti locali dalle singole leggi di imposta-a:

A.disporre *accessi ed ispezioni*³

B.richiedere *dati, informazioni e chiarimenti*⁴

C.richiedere *relazioni tecniche agli organi dello Stato(su cui infra)*.

Questi poteri ufficiosi non costituiscono peraltro forma di riviviscenza del soppresso potere di ordinare il deposito di documenti:essi non vanno intesi come *sostituivi* ma sono meramente *integrativi* degli oneri probatori di parte ,quando l'elemento conoscitivo mancante sia "indispensabile" per la decisione e la carenza istruttoria non sia imputabile a negligenza della parte onerata (quando cioe' si ravvisi impossibilita' o somma difficolta' di fornire la prova richiesta).

Dunque il potere di indagine autonoma del giudice e' esercitabile – sempre nei limiti dei fatti dedotti dalle parti-quando gli elementi di giudizio gia' in atti od acquisiti non siano *sufficienti* per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata .

E' stato pertanto ritenuto illegittimo ogni rifiuto della Commissione tributaria ad esercitare tale potere istruttorio (ad esempio per acquisire un pvc)quando l'adempimento si fosse rivelato necessario per pervenire ad una giusta decisione⁵

2.La consulenza tecnica

L'art. 7 c. 2 d.lgs. 546/1992 prevede che il giudice tributario, quando debba acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possa richiedere

² 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 nonche' la necessita' della sua acquisizione, poiche' il documento deve essere indispensabile al fine di raggiungere la prova dei fatti.

³ Le norme di riferimento sono –tra le altre-gli artt. 33 del DPR 600/73(in tema di accertamento delle imposte dirette),l'art.52 del DPR 633/72(*ibidem* in tema di IVA),l'art.51 del DPR 131/86(estensione al registro)

⁴ Le norme di riferimento sono –tra le altre- l' art.32 del DPR 600/73(in tema di accertamento delle imposte dirette) e l'art.63 del DPR 131/86(comunicazione di atti e notizie in tema di registro)

⁵Cass.4161/2014

apposite relazioni agli organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato (o di altri enti pubblici o della Guardia di Finanza) ovvero di disporre apposta C.T.U.

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.

Le relazioni degli organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici si differenziano dalla consulenza tecnica d'ufficio.

Mentre l'attività degli organi tecnici, facendo capo all'Amministrazione cui appartiene l'organo richiesto della relazione, è impersonale, quella del consulente è strettamente personale.

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 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.

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 tecnica.

Considerato che la consulenza tecnica ha un costo che aggrava le spese del procedimento ed il giudice tributario - che è giudice specializzato anche di estrazione tecnica - si suppone possieda *sin ab origine* le cognizioni necessarie per la valutazione della controversia - a tale mezzo si dovrebbe ricorrere solo in contesti di particolare complessità estranei al sapere del collegio giudicante. L'intervento del consulente tecnico di regola è giustificato quando si tratti di materia per la cui comprensione è richiesto il possesso di un bagaglio di conoscenze non giuridiche, non essendo di regola ammissibile una CTU che abbia ad oggetto l'applicabilità o meno di una norma giuridica o l'inquadramento di una data situazione nell'ambito di un determinato istituto giuridico.

Così sarebbe fuori luogo una consulenza finalizzata all'accertamento della idoneità e regolarità delle scritture contabili, e della documentazione di supporto mentre sarebbe perfettamente legittimo ricorrere a consulenze in 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.

In almeno un caso è stata peraltro disposta consulenza “contabile”-di fronte al recupero impositivo di costi sostenuti per l'acquisto di beni infragruppo -al fine di accertare la correttezza del prescelto metodo di valutazione del c.d. *transfer pricing* riferito da Ufficio e contribuente a parametri diversi.

La consulenza tecnica non è un vero e proprio mezzo di prova ma un mezzo di valutazione del materiale probatorio già acquisito ne' deve essere utilizzata per finalità meramente « esplorative » o per supplire all'onere di allegazione documentale spettante alle parti.

Per contro i confini delle indagini del CTU sono oggi alquanto dilatati perché la giurisprudenza ne ammette l'utilizzo non solo come *strumento di ausilio alla valutazione di fatti accertati* del giudice (*consulente deducente*) ma anche come *mezzo di acquisizione probatoria* ed accertamento dei fatti stessi (*consulente percipiente*)⁶: il che –calato nel settore tributario– determina un certo disallineamento con l'evoluzione in senso dispositivo del processo di cui si è poc'anzi detto.

Per effetto del rinvio alle norme del cpc in quanto compatibili (art.1 Dlgs 546/92) l'istituto trova regolamentazione negli artt.61-64,191-197 e 201 cpc (le norme sull'esame contabile e la conciliazione [artt-198-200] sono estranee allo specifico rito tributario) tenuto conto delle modifiche operate dalla c.d. *miniriforma* portata dalla L.69/2009

L'attività di indagine del consulente tecnico è disciplinata minuziosamente dalla legge processuale.

