

I POTERI ISTRUTTORI DEL GIUDICE TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. *Principio dispositivo e potere di acquisizione probatoria* – 2. *La consulenza tecnica* – 3. *L'uso giudiziario del documento* – 4. *Querela di falso e disconoscimento* – 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 e il notorio*.

1. Principio dispositivo e potere di acquisizione probatoria

Nell'attuale ordinamento processuale i poteri istruttori del giudice tributario trovano enunciazione – ancorché sintetica – nell'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sul contenzioso tributario.

Anche la versione del nuovo codice del processo tributario (1) – tuttora all'esame del Parlamento – colloca in unica norma i poteri istruttori del giudice, distinguendoli da quelli decisorii, cautelari e cognitivi, pur precisandone 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 tributarie non sono semplicemente esercitabili per conoscere i *fatti rilevanti per la decisione* (come già prevedeva l'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, autorizzando iniziative "*inquisitorie-esplorative*" del giudice) ma sono attivabili solo nei *limiti dei fatti dedotti dalle parti* che fissano i confini della controversia e dell'attività giurisdizionale.

L'accentuazione del carattere dispositivo trova riscontro nell'intervento della Corte Costituzionale (2) che andava ad abrogare il terzo comma dell'art. 7 secondo cui «è sempre data alle Commissioni tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia» e che conferiva un vero e proprio potere d'ufficio in "*supplenza*" della parte probatoriamente inerte.

La produzione di documenti può dunque transitare solo dall'*esibizione* ad istanza di parte disposta dal giudice a sensi dell'art. 210 c.p.c. nel pieno rispetto del principio dispositivo (3).

La Commissione mantiene comunque poteri di acquisizione probatoria indubbiamente più pregnanti di quelli propri del giudice civile perché è facultata – per quanto consentito a Uffici tributari ed enti locali dalle singole leggi di imposta – a:

- A. disporre accessi ed ispezioni (4);
- B. richiedere dati, informazioni e chiarimenti (5);
- 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 *sostitutivi* 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 cioè si ravvisi impossibilità o somma difficoltà di fornire la prova richiesta).

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

È stato pertanto ritenuto illegittimo ogni rifiuto della Commissione tributaria a esercitare tale potere istruttorio (ad esempio per acquisire un processo verbale di constatazione) quando l'adempimento si fosse rivelato necessario per pervenire a una giusta decisione (6).

2. La consulenza tecnica

L'art. 7, secondo comma, del D.Lgs. n. 546/1992, prevede che il giudice tributario, quando debba acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possa richiedere apposite relazioni agli organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato (o di altri enti pubblici o della Guardia di finanza) ovvero di disporre apposita CTU.

L'ordine riportato nella 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

(1) Si tratta del testo GLENDI-PAGLIARI di cui al disegno di legge n. 988 del 1° agosto 2013.

(2) Corte Cost. 29 marzo 2007, n. 109, in *Boll. Trib.*, 2007, 740.

(3) Cass., sez. trib., 11 giugno 2014, n. 13152, in *Boll. Trib. On-line*. I presupposti per l'ordine di esibizione sono – oltre all'istanza di parte – la prova dell'esistenza del documento e del suo possesso in capo alla parte o al terzo nonché la necessità della sua acquisizione, poiché il documento deve essere indispensabile al fine di raggiungere la prova dei fatti.

(4) Le norme di riferimento sono – tra le altre – l'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (in tema di accertamento delle imposte dirette), l'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (*ibidem* in tema di IVA), e l'art. 51 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (estensione al registro).

(5) Le norme di riferimento sono – tra le altre – l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 (in tema di accertamento delle imposte dirette) e l'art. 63 del D.P.R. n. 131/1986 (comunicazione di atti e notizie in tema di registro).

(6) Cass., sez. trib., 21 febbraio 2014, n. 4161, in *Boll. Trib. On-line*.

l'obbligo preventivo di richiedere una relazione agli organi tecnici dell'Amministrazione finanziaria.

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 e 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 materie per la cui comprensione è richiesto il possesso di un bagaglio di conoscenze non giuridiche, non essendo di regola consentita una CTU che investa 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 disporre una consulenza finalizzata all'accertamento della idoneità e regolarità delle scritture contabili, e della documentazione di supporto mentre sarebbe perfettamente legittimo avvalersi di un esperto, ad esempio, nel settore doganale per accertare la natura, la composizione, le caratteristiche strutturali dei beni importati, al fine di individuare il corretto codice tariffario da applicare.

