

Sul tema della istruttoria tributaria con particolare riferimento alla perizia ed alla testimonianza

i.1. E' noto come la fase istruttoria all'interno del processo tributario sia quasi interamente disciplinata, per quel che concerne almeno i principi fondamentali e salvo il generale rinvio al codice di rito civile per le disposizioni applicabili, dall'art. 7, D.lgs. n. 546/1992.

i.2. E' altresì noto come la disposizione *de quo* sia stata oggetto di vivaci critiche, soprattutto a livello dottrinale, in ragione delle preclusioni, invero proprie del solo rito tributario, che detta norma pone tanto al giudice quanto alle parti.

i.3. Da un punto di vista positivo, l'art. 7 cit. modella l'istruttoria processuale tributaria sulla base di tre principi logicamente enucleabili dalla disposizione:

- i. il principio del c.d. parallelismo tra poteri istruttori laddove, al primo comma, dispone che le Commissioni Tributarie esercitino i medesimi poteri istruttori esercitabili dall'Amministrazione finanziaria in sede di verifica; sicché a qualunque modifica legislativa incidente sulla geometria dei secondi non può che conseguire, in via simmetrica e quale effetto automatico, una modifica dei primi;
- ii. la generale ammissibilità tanto della consulenza tecnica d'ufficio, quanto quella di poter richiedere relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato, entrambe sottoposte alla sola condizione che gli elementi acquisendi siano di "particolare complessità";
- iii. l'inammissibilità, all'interno del processo tributario, sia del giuramento che della prova testimoniale.

i.4. Ora, prima di approfondire l'analisi, è indispensabile rilevare come tutta l'elaborazione, tanto dottrinale quanto giurisprudenziale, che si è avuta sulla norma *de qua*, seppure nella sua varietà di sfumature, sia in realtà il frutto del nuovo modo di intendere i rapporti processuali tra fisco e contribuente che si è sviluppato a partire dalla seconda metà degli anni '80. Ed infatti, se in tempi meno recenti l'atto amministrativo era generalmente sorretto da una presunzione di legittimità, onde per cui le parti processuali non erano totalmente pariordinate essendo ridossato, pressoché interamente, in capo al contribuente l'onere probatorio; non così in tempi moderni laddove, venuta meno la ridetta presunzione, tanto il contribuente quanto, e soprattutto, l'amministrazione, hanno l'onere di fornire un impianto probatorio a supporto della fondatezza (ed anche della legittimità) delle proprie pretese.

Tanto premesso in via generale, è ora possibile scendere nel dettaglio.

1. Principiando dal tema della testimonianza, è noto come sotto la vigenza dell'art. 35, co. 5, d.P.R. 636/1972 fosse sconosciuta qualsivoglia preclusione in ordine all'ammissibilità di questa. Successivamente, con la novella del 1981, il legislatore ha modificato il proprio orientamento introducendo la ridetta preclusione, poi riproposta in senso all'art. 7 attualmente vigente.

Le giustificazioni poste a base della scelta legislativa sono, tendenzialmente, logicamente distinguibili in tre ordini di argomentazioni

- i. l'indisponibilità delle situazioni giuridiche oggetto del processo,
- ii. la natura eminentemente scritta e documentale del rito tributario;
- iii. la natura, sostanzialmente impugnatoria del relativo giudizio.

Non potendo essere di certo questo il luogo per approfondire i rilievi della dottrina per quanto concerne i punti di forza e le debolezze delle singole argomentazioni per come sopra riepilogate, basti in questa sede rilevare:

- i. quanto alla prima, che comporta, a rigor di logica, un inusitato accostamento tra il concetto giuridico di testimonianza con quello di confessione, posto che solo per la seconda e non anche per la prima è richiesta la disponibilità del relativo diritto;
- ii. quanto alla seconda, la natura scritta e documentale del processo oggetto di attenzione, non potrebbe portare, da sola, alla preclusione strutturale di un particolare strumento probatorio; semmai e piuttosto ad una differente graduazione della valenza di siffatte tipologie di prove;
- iii. quanto alla terza, infine, è necessario rilevare come, in un'ottica sistematica, l'argomentazione non regga una volta che si effettui il confronto con il rito amministrativo laddove, pur essendo anche quest'ultimo formalmente impugnatorio, la testimonianza è generalmente ammessa.

1.1 Ciò posto, la Corte Costituzionale ha avuto modo di indagare, a più riprese, la legittimità del sistema delineato dall'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992.