L'esperto, di regola unico come avviene negli affari civili, dopo aver prestato giuramento davanti al giudice di bene e fedelmente adempiere all'incarico, riceverà il quesito nell'udienza all'uopo fissata alla presenza dei legali delle parti che nomineranno i rispettivi consulenti privati.

⁶ Il distinguo tra consulente incaricato di apprezzare fatti documentari già acquisiti o dati per esistenti e consulente chiamato lui stesso ad accertare i fatti quando non sia possibile dimostrarli con gli ordinari mezzi di prova si rinviene in Cass. SS.UU. 9522/1996 ma il concetto è ripetuto in numerose altre pronunzie (*ex multis* Cass.8297/2005 che ha puntualizzato come la consulenza tecnica può costituire fonte oggettiva di prova quando si risolve in uno strumento di accertamento di situazioni rilevabili solo con il concorso di determinate cognizioni tecniche)

Il CTU inizierà le sue operazioni raccogliendo in contraddittorio le osservazioni dei CT espresse in memorie tecniche (con corredo di eventuali documenti), potrà all'occorrenza ricorrere all'opera di collaboratori per le incombenze materiali ⁽⁷⁾ e dovrà preparare — depositandola in cancelleria nel termine assegnatogli (o prorogato a richiesta dal giudice) — una *relazione* con le sue conclusioni finali (sulle quali potrà essere chiamato a fornire in ogni tempo chiarimenti nel prosieguo dell'istruttoria ed anche nella fase di decisione) con *nota spese* per la liquidazione del suo compenso nei limiti di quanto previsto dalla L.319/80 (oggi TU 115/2000) come espressamente sancito dall'art.7 del Dlgs 546/92 ⁽⁸⁾.

Particolarmente opportuna si rivela a fini acceleratori la novellazione dell'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.

⁷ Naturalmente occorrerà che il CTU possa controllare ogni fase ed atto materiale facente capo ai suoi collaboratori recependolo come proprio e così convalidandolo poiché il rapporto giudice-perito è strettamente personale e come tale non è in linea di principio né delegabile né trasferibile.

⁸ A differenza di quanto avviene per il consulente di parte privata assoggettato alla normativa privatistica del contratto d'opera ed ai parametri liquidatori dell'ordine professionale di appartenenza (oggi racchiusi nel DM 140/2012), il compenso al CTU spetta nella misura fissata dalle tabelle di cui al DM 30 maggio 2002 (onorari fissi, variabili tra minimi e massimi a percentuale, commisurati a tempo secondo vacanze) cui rimanda la disciplina introdotta dal D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (*Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materie di spese giudiziarie*) che ha sostituito le disposizioni della L.319/1980.

Nei giudizi ordinari è il magistrato procedente che provvede con decreto di pagamento (costituente titolo esecutivo per il recupero) a porre il compenso provvisoriamente a carico dell'una parte o solidalmente di entrambi (trattandosi di prestazioni svolte in funzione di un loro interesse comune), poi destinato con la sentenza a seguire i costi di soccombenza. Nel giudizio tributario-caratterizzato da collegialità-questo compito spetterà alla Commissione in persona del Presidente. A mente dell'art.170 del TUSG avverso il decreto di pagamento il beneficiario e ciascuna parte processuale era abilitata a proporre opposizione interinale entro 20 gg.dall'avvenuta comunicazione instaurando la speciale controversia prevista per gli onorari di avvocato in materia giudiziale civile avanti all'ufficio giudiziario in funzione monocratica. Il Dlgs 150/2011 sulla riduzione e semplificazione dei riti ha stabilito(art.15)che tali controversie sono regolate dal rito di cognizione sommaria ex art.702 bis cpc con ricorso proponibile anche dalla parte personalmente avanti al capo dell'ufficio giudiziario che definirà il giudizio con ordinanza inappellabile. Si tratta peraltro di procedure —a maggior ragione oggi dove le regole sulla semplificazione non sono estendibili al rito tributario⁸- inapplicabili al contenzioso tributario.Eventuali doglianze avverso la liquidazione(prima che la causa venga rimessa in decisione)potranno perciò trovare rimedio nel generale principio di revocabilità ex art.177 cpc

Le conclusioni raggiunte dal CTU non sono peraltro vincolanti 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 parte (CTP)⁹. In ogni modo la competenza del consulente cessa laddove comincia la valutazione propriamente giuridica del materiale di causa che rientra nei compiti riservati esclusivamente al giudice¹⁰.

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 una recente risoluzione del Settembre 2014 il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, 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 salvo deroghe da motivare dal Presidente del Collegio. Inoltre ciascun Presidente di sezione, sotto la vigilanza del Presidente della Commissione, deve assicurare la turnazione dei CTU.