La consulenza tecnica non è un vero e proprio mezzo di prova ma un mezzo di valutazione del materiale probatorio già acquisito né 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 e accertamento dei fatti stessi

(*consulente percipiente*) (7): 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 codice di procedura civile in quanto compatibili (art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992) l'istituto trova regolamentazione negli artt. 61-64, 191-197 e 201 c.p.c. (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 di cui alla legge 18 giugno 2009, n. 69.

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.

Il CTU inizierà le sue operazioni raccogliendo in contraddittorio le osservazioni dei consulenti tecnici espresse in memorie tecniche (con corredo di eventuali documenti), potrà all'occorrenza ricorrere all'opera di collaboratori per le incombenze materiali (8) 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 e anche nella fase di decisione) con *nota spese* per la liquidazione del suo compenso nei limiti di quanto previsto dalla legge 8 luglio 1980, n. 319 (oggi D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115) come espressamente sancito dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 (9).

Particolarmente opportuna si rivela a fini acceleratori la novellazione dell'art. 191 c.p.c. ad opera della legge n. 69/2009 che impone la *formulazione preventiva* dei quesiti nell'ordinanza di nomina del

(7) Il distinguo tra consulente incaricato di apprezzare fatti documentali 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., sez. un., 4 novembre 1996, n. 9522, in *Mass. Foro it.*, 1996, ma il concetto è ripetuto in numerose altre pronunzie (*ex multis* Cass., sez. lav., 21 aprile 2005, n. 8297, *ivi*, 2005, 488, che ha puntualizzato come la consulenza tecnica può costituire fonte oggettiva di prova quando si risolva in uno strumento di accertamento di situazioni rilevabili solo con il concorso di determinate cognizioni tecniche).

(8) Naturalmente occorrerà che il CTU possa controllare ogni fase e 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.

(9) A differenza di quanto avviene per il consulente di parte privata assoggettato alla normativa privatistica del contratto d'opera e ai parametri liquidatori dell'ordine professionale di appartenenza (oggi racchiusi nel D.M. 20 luglio 2012, n. 140), il compenso al CTU spetta nella misura fissata dalle tabelle di cui al D.M. 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 legge n. 319/1980.

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 consulenti tecnici 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.

Le conclusioni raggiunte dal CTU non sono peraltro vincolanti per il giudice che resta sempre il *peritus peritorum* ma esse, il più delle volte, costituiscono punto di riferimento privilegiato della sua decisione la cui motivazione finisce per esaurirsi nell'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 (10).

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 giudice (11).

Va segnalato che le disposizioni di attuazione del codice di procedura civile sull'albo e la vigilanza sui consulenti (artt. 13-23) non sono al momento 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 pubblica Amministrazione 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 motivate dal Presidente del Collegio.

Inoltre ciascun Presidente di sezione, sotto la vigilanza del Presidente della Commissione, deve assicurare la turnazione dei CTU.

È 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 del giudice per l'accertamento dei fatti di causa specie in un giudizio squisitamente tecnico quale quello tributario in cui è attualmente preclusa la prova orale.

(10) Così Cass., sez. lav., 13 aprile 1984, n. 2391, in *Mass. Foro it.*, 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., sez. I, 5 luglio 1984, n. 3932, *ibidem*).

(11) Cass., sez. II, 16 gennaio 1995, n. 405, in *Foro padano* 1995, I, 167.

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 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 attribuità 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 (e in tal senso vincola il giudice) sia dell'*estrinseco* (formazione e provenienza) sia dell'*intrinseco* (per quanto ivi dichiarato come avvenuto in presenza del pubblico ufficiale).

I verbali di verifica (processi verbali di constatazione) 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 o è 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 della legge 4 gennaio 1968, n. 15) tali effetti sono destinati a prodursi solo nei confronti della pubblica Amministrazione e in determinate attività o procedure amministrative, restando la dichiarazione (ad esempio, della qualità di erede) priva di efficacia probatoria in sede giurisdizionale (12) ovvero ivi potendo al più 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 processo (13).

4. Querela di falso e disconoscimento

La controprova rispetto all'atto pubblico può essere

(12) Cass., sez. trib., 15 gennaio 2007, n. 703, in *Boll. Trib.*, 2007, 1395, e Cass., sez. trib., 19 marzo 2010, n. 6755, *ivi*, 2010, 1253, 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.