Più in particolare, tali pronunce appaiono efficacemente suddivisibili in due distinti gruppi, in funzione del parametro costituzionale invocato:

- a. quanto all'art. 24 Cost., la Corte Costituzionale ha più volte affermato da un lato che l'esclusione di un mezzo di prova non costituisce di per sé violazione del diritto di difesa ex art. 24 Cost. e, dall'altro lato, che tale parametro costituzionale non esclude che le modalità in cui può estrinsecarsi il diritto di difesa possano essere diversamente regolate in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti (**C. Cost., Ordinanze, nn. 506/1987; 76/1989; 6/1991; 328/1992**);
- b. quanto agli artt. 3 e 53 Cost. si è affermato, per un verso, che l'art. 7 cit. non viola il principio di parità delle armi (rappresentante l'espressione in chiave processuale del principio di eguaglianza) per ciò che il legislatore è libero, nei limiti della ragionevolezza, di prevedere le regole processuali più varie in funzione dei diversi procedimenti non comportando, la norma costituzionale *de qua*, alcuna necessaria uniformità tra differenti tipi di processi. Per altro verso, la Corte ha affermato che l'art. 7 cit. si sottrae al sindacato di legittimità sul versante dell'art. 53 Cost., in quanto tale ultima norma afferirebbe esclusivamente alla disciplina sostanziale e non anche a quella processuale (**C. Cost., nn. 114/1999; 322/1992**);

1.2. Per quanto concerne la giurisprudenza di legittimità, fermo restando la preclusione ad una prova testimoniale propriamente intesa, si è invece mostrata maggiormente flessibile all'ingresso nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi rese fuori dal giudizio ed introdotte in forma documentale.

In questo senso, la Corte ha sempre negato il valore di prova legale a siffatta tipologia di dichiarazione riconoscendogli, al contrario, il valore di mero elemento liberamente valutabile dal giudice e sottoposto al suo prudente apprezzamento.

In particolare:

- i. per quanto riguarda la *pars pubblica*, la Suprema Corte ha sempre riconosciuto la legittimità delle dichiarazioni rese dai terzi alla Guardia di Finanza ed inserite all'interno del PVC (cfr. **Cass. nn. 21809/2016; 17810/2016; 16223/2014; 23325/2013; 21813/2012**);
- ii. per quanto concerne la parte privata, allo stesso modo e onde evitare una lesione del principio di parità delle armi, la Suprema Corte ha avuto modo di affermare la piena

legittimità delle dichiarazioni di terzi raccolte dal contribuente ed introdotte nel giudizio (cfr. **Cass. nn. 5018/2015; 15331/2014; 22519/2013; 7707/2013; 17054/2013**);

1.3. Unico elemento distonico rispetto al quadro appena prospettato, potrebbe essere rappresentato dal rapporto intercorrente tra l'art. 7, co. 4, cit., ed il disposto dell'art. 2724, n. 3, c.c., il quale, per i casi di perdita incolpevole di un documento necessario a provare un fatto favorevole a colui il quale ne affermi l'esistenza, espressamente riconosce la legittimità della prova testimoniale in deroga ad i limiti per essa previsti.

Più in particolare, sul punto la Corte ha affermato che, nel caso in cui il documento sia andato perduto per colpa non imputabile al contribuente, l'art. 2724 c.c. si ponga in un'ottica chiaramente derogatoria anche rispetto ai limiti previsti per la prova testimoniale all'interno del rito tributario, sicché tale mezzo di prova non potrà che essere ammesso (cfr. **Cass. nn. 587/2010; 1650/2010**).

2. Esaurito il tema della prova testimoniale, è ora possibile affrontare il secondo dei profili problematici oggetto di attenzione.

Venendo quindi alla tematica della perizia, i nodi da sciogliere sono essenzialmente due:

- i. la sua generale ammissibilità, a fronte del disposto dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 il quale non contempla espressamente siffatta possibilità;
- ii. il suo eventuale valore probatorio.

2.1 Quanto al primo profilo, la Suprema Corte è ferma ormai da tempo nell'affermare il principio per il quale nel processo tributario vi sarebbe un maggiore spazio per le c.d. prove atipiche (*ex multis* **Cass. n. 2246/2018; 10222/2016**).

Logico corollario di quanto sopra è che, quantunque l'art. 7 cit. non prevede espressamente la perizia, per ciò solo l'ammissibilità di questa non può essere esclusa tanto per l'amministrazione, quanto per il contribuente in virtù del principio di parità delle armi.

2.2. Quanto al valore probatorio, la Corte ha a più riprese affermato che la perizia (nel caso di specie una relazione di stima) ha valore di atto pubblico solo per quel che concerne la provenienza del documento ma non anche del suo contenuto, il quale ha il valore di elemento liberamente valutabile del giudice (**Cass. nn. 9357/2015; 2193/2015; 14418/2015**).