E' prevista, all'uopo, l'istituzione di un apposito registro con l'indicazione dei CTU nominati e dei compensi liquidati che ciascun Presidente di collegio dovrà tempestivamente comunicare al Presidente di sezione e al Presidente della Commissione oltre alle eventuali contestazioni al riguardo.

3.L'uso giudiziario del documento

La prova c.d. *documentale* costituisce il mezzo istruttorio privilegiato per l'accertamento dei fatti di causa specie in un giudizio squisitamente tecnico quale quello tributario dove e' attualmente preclusa la prova orale

I documenti rientrano nella categoria delle c.d. « *prove precostituite* » quelle cioè che preesistono al processo e si formano in via anticipata all'esterno di esso distinguendosi così dalle « *prove costituende* » (coincidenti di regola con

⁹ Così Cass. 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).

¹⁰ Cass.405/1995

le « prove orali ») che si realizzano all' « interno » del processo nel corso della fase istruttoria loro propria .

La *prova documentale* si compendia nel documento, cioè in un elemento materiale (« estrinseco ») che rappresenta o raffigura un fatto giuridico, il cui contenuto intellettuale o figurativo costituisce l'« intrinseco ».

I documenti possono rivestire sia la forma della *scrittura privata* quando la loro compilazione non costituisce esercizio di una pubblica funzione e debbono essere muniti di autografa sottoscrizione per la loro attribuibilità ad una (o più) parti del processo sia la forma dell'*atto pubblico* quando vengono redatti da pubblici funzionari nell'esercizio di pubbliche funzioni.

L'atto pubblico (artt. 2699 e 2700 c.c.) fa piena prova (ed in tal senso vincola il giudice) sia dell'*estrinseco* (formazione e provenienza) sia dell'*intrinseco* (per quanto ivi dichiarato come avvenuto in presenza del P.U.)

I verbali di verifica(pvc)fanno prova fino a querela di falso dei fatti compiuti dai verbalizzanti e di quanto attestato come avvenuto in loro presenza mentre saranno liberamente valutabili per tutto il resto .

La scrittura privata (artt. 2702 e 2703 c.c.) — se autenticata o riconosciuta (nel senso che la parte contro la quale è stata prodotta non ha tempestivamente disconosciuto come propria la sottoscrizione od e' rimasta contumace) — ha la stessa efficacia *fidefacente* dell'atto pubblico quanto all'*estrinseco* cioè alla provenienza dal suo apparente autore mentre l'*intrinseco* resta liberamente apprezzabile dal giudice.

Circa l'attitudine certificativa o probatoria di « dichiarazioni » contenute in *atto notorio o sostitutivo di notorietà* (art. 4 L. 4 gennaio 1968, n. 15) tali effetti sono destinati a prodursi solo nei confronti della P.A. ed in determinate attività o procedure amministrative, restando la dichiarazione (es.della qualità di erede) priva di efficacia probatoria in sede giurisdizionale¹¹ ovvero ivi potendo al piu' assumere —in conformità' al principio di non contestazione e se strettamente specifica - un mero valore indiziario (al pari delle dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale)nel pieno rispetto del principio del giusto processo¹²

¹¹ Cass.703/2007 e Cass.6755/2010 che rimarcano come diversamente si finirebbe per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento e prova testimoniale - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo.

¹² Cass.SSUU 12065/2014 e Cass.10261/2008

4. Querela di falso ed istanza di verificaione

La controprova rispetto all'atto pubblico può essere fornita solo a mezzo di querela di falso (artt. 221 segg. c.p. c.) riguardante sia il « falso materiale » (che attiene alla genuinità del documento) sia il « falso ideologico » (che attiene alla veradicità di quanto attestato dal P.U.).

La competenza in materia di querela di falso è esclusivamente del giudice civile (art. 9 cpc), sia quando è proposta in via principale, sia se proposta nel corso del giudizio tributario.

La querela deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione degli elementi e delle prove della falsità e deve essere proposta personalmente dalla parte oppure a mezzo di suo procuratore speciale, (art. 221 c.p.c.).

Nel caso in cui sia impugnato di falso un documento, la Commissione tributaria deve in primo luogo valutare la rilevanza del documento al fini della decisione e procedere all'interpello ex art. 222 c.p.c. della parte che ha prodotto il documento se intende avvalersene.

Se il documento è ritenuto rilevante e l'interpello è positivo la Commissione sospende il giudizio ex art. 39 Dlgs 546/92 e rimette le parti davanti al Tribunale per la presentazione della querela .

Va dunque distinto il momento della presentazione della querela (avanti al giudice civile) da quello della proposizione (avanti al giudice tributario).

La scrittura privata — non autenticata né riconosciuta — può essere invece contrastata mediante sistemi più semplificati che investono l'autografia della sottoscrizione (disconoscimento ex artt. 214 e segg. c.p.c.) ovvero utilizzando gli ordinari mezzi di prova contro il suo apparente contenuto.