(13) Cass., sez. un., 29 maggio 2014, n. 12065, in *Guida al dir.*, 2014, fasc. 28, 40, e Cass., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10261, in *Boll. Trib. On-line*.

fornita solo a mezzo di querela di falso (artt. 221 e segg. c.p.c.) riguardante sia il «falso materiale» (che attiene alla genuinità del documento) sia il «falso ideologico» (che attiene alla veridicità di quanto attestato dal pubblico ufficiale).

La competenza in materia di querela di falso è esclusivamente del giudice civile (art. 9 c.p.c.) 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 ai 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 del D.Lgs. n. 546/1992 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 un'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 verifica, proponendo i mezzi di prova che ritiene utili e producendo le scritture necessarie per la comparazione.

Il subprocedimento regolato dagli artt. 214-220 c.p.c. 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 calligrafico 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 aversi per riconosciuta.

5. Nuove produzioni documentali e preclusioni

Sebbene nel processo civile ai sensi dell'art. 345 c.p.c. e nel più rigoroso rispetto del divieto di *ius novorum* non siano ammessi in fase di appello nuovi

mezzi di prova né possano essere prodotti nuovi documenti ancorché ritenuti indispensabili ai fini della decisione (14) (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 del D.Lgs. n. 546/1992) (15).

Un limite all'allegazione documentale si rinviene, invece, nelle preclusioni stabilite in materia di imposte sui redditi (art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) e di IVA (art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) dove è previsto che notizie, dati, libri, registri e documenti non esibiti o non trasmessi in sede di verifica e 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 sia dipeso da causa a lui non imputabile.

Si tratta di una forte compressione del diritto di difesa del contribuente che la giurisprudenza ha sempre interpretato in senso restrittivo nel senso che siffatta preclusione può operare solo in presenza di specifiche richieste dell'Amministrazione finanziaria seguite da espliciti rifiuti od occultamenti del contribuente (16).

6. Le prove orali: confessione e testimonianza

La confessione non è espressamente disciplinata come mezzo di prova nel contenzioso tributario ma non può considerarsi del tutto estranea ad esso.

Le dichiarazioni rese dal contribuente di fatti a lui sfavorevoli nel processo tributario (*confessione giudiziale* “spontanea” scaturita in sede di comparizione in udienza (17) e 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 valenza sostanzialmente “ammissiva” sul piano probatorio ma in mancanza di un vero e proprio *animus confitendi* saranno sempre liberamente valutabili dal giudice tributario ai sensi dell'art. 116 c.p.c.

Quanto al *principio di non contestazione* che ha portato il legislatore della mini riforma a riformulare l'art. 115 c.p.c. ivi istituendo una *relevatio ab onere probandi* già tradizionalmente accolta nella giurisprudenza (18), i fatti dedotti (in ricorso o nelle memorie dell'Ufficio) che non siano specificamente contestati

(14) Così la nuova formulazione imposta dalla legge n. 134/2012.

(15) Analogamente è previsto nel testo GLENDI-PAGLIARI, cit., che ripete la stessa formulazione normativa.

(16) Cass., sez. trib., 19 aprile 2006, n. 9127, in *Boll. Trib.*, 2006, 1565, e Cass., sez. trib., 25 gennaio 2010, ord. n. 1344, *ivi*, 2010, 797.

(17) La confessione giudiziale provocata a seguito di interrogatorio formale (art. 228 c.p.c.) è istituito non contemplato nel sistema processualtributario per chiara incompatibilità del mezzo che presuppone specifica capitolazione di circostanze su cui una parte è chiamata a rispondere con preordinate conseguenze in caso di mancata risposta o mancata comparizione (art. 232 c.p.c.).

(18) Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25136, in *Boll. Trib.*, 2010, 216, con nota di V. FICARI, *Brevi note sulla consapevolezza del principio di non contestazione nella recente giurisprudenza tributaria di legittimità*.

potranno esonerare dalla prova ed essere addotti 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 Cost. del divieto legale di ammissione della *prova testimoniale* e del *giuramento* nel processo tributario si è pronunciata *funditus* la Corte Costituzionale (19).

Com'è noto, però, da più parti si propone di eliminare dal contenzioso tributario il divieto di testimonianza (stabilito dalla legge delega 30 dicembre 1991, n. 413, e già previsto nel D.P.R. n. 636/1972) 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'Autorità giudiziaria ordinaria (AGO), come ad esempio i diritti doganali e le accise in particolare, subisca una 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.

Va rammentato che la Corte europea dei Diritti dell'Uomo nel caso *Jussila* (20) ha evidenziato che l'assenza di pubblica udienza o 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 o 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 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*».

Del resto più volte la Suprema Corte (21) ha richiamato il principio per cui, laddove il contribuente dimostri l'incolpevole impossibilità di produrre un documento, o 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), c.c. (che autorizza il ricorso alla prova testimoniale).

Non sembra invece utilizzabile allo scopo il modello di "*testimonianza scritta*" prefigurato dalla novella civilistica (art. 257-bis c.p.c.) stante l'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, c.p.c.): il che implica, ancorché in via residuale, una conservazione dell'oralità e del confronto diretto allo stato non trasponibile *de plano* nel contenzioso tributario.

7. Rapporti probatori con il giudizio penale

Ove si arrivasse a 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 c.p.p.) 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 o elemento di prova critica in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio né rappresenta un accertamento preliminare necessario per cui la Commissione tributaria sia tenuta a disporre *ex art.* 295 c.p.c. la sospensione del processo tributario in attesa della definitività (22).

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 del D.Lgs. n. 546/1992.

Va piuttosto segnalato in argomento che, mentre non è ammessa "*espansione*" delle sentenze di non luogo a procedere e di quelle emesse a seguito di riti alternativi (23), la sentenza penale di applicazione della pena *ex art.* 444 c.p.p. (c.d. patteggiamento) costituisce elemento di prova per il giudice il quale, se vuole disconoscere l'efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità e il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione (24).

8. Le prove atipiche

Sulle c.d. *prove atipiche* (cioè non rientranti nel *numerus clausus* previsto dalla legge) manca nell'ordinamento processualcivile (e di rimando in quello tributario) un equivalente dell'art. 189 c.p.p., la quale norma stabilisce che quando è richiesta una prova non disciplinata dalla legge il giudice può assumerla se essa risulta idonea ad assicurare l'accertamento dei fatti.

(22) Cass., sez. trib., 27 febbraio 2013, n. 4924, in *Boll. Trib. On-line*.

(23) Cass., sez. trib., 7 ottobre 2002, n. 14336, in *Boll. Trib. On-line*.

(24) Cass., sez. trib., 19 dicembre 2003, n. 19505, in *Boll. Trib.*, 2004, 396.

(19) Corte Cost. 21 gennaio 2000, n. 18, in *Boll. Trib.*, 2000, 311, con nota di B. AIUDI, *Giusto processo?*

(20) Corte europea dei Diritti dell'Uomo 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 processo verbale di constatazione mediante interrogatorio incrociato del funzionario che aveva provveduto all'accertamento e la testimonianza di consulente del contribuente.

(21) Cass., sez. trib., 4 marzo 2011, n. 5182, in *Boll. Trib.*, 2012, 622.

Ciò nondimeno non è esclusa in linea di principio l'acquisizione del dato atipico nel rispetto del principio del *giusto processo* che deve garantire il diritto alla prova e il libero convincimento del giudice per cui – in funzione dell'accertamento della verità 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 colà depositate) siccome equiparabili alle *dichiarazioni di terzi* rese in sede extraprocessuale.

A questo proposito la Corte Costituzionale (25) – per quanto concerne le dichiarazioni riprodotte nei processi verbali di constatazione della Guardia di finanza dell'Amministrazione finanziaria (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 così prese in considerazione dal giudice sia pure come semplici indizi.

E in parallelo la Corte di Cassazione – per garantire il rispetto del principio di c.d. *"parità delle armi"* – ha riconosciuto anche al contribuente la possibilità di produrre con la stessa valenza indiziaria le dichiarazioni scritte di terzi per contrastare l'efficacia probatoria delle dichiarazioni prodotte dall'Ufficio (26).

Il testo del nuovo codice del processo tributario citato prevede all'occorrenza 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 c.p.c.*).

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

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"* o 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 processualpenalistica (art. 191 c.p.p.) stabilisce che le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate

(25) Corte Cost. n. 18/2000, cit.

(26) Cass., sez. trib., 14 maggio 2010, n. 11785, in *Boll. Trib.*, 2010, 1553, e Cass., sez. trib., 30 settembre 2011, n. 20032, in *Boll. Trib. On-line*.

(nel procedimento penale e 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 nelle esigenze di contemperare la salvaguardia di diritti costituzionalmente garantiti e al tempo stesso non limitare l'attività dell'Amministrazione finanziaria anch'essa costituzionalmente tutelata.