Non è peraltro esclusa la querela di falso ove si lamenti la contraffazione e/o alterazione del documento financo investente il suo stesso contenuto (ad esempio l'abuso di foglio in bianco che si presenti *absque pactis* ma non *contra pacta*)

In caso di disconoscimento di scrittura privata si verifica una inversione dell'onere della prova perché la parte che l'ha prodotta, se vuole conferire al documento l'efficacia probatoria prevista dall'art. 2702 c.c, deve chiederne la verificaione, proponendo i mezzi di prova che ritiene utili e producendo le scritture necessarie per la comparazione.

Il subprocedimento regolato dagli artt. 214-220 cpc si svolge davanti alla Commissione tributaria che deve disporre le opportune cautele per la custodia

del documento, stabilire il termine per il deposito in segreteria delle scritture di comparazione, nominare, se occorre, un perito grafico determinando le scritture di comparazione tra quelle riconosciute o accertate giudizialmente. La Commissione tributaria potrà altresì ordinare alla parte di scrivere sotto dettatura, anche alla presenza del nominato consulente.

Se la parte invitata a comparire personalmente non si presenta o rifiuta di scrivere senza giustificato motivo, la scrittura potrà versi per riconosciuta.

5. Nuove produzioni documentali e preclusioni

Ancorché nel processo civile a sensi dell'art.345 cpc e nel più rigoroso rispetto del divieto di *ius novorum*-in appello non siano ammessi nuovi mezzi di prova né possano essere prodotti nuovi documenti ancorché ritenuti indispensabili ai fini della decisione¹³(salva la prova che non si siano potuti proporre o produrre in primo grado per causa non imputabile),nel giudizio di impugnazione avanti alle Commissioni tributarie è sempre fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti(art.58 Dlgs 546/92)

Analogamente è previsto nel Codice Glendi-Pagliaro(art.94)che ripete la stessa formulazione normativa .

Un limite all'allegazione documentale si rinviene invece nelle preclusioni stabilite in materia di imposte sui redditi(art.32 DPR 600/73)e di IVA(art.52 DPR 633/72)dove è previsto che notizie ,dati,libri,registri e documenti non esibiti o non trasmessi in sede di verifica ed in risposta agli inviti dell'Ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente in sede amministrativa o contenziosa salva la prova che tale mancato adempimento è dipeso da causa a lui non imputabile .

Si tratta di una forte compressione del diritto di difesa del contribuente che la giurisprudenza interpreta in senso restrittivo nel senso che siffatta preclusione può operare solo in presenza di specifiche richieste dell'Amministrazione seguite da espliciti rifiuti od occultamenti del contribuente.¹⁴

6. Le prove orali: confessione e testimonianza

La confessione non è espressamente disciplinata come prova nel processo tributario ma non può considerarsi ad esso estranea .

¹³ Così' la nuova formulazione imposta dalla L.134/2012 .

¹⁴ Cass.9127/2006 e Cass.1344/2010

Le dichiarazioni rese dal contribuente di fatti a lui sfavorevoli nel processo tributario (*confessione giudiziale "spontanea"* scaturita in sede di comparizione in udienza¹⁵) ed in atti extraprocessuali (*confessione "stragiudiziale"* contenuta in risposta a questionari, verbali redatti a seguito di convocazione del contribuente e da lui sottoscritti, dichiarazione dei redditi) hanno valore confessorio e sono soggetti a libera valutazione del giudice ex art. 116 cpc.

Inoltre per il *principio di non contestazione* che ha portato il legislatore della mini riforma a riformulare l'art. 115 cpc formalizzando una *relevatio ab onere probandi* già tradizionalmente accolta nella giurisprudenza¹⁶, i fatti dedotti (in ricorso o nelle memorie dell'Ufficio) che non sono specificamente contestati esonerano dalla prova e possono essere adottati a fondamento della decisione dal giudice.

Il giuramento e la testimonianza sono espressamente esclusi dal processo tributario che è essenzialmente scritto e documentale.

Sulla conformità agli artt. 3 e 24 della Costituzione del divieto legale di ammissione della *prova testimoniale* e del *giuramento* nel processo tributario si è pronunciata *funditus* la Corte Costituzionale¹⁷.

Come è noto – peraltro da più parti si propone da tempo di eliminare dal contenzioso tributario il divieto di testimonianza (stabilito dalla legge delega 413/91 e già previsto nel DPR 636/72) per parificare il ruolo del processo a quello degli altri giudizi, anche al fine di evitare che l'attrazione alla giurisdizione tributaria dei tributi già in carico all'AGO (come ad es. diritti doganali ed accise in particolare) subisca diminuzione delle previgenti garanzie istruttorie.

L'apertura a questo mezzo orale garantirebbe appieno il rispetto del principio di *effettività e pienezza della tutela giurisdizionale* per evitare sospetti di incompatibilità europea della norma che vieta incondizionatamente tale rimedio.

¹⁵La confessione giudiziale provocata a seguito di interrogatorio formale (art. 228 cpc) è estranea al processo tributario perché tale istituto non è ivi previsto

Trattasi di procedimento probatorio « strumentale » perché diretto a provocare la confessione (giudiziale) e cioè l'ammissione dei fatti allegati così da costituire « piena prova » (art. 2733 c.c.) contro colui al quale è stata deferita il mezzo per rispondere sopra circostanze specificamente capitolate allo scopo dal suo avversario.

Il codice non attribuisce alla mancata risposta od alla mancata comparizione a rendere l'interrogatorio formale valore di *fictia confessio* ma il giudice — valutato ogni altro elemento di prova — potrà considerare come ammessi i fatti dedotti e quindi vincolanti la decisione (art. 232 c.p.c.).

Il comportamento inerte od omissivo in tale sede serbato dalla parte onerata è perciò destinato ad assumere una intensità probatoria superiore al comune comportamento processuale valutabile a sensi dell'art. 116 c.p.c.

¹⁶ Cass. 25136/2009

¹⁷ Corte Cost. 18/2000

Va rammentato che la CEDU nel caso *Jussila*¹⁸ ha evidenziato che l'assenza di pubblica udienza od il divieto di prova testimoniale sono sì compatibili con il principio del giusto processo ma a condizione che da siffatti divieti non ne derivi un grave pregiudizio alla posizione processuale dell'interessato sul piano probatorio, ponendosi altrimenti in contrasto con i principi del Trattato UE che ostano a meccanismi che rendano impossibile od eccessivamente gravoso l'esercizio del diritto di difesa.

I mezzi di prova orale sono del resto ammessi a pieno titolo nel processo amministrativo che ha gli stessi connotati "cartolari" del processo tributario.

Eventuali abusi dell'istituto potrebbero poi essere agevolmente impediti con il controllo di ammissibilità e rilevanza della prova orale che il giudice andrebbe ad ammettere solo quando fosse "impossibile od estremamente oneroso produrre la prova documentale".

E' auspicabile -dunque- un deciso intervento legislativo sul punto tanto più che -sia pur indirettamente -la Suprema Corte¹⁹ ha più volte richiamato il principio per cui, laddove il contribuente dimostri l'incolpevole impossibilità di produrre un documento (od acquisirne fotocopia) rilevante ai fini del processo (come in caso di furto/smarrimento), può sempre trovare applicazione la regola generale dell'art.2724 n.3 cc (che autorizza il ricorso alla prova testimoniale)²⁰.

Non sembra utilizzabile allo scopo il modello di "testimonianza scritta" prefigurato dalla novella civilistica (art.257 bis cpc) stante la eventualità - rimessa al giudice - di chiamare il teste a deporre davanti a lui quando ritenga non esaustive le sue risposte (art.257 bis ultimo comma cpc) : il che implica - ancorché in via residuale - una conservazione dell'oralità e del confronto diretto allo stato non trasponibile *de plano* nel contenzioso tributario.

¹⁸ CEDU, 23 novembre 2006 ric.73053/01.

La questione riguardava la contestazione di un accertamento fiscale avanti a Tribunale finlandese con richiesta (negata) di verifica di attendibilità del pvc mediante interrogatorio incrociato del funzionario che aveva provveduto all'accertamento e la testimonianza di consulente del contribuente.

¹⁹ Cass.5182/2011

²⁰ Siccome la stessa Corte ha ravvisato importanti lacune nel complesso di tutela approntato dal sistema tributario, per le quali il divieto "assoluto" di prova testimoniale appare irragionevole ed incompatibile, oltre alle cennate ipotesi di eventi straordinari quali furto e incendio della documentazione tributaria, potrebbero individuarsi ulteriori evenienze al cospetto delle quali sarebbe auspicabile ammettere la prova testimoniale:

- eventi calamitosi o altre ipotesi di causa di forza maggiore che rendano non più ricostruibile l'effettivo imponibile;
- stato psicologico di un operatore economico coinvolto in una "frode carosello";
- giustificazione della propria capacità di spesa ai fini della ricostruzione del suo reddito;
- sussistenza di valide ragioni economiche a fondamento di scelte negoziali ritenute elusive dall'amministrazione;
- cause di giustificazione di scostamento da studi di settore.

7. Rapporti probatori con il giudizio penale

Ove si arrivasse ad eliminare in linea di principio la preclusione istruttoria del divieto di testimonianza potrebbe essere assegnata piena autorità alle decisioni irrevocabili penali che oggi sono lasciate alla libera valutazione del giudice stante le limitazioni probatorie che contrassegnano il rito (art. 654 cpp) e rendono non vincolante nel processo tributario il “giudicato” penale, pur costituendo esso un indubbio elemento di “fonte privilegiata”. La sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, non ha infatti alcuna automatica *autorità di cosa giudicata* nel separato giudizio tributario, anche quando i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente.