Un primo orientamento *"garantista"* si fonda sulla c.d. *"illegittimità derivata"* presente nel diritto amministrativo (entro cui si innesta l'invalidità dell'atto presupposto che si riverbera con *"effetto domino"* su quelli successivi) derivandone che gli elementi probatori acquisiti in inosservanza delle regole dettate dal legislatore sono inidonei a fondare legittimamente una pretesa tributaria (27).

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. (28).

Si iscrivono in quest'ultimo indirizzo le decisioni che, con specifico riguardo alle *indagini bancarie*, hanno ritenuto che la mancanza dell'autorizzazione del direttore dell'Agenzia delle entrate (o del Comandante di zona della Guardia di finanza) prevista dall'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972, 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 interni (29).

Sulla stessa lunghezza d'onda è stato ritenuto che l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria richiesta per la trasmissione dei dati e delle notizie acquisite in ambito penale (art. 63 del D.P.R. n. 633/1972) è da intendersi 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 stessi (30).

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

I dati sequestrati dall'autorità francese (Procura della repubblica di Nizza) venivano trasmessi all'Amministrazione finanziaria di altri Paesi europei ai fini dell'individuazione dei rispettivi evasori domestici

(27) Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Boll. Trib.*, 2003, 467, con nota di F. ARDITO, *Sull'accesso e sulla utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite*.

(28) Cass., sez. trib., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Boll. Trib.*, 2001, 1347, e Cass., sez. trib., 2 luglio 2003, n. 10442, in *Boll. Trib. On-line*.

(29) Cass., sez. trib., 19 febbraio 2009, n. 4001, in *Boll. Trib. On-line*.

(30) Cass., sez. trib., 17 dicembre 2010, n. 25617, in *Boll. Trib. On-line*.

secondo il meccanismo di *scambio di informazioni tra Stati* per contrastare l'evasione e la frode fiscale (Direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, sulla mutua assistenza amministrativa e art. 27 della Convenzione italo-francese contro le doppie imposizioni) (31) ma la loro valenza probatoria (circa l'esistenza di capitali esteri non dichiarati) veniva esclusa dalla giurisprudenza d'oltralpe che, almeno in sede civile, ne dichiarava l'inutilizzabilità in quanto dati acquisiti illecitamente *ab origine* (32).

Analogamente si orientava una cospicua parte della giurisprudenza di merito italiana (33) ma altrettante Commissioni tributarie, in data più recente (34), ritenevano per contro utilizzabili nel processo i dati della lista perché legittimamente acquisiti attraverso canali di *collaborazione informativa internazionale* né tale acquisizione era avvenuta in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale (35).

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, casaforti e armadi) la mancanza della previa autorizzazione del magistrato rende le prove così raccolte illecite e inutilizzabili dall'Amministrazione finanziaria e dal giudice con la conseguenza che l'avviso di accertamento emesso in base a tali prove, in difetto di altre a supporto, è da ritenersi illegittimo (36).

Sono, invece, utilizzabili le prove "irregolari", acqui-

(31) Convenzione 5 ottobre 1989, ratificata dall'Italia con legge 7 gennaio 1992, n. 20.

(32) *Court de Cassation de Paris* 31 gennaio 2012, n. 11-13.097.

(33) Comm. trib. prov. di Avellino, sez. V, 31 gennaio 2012, n. 222, inedita; Comm. trib. prov. di Milano, sez. V, 4 ottobre 2012, n. 263, in *Boll. Trib. On-line*; e Comm. trib. prov. di Verbania, sez. II, 5 novembre 2012, n. 47, *ivi*. Analogamente era avvenuto in occasione della c.d. lista (di clienti) "Vaduz" acquisita dalle autorità tedesche a seguito della sottrazione dei dati di archivio di banca del Liechtenstein ad opera di tecnico informatico e trasmessa per la parte italiana all'Agenzia delle entrate i cui accertamenti su tali dati fondati venivano ritenuti illegittimi anche perché non risultavano allegate agli avvisi le segnalazioni ricevute (Comm. trib. prov. di Mantova, sez. I, 27 maggio 2010, n. 137, in *Boll. Trib. On-line*).