La sentenza penale costituisce semplice indizio od elemento di prova critica in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio ne' rappresenta un accertamento preliminare necessario per cui la Commissione tributaria sia tenuta a disporre ex art. 295 cpcv. la sospensione del processo tributario in attesa della definitività.²¹

Del resto la sospensione per *pregiudizialità* (esterna) non è consentita nel giudizio tributario in ossequio al principio del “doppio binario”, tassative essendo le ipotesi di “arresto” previste dall'art. 39 Dlgs 546/92.

Va infine segnalato che, mentre non è ammessa l'espansione delle sentenze di non luogo a procedere e di quelle emesse a seguito di riti alternativi²², la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 cpp.

(*c.d. patteggiamento*) costituisce elemento di prova per il giudice il quale, se vuole disconoscerne l'efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione²³.

8. Le prove atipiche

Sulle *c.d. prove atipiche* (cioè non rientranti nel *numerus clausus* previsto dalla legge) manca nell'ordinamento processuale tributario (e di rimando tributario) un equivalente dell'art. 189 cpp il quale stabilisce che quando è

²¹ Cass. 4924/2013

²² Cass. 14336/2002

²³ Cass. 19505/2003.

richiesta una prova non disciplinata dalla legge, il giudice può assumerla se essa risulta idonea ad assicurare l'accertamento dei fatti.

Cio' nondimeno non e' esclusa in linea di principio l'acquisizione del dato atipico nel rispetto del principio del *giusto processo* che deve garantire il diritto alla prova ed il libero convincimento del giudice per cui –in funzione dell'accertamento della verita' sui fatti controversi-potranno essere utilizzabili come elementi di prova, ad esempio, le sentenze emesse in altri processi e – sempre con valenza indiziaria- le *prove aliunde* formate, cioè acquisite in altri giudizi (che restano tipiche solo nel processo in cui si sono formate) quali le testimonianze rese nel corso di processi civili e penali (o le relazioni di consulenza cola' depositate) siccome equiparabili alle *dichiarazioni di terzi* rese in sede extraprocessuale.

A questo proposito, la Corte Costituzionale²⁴ -per quanto concerne le dichiarazioni riprodotte nei pvc della GDF o della A.F (nel corso della c.d. *istruttoria primaria*), distinguendone la natura rispetto alle testimonianze raccolte nel processo ha affermato che il divieto delle une non si riverbera sull'efficacia delle altre che potranno essere cosi' prese in considerazione dal giudice sia pur come semplici indizi.

Ed in parallelo la Corte di Cassazione –per garantire il rispetto del principio di c.d. "parita' delle armi" –ha riconosciuto anche al contribuente la possibilita' di produrre con la stessa valenza indiziaria le dichiarazioni scritte di terzi per contrastare l'efficacia probatoria delle dichiarazioni prodotte dall'Ufficio²⁵

Il Codice Glendi-Pagliario cit. prevede all'occorrenza (art.15) l'acquisizione al processo di *informazioni di terzi* raccolte per iscritto e controfirmate in autentica su modulo informativo loro trasmesso (e/o alle parti) dal giudice (sulla falsariga della testimonianza scritta ex art.257 bis cpc).

Si vuole evidentemente con il proposto modello incanalare nella tipicitá probatoria (garantendo l'autenticita' della fonte di provenienza) le allegazioni paratestimoniali raccolte fuori dal processo che sarebbero per cosi' dire "ufficializzate" ma ne resta comunque mantenuta e ribadita la natura indiziaria liberamente valutabile dal giudice (come per tutte e dichiarazioni di terzi vuoi assunte in via amministrativa vuoi prodotte dal contribuente).

²⁴ Corte Cost.18/2000

²⁵ Cass.11785/2010 e 20032/2011

Quanto agli *elaborati peritali* sovente prodotti dal contribuente a sostegno del ricorso specie in materia valutativa -immobiliare (*perizia "semplice"*) essi costituiscono mera allegazione difensiva di parte a contenuto tecnico priva di autonomo valore probatorio mentre la *perizia "giurata"* od asseverata che proviene da un terzo può costituire elemento indiziario suscettibile di essere valutato dal giudice alla luce del complessivo quadro probatorio.

9. Le prove illecite

In tema di prove illegittimamente acquisite (c.d. illecite) la norma processual penalistica (art. 191 c.p.p.) stabilisce che le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate (nel procedimento penale ed in ogni sua articolazione: dibattimento, riti alternativi, indagini preliminari, fasi cautelari)

Non esiste analoga regola nell'ordinamento civilistico e tanto meno tributario sicché il vuoto normativo è stato colmato con interpretazioni diversificate nell'esigenza di contemperare la salvaguardia di diritti costituzionalmente garantiti ed al tempo stesso non limitare l'attività dell'AF anche essa costituzionalmente tutelata.

Un primo orientamento "garantista" si fonda sulla c.d. "illegittimità derivata" presente nel diritto amministrativo (entro cui si innesta la invalidità consequenziale dell'atto presupposto che si riverbera con "effetto domino" su quelli successivi): ne deriva che gli elementi probatori acquisiti in inosservanza delle regole dettate dal legislatore sono inidonei a fondare legittimamente una pretesa tributaria²⁶

Un secondo orientamento più "liberale" riconosce -invece- piena utilizzabilità ai mezzi di prova irrualmente acquisiti attesa la mancanza di una norma che ne preveda l'inutilizzo come sancito dall'art. 191 c.p.p.²⁷

Si iscrivono in questo ultimo indirizzo le decisioni che -con specifico riguardo alle *indagini bancarie* -hanno ritenuto che la mancanza della autorizzazione del direttore dell'Agenzia delle Entrate (o del Comandante di zona della Gdf) prevista dalla legge sull'IVA (art. 53 DPR 633/72), ai fini della richiesta di acquisizione, dagli istituti di credito, di copia dei conti bancari intrattenuti con il contribuente, non preclude l'utilizzabilità dei dati acquisiti, atteso che la detta autorizzazione attiene ai rapporti interni²⁸

²⁶ Cass. SSUU 16424/2002 e Cass. 16570/2011

²⁷ Cass. 8344/2001 e Cass. 10442/2003

²⁸ Cass. 4001/2009

Sulla stessa lunghezza d'onda e' stato ritenuto che l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria richiesta per la trasmissione dei dati e delle notizie acquisite in ambito penale (art.63 DPR 633/72) è posta solo a tutela della riservatezza delle indagini penali, non dei soggetti coinvolti nel procedimento, con la conseguenza che la mancanza dell'autorizzazione, se può avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore, non tocca l'efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica invalidità dell'atto impositivo adottato sulla scorta degli stessi²⁹.

Un diverso approccio ha invece interessato le informazioni acquisite d canali privati quali quelle raccolte da dipendente infedele che aveva sottratto fraudolentemente dagli archivi informatici di banca svizzera i *files* dei clienti redigendo una lista (cd. lista Falciani) con le *fiches* contenenti i nomi dei supposti correntisti con a fianco i rispettivi importi .

I dati sequestrati dall'autorità francese (Procura della repubblica di Nizza) venivano trasmessi all'AF di altri paesi europei ai fini della individuazione dei rispettivi evasori domestici secondo il meccanismo di *scambio di informazioni tra Stati* per contrastare la evasione e frode fiscale (art.26 del Modello OCSE ed art.27 della Convenzione italo-francese contro le doppie imposizioni) ma la loro valenza probatoria (circa l'esistenza di capitali esteri non dichiarati) veniva esclusa dalla giurisprudenza d' oltralpe che ne dichiarava la inutilizzabilità in quanto acquisiti illecitamente³⁰

Analogamente si orientava una cospicua parte della giurisprudenza di merito italiana³¹ ma altrettante Commissioni - in data piu' recente - hanno ritenuto per contro utilizzabili nel processo i dati della lista perche' legittimamente acquisiti attraverso canali di *collaborazione informativa internazionale*³² ne' tale acquisizione sarebbe avvenuta in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale.³³

²⁹ Cass.25617/2010

³⁰ Court de Cassation de Paris 31.1.2012

³¹ CTP Avellino 222/05/12 del 31.1.202 ,CTP Milano 263/05/12 del 4.10.2012,CTP Verbania 47/02/12 del 5.11.2012

³² Anche se non deve essere esclusa una verifica di attendibilità delle informazioni da parte della Autorità ricevente che non sono tenute ad acquisire il materiale probatorio a scatola chiusa

³³ CTP Cremona 92/01/13 del 7.10.2013 e CTR Lombardia 1072/2014 del 27.2.2014

Si rammenta che in relazione alla c.d.lista(di clienti) "Vaduz" acquisita su scambio di informazioni dal Lichtenstein gli accertamenti su tali dati fondati sono stati ritenuti illegittimi stante la prevalenza -rispetto all'interesse pubblico al contrasto dell'evasione-della tutela del contribuente.(CTP Mantova 27.5.2010 n.137)

Quanto invece alla lista "Pessina" (dove 576 nomi di contribuenti italiani sono stati rinvenuti nel computer di un notaio svizzero) ed alla lista "Guastalla" (comprendente i nominativi di famosi calciatori che avevano occultato i propri redditi in Svizzera) il rinvenimento dei dati e' avvenuto legittimamente in territorio italiano da parte della GdF operante in veste di polizia giudiziaria sotto il controllo della magistratura e quindi non sono emersi problemi di utilizzabilità probatoria.

Nei casi infatti in cui l'attività istruttoria incida sui *diritti fondamentali della persona* idonei a comprimere libertà costituzionalmente garantite (accesso domiciliare, perquisizione personale o apertura coattiva di borse, casseforti ed armadi) la mancanza della previa autorizzazione del magistrato rende le prove così raccolte illecite e inutilizzabili dall'amministrazione e dal giudice con la conseguenza che l'avviso di accertamento emesso in base a tali prove, in difetto di altre prove a supporto, è da ritenersi illegittimo³⁴.