(34) Comm. trib. prov. di Cremona, sez. I, 7 ottobre 2013, n. 92, e Comm. trib. reg. della Lombardia, XLII, 27 febbraio 2014, n. 1072, entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(35) In tal senso da ultimo anche Cass., sez. VI, 28 aprile 2015, ordd. nn. 8605 e 8606, entrambe in *Boll. Trib. On-line*, richiamanti a sostegno il principio di "non tipicità" della prova stante la possibilità riconosciuta dalle leggi fiscali di utilizzare elementi "comunque" acquisiti senza che ciò comporti lesione del c.d. giusto processo (art. 6 CEDU), la recessività dei valori collegati al diritto alla riservatezza rispetto ai doveri imposti dall'art. 53 Cost. al quale si associa l'obiettivo di lotta ai paradisi fiscali illecitamente costituiti all'estero, l'insussistenza di qualsiasi diritto del contribuente ad essere previamente informato circa la procedura di cooperazione in atto nei suoi confronti.

(36) Cass., sez. trib., 1° ottobre 2004, n. 19689, in *Boll. Trib.*, 2005, 720, con nota di F. ARDITO, *Brevi note a margine dell'accesso domiciliare*, e Cass., sez. trib., 16 dicembre 2011, n. 27149, in *Boll. Trib. On-line*; da ultimo sull'utilizzabilità degli elementi probatori acquisiti anche dopo la scadenza dei termini di permanenza dei verificatori cfr. Cass., sez. trib., 15 aprile 2015, n. 7584, *ivi*.

site in violazione di mere *norme procedurali* che non vincolano l'agire della stessa Amministrazione e che non sono poste a tutela di diritti costituzionalmente garantiti: ad esempio, 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 Cost.; 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 e il notorio

Resta da dire di taluni meccanismi istruttori residuali ma significativi nella formazione della prova nel giudizio tributario.

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

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

Le presunzioni possono essere:

– *legali* quando è la stessa legge che attribuisce a un fatto valore di prova in ordine a un altro fatto che è presunto, e 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, primo comma, del D.Lgs. n. 546/1992, esercita tutte le facoltà conferite agli Uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta – e gli Uffici utilizzano abitualmente il metodo presuntivo – anche la Commissione può utilizzare il sistema presuntivo che va annoverato tra i poteri istruttori che gli competono.

Nel diritto tributario non si applica l'art. 2729, secondo comma, c.c., secondo cui le presunzioni semplici sono escluse nei casi in cui non è ammessa la prova testimoniale perché altrimenti esse sarebbero totalmente bandite dal processo tributario in cui vige il divieto di prova testimoniale (37).

Nel diritto tributario molteplici sono le *presunzioni legali relative* che il giudice si può trovare ad affrontare.

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 reddito (38); parimenti si presumono ceduti, salva prova contraria, i beni acquistati o importati che non si trovano nei luoghi in cui il

(37) Cass., sez. trib., 23 ottobre 2006, n. 22804, in *Boll. Trib. On-line*.

(38) Cass., sez. trib., 6 novembre 2002, n. 15538, in *Boll. Trib.*, 2003, 230.

contribuente svolge le proprie operazioni (39).

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 è possibile ricavare la prova presuntiva.

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

In genere il comportamento antieconomico del contribuente è ritenuto fonte di presunzione semplice (40) come pure si presumono distribuiti ai soci *"pro quota"* nel corso dello stesso esercizio gli utili extrabilancio di società di capitali a ristretta base azionaria (41).

Ai sensi dell'art. 115 c.p.c. il giudice poi, senza bisogno di prove, può porre a fondamento della decisione *nozioni di fatto* che rientrano nella comune

esperienza.

Rientra in quest'ampia prospettiva il c.d. *fatto notorio* che peraltro – derogando al potere dispositivo delle parti – dev'essere inteso in senso rigoroso cioè come fatto acquisito con tale grado di certezza alle conoscenze della collettività da apparire indubitabile e incontestabile; non quale evento oggetto di mera conoscenza del giudice (che non può mai fare uso della sua scienza privata) restando così estranei alla nozione quegli elementi 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 (ancorché derivante dalla pregressa trattazione di analoghe controversie) fa illegittimamente uso della propria scienza privata e la sua decisione andrà pertanto annullata (42).

Dott. Massimo Scuffi

(39) Cass., sez. trib., 25 luglio 2012, n. 13120, in *Boll. Trib. On-line*.

(40) Cass., sez. trib., 20 gennaio 2004, n. 793, in *Boll. Trib.*, 2005, 1247.

(41) Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20851, in *Boll. Trib. On-line*.

(42) Cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 16959, in *Boll. Trib. On-line*, e Cass., sez. I, 19 marzo 2014, n. 6299, in *Mass. Foro it.*, 2014, 213.