Sono, invece, utilizzabili le *prove "irregolari"*, acquisite in violazione di mere *norme procedurali* che non vincolano l'agire dell'amministrazione finanziaria e che non sono poste a tutela di diritti costituzionalmente garantiti: ad es. quella che indica in trenta giorni lavorativi la durata massima della verifica fiscale o che indica in quindici giorni il termine minimo entro il quale il contribuente deve evadere le richieste istruttorie degli uffici.

In altre parole ove la violazione riguardi norme di *natura "organizzativa"*, poste cioè a garanzia della regolarità dell'azione amministrativa prevale l'interesse fiscale tutelato dall'art. 53 della Costituzione ;interesse che viene meno(determinando l'inutilizzabilità del dato così acquisito) laddove la condotta violi norme poste a tutela di *diritti costituzionalmente garantiti* .

10.Le presunzioni ed il notorio

La presunzione è il processo logico attraverso il quale si risale, in via logico-deduttiva, da un fatto noto ad uno ignoto, cosicché, data per provata una circostanza, si giunge a considerarne provata un'altra, pur sfornita di prova diretta.

Le presunzioni sono disciplinate dal codice civile negli artt. 2727,2728,2729 cc.

Le presunzioni possono essere:

- *legali* quando è la stessa legge che attribuisce ad un fatto valore di prova in ordine ad un altro fatto che è presunto ed a loro volta si dividono in-assolute (se non ammettono prova contraria) o relative (se l'ammettono)

-*semplici* quando non sono prestabilite dalla legge ma lasciate a libero apprezzamento del giudice.

Poiché la Commissione tributaria, in virtù dell'art. 7, comma 1, esercita tutte le facoltà conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge

³⁴ Cass.22804/2006

³⁴ Cass.1968972004 e Cass.27149/2011

d'imposta – e gli uffici utilizzano abitualmente il metodo presuntivo - anche la Commissione può utilizzare il sistema presuntivo.

Nel diritto tributario non si applica l'art.2729 II° co cc secondo cui le presunzioni semplici sono escluse nei casi in cui non e' ammessa la prova testimoniale perche' altrimenti esse sarebbero totalmente bandite dal processo tributario in cui vige il divieto di prova testimoniale³⁵

Nel diritto tributario molteplici sono le *presunzioni legali relative* .

Così' si presume fino a prova contraria che prelevamenti e versamenti operati sui conti correnti bancari vadano imputati a ricavi se il contribuente non dimostra di averne tenuto conto nella determinazione della base imponibile ovvero che sono estranei alla produzione del reddito³⁶;parimenti si presumono ceduti-salva prova contraria-i beni acquistati o importati che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni.³⁷

Quanto alle *presunzioni semplici* esse scaturiscono da *elementi gravi,precisi e concordanti*(non richiesti per le presunzioni legali)che vanno valutati singolarmente e quindi nel loro complesso per accertare se sono concordanti e dalla loro combinazione e' possibile ricavare la prova presuntiva.

Non e' necessario un legame di *consequenzialita' necessaria* tra premesse e conclusioni essendo sufficiente un nesso di corrispondenza secondo *l'id quod plerumque accidit* ovvero di *probabilita'*.

In genere il comportamento antieconomico del contribuente e' ritenuto fonte di presunzione semplice³⁸ come pure si presumono distribuiti ai soci "pro quota" nel corso dello stesso esercizio gli utili extrabilancio di societa' di capitali a ristretta base azionaria³⁹

A sensi dell'art.115 cpc il giudice poi,senza bisogno di prove, puo' porre a fondamento della decisione *nozioni di fatto* che rientrano nella comune esperienza.

Rientra in questa ampia prospettiva il c.d.*fatto notorio* che peraltro – derogando al potere dispositivo delle parti-deve essere inteso in senso rigoroso cioe' come fatto acquisito con tale grado di certezza alle conoscenze della collettivita' da apparire indubitabile ed incontestabile ; non quale evento oggetto di mera conoscenza del giudice(che non puo' mai far uso della sua scienza privata)restando così' estranei alla nozione quegli elementi

³⁵ Cass.22804/2006

³⁶ Cass.15538/2002

³⁷ Cass.13120/2012

³⁸ Cass.793/2004

³⁹ Cass.20851/2005

valutativi che implicano cognizioni tecniche particolari(valore di mercato di immobili,percentuali di ricarico etc.).

Il giudice tributario che ne tenga conto sostenendo una specifica esperienza acquisita in materia (ancorche' derivante dalla pregressa trattazione di analoghe controversie) fa illegittimamente uso della propria scienza privata e la sua decisione va pertanto annullata⁴⁰.

⁴⁰ Cass.16959/2012 e Cass.6299/2014
