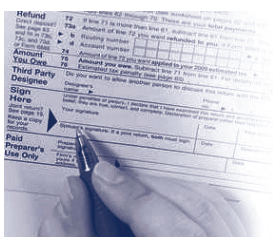


una parte fa della verità dei fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte; ciò posto, una dichiarazione, affinché abbia natura confessoria, deve far emergere una diretta responsabilità del dichiarante stesso, tale da provocare conseguenze negative a sé sfavorevoli. La Suprema Corte evidenzia che la **"confessione"**, se ritenuta attendibile, può essere da sola idonea a motivare l'avviso di accertamento, purché avente i requisiti di gravità, precisione e concordanza; invece, una **dichiarazione semplice**, ossia priva di natura confessoria, può rappresentare solo un mero indizio, che deve ad ogni modo essere corroborato da ulteriori elementi per fondare il convincimento del giudice.

Nel caso di specie, a differenza di quanto asserito dall'Ufficio, la CTR non aveva considerato solo il numero delle dichiarazioni prodotte, ma anche la loro rappresentatività, che riguardava circa un terzo di tutte le prestazioni rese dal contribuente nel corso dell'anno, senza contare che la stessa Agenzia, di fatto, non le aveva mai contestate nel loro contenuto. La decisione di appello appariva, pertanto, conforme al dato normativo e, per tale motivo, risultava errata la quantificazione induttiva dei maggiori ricavi imputati al contribuente.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano



Mezzi di prova e processo tributario

A cura Avv. Maurizio Villani

1. PREMessa

Il processo tributario è quasi esclusivamente un processo documentale in cui si riscontrano importanti limitazioni probatorie. L'art. 7, 4° comma, del D.lgs. n. 546/1992 disponendo che *"Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale"* sancisce, infatti, un divieto perentorio in merito all'ammissibilità delle prove testimoniali. Proprio tale divieto (che purtroppo la riforma del processo tributario, attuata con il D.lgs. n. 156/2015, non è riuscita ad abrogare) è stato da sempre oggetto di contrasto dottrinario e giurisprudenziale, in particolare in relazione all'ammissibilità ed alla validità di tali prove orali ai fini della decisione del giudizio.

In buona sostanza, il processo fiscale ha una natura documentale e non è strutturato in maniera da poter valutare una prova complessa come quella testimoniale. Ebbene, con il presente elaborato, si procederà *in primis* alla trattazione del regime delle prove nella fase pre-processuale e successivamente all'analisi dell'istruttoria nella fase giudiziale del processo *strictu sensu* (che, sebbene siano strettamente connesse e funzionali l'una all'altra, mantengono, e debbono mantenere profili distinti) con specifico riferimento ai poteri della Commissione tributarie ed alle prove ammissibili (e non) in quest'ultima sede.

2. L'ISTRUTTORIA "PRIMARIA" NELLA FASE ISPETTIVA E PRE-PROCESSUALE

Lo studio del regime delle prove parte, in prima battuta,

dal procedimento amministrativo di accertamento condotto dall'ente impositore¹. Di fatto, l'istruttoria svolta dalle Commissioni tributarie si pone logicamente come *posterius* rispetto all'istruttoria svolta dall'Ufficio impositore. Invero, buona parte del materiale probatorio preso in esame nella fase processuale deriva direttamente dalla istruttoria eseguita in sede amministrativa; per il tramite di quest'ultima, si formano concretamente le prove poste a fondamento della pretesa tributaria, le quali, traslando, costituiscono oggetto di valutazione nella fase processuale, secondo le regole proprie della stessa connesse (eventualmente) ad una ulteriore istruttoria che ivi può essere disposta ad integrazione.

Stante l'importanza notevole dell'acquisizione del materiale probatorio preconstituito nella fase procedimentale (ossia tecnicamente amministrativa), è di fondamentale importanza enucleare in che modo vengano acquisite tali prove dall'A.F. e come vengano fatte trasmettere nel processo tributario.

È indubbio, dunque, l'estrema importanza che assume la fase istruttoria dell'accertamento tributario: il risultato, in termini di efficienza, della funzione impositiva dipende, infatti, in larghissima misura dal risultato dell'istruttoria. Per tale ragione, è onere del contribuente (e dei suoi professionisti di fiducia) cercare di essere

¹ Nunzio Santi di Paola, "Trattato del nuovo contenzioso tributario" Maggioli Editore II edizione 2016





assolutamente vigili durante la fase ispettiva, onde evitare che Guardia di Finanza o Agenzia dell'Entrate possano perfezionare l'acquisizione di un ventaglio probatorio a lui sfavorevole e non perfettamente coerente con la realtà fattuale delle cose.

Il valore delle dichiarazioni dei terzi acquisite in sede ispettiva: utilizzabilità in ambito processuale

Alla luce delle suddette limitazioni probatorie ed anche ai fini di una eventuale difesa, è particolarmente importante stabilire la valenza giuridica ed il valore probatorio delle dichiarazioni dei terzi. In varie occasioni, infatti, gli accertamenti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria si basano su dichiarazioni rese da clienti/fornitori o comunque da soggetti terzi rispetto al contribuente. Ebbene, sul punto occorre fare una piccola digressione, poiché è ancora in parte controverso se a tale dichiarazioni vada o meno attribuita efficacia di prova legale. A voler operare un inquadramento delle dichiarazioni in oggetto, sembrerebbe più appropriato qualificarle come argomenti di prova. Invero, questi ultimi si risolvono in elementi che non hanno in sé valore probatorio, ma dai quali si possono trarre spunti utili ad apprezzare le altre risultanze istruttorie.

Pertanto, è evidente che quanto asserito dai terzi, nel momento in cui viene veicolato nel processo, può concorrere con le altre circostanze a formare il convincimento del giudice; la loro valenza probatoria è difatti confermata e supportata da diversa giurisprudenza (Corte di Cass. sent. n.6548/2009; sent. n. 4746/2010; ord. n. 9032/2011). Più specificamente, **con le sentenze della Suprema Corte n. 9876/2011 e n. 11630/2015** è stato chiarito che **“nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla polizia tributaria nel corso di un'ispezione e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore meramente indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice, qualora confortate da altri elementi di prova. Tuttavia, tali dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze ed in specie quando abbiano valore confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 cod. civ., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria”**. In definitiva, sembra prevalere la tesi in base alla quale le dichiarazioni di terzi costituiscono meri indizi, capaci di orientare il libero convincimento del giudice, ma che da soli non possono costituire il fondamento della decisione. Le dichiarazioni di terzi sono, quindi, ammesse nel processo fiscale, non a titolo di fonti di prova in senso proprio, ma piuttosto a titolo di ausilio all'accertamento, che deve comunque essere sostenuto da ulteriori elementi.

Tali dichiarazioni, pertanto, pur non costituendo prova decisiva, devono essere tenute presenti dal giudice come elemento indiziario, da valutare insieme agli altri elementi, come le presunzioni, la documentazione acquisita, le eventuali movimentazioni finanziarie, la mancata contestazione dell'Amministrazione finanziaria. A conferma di tanto, è necessario citare la sentenza n. 957/2017 della CTR del Piemonte e la sentenza n.3614/2017 della CTR del Lazio (proveniente da un rinvio della Cassazione, in cui la Corte aveva espressamente disposto la valutazione delle dichiarazioni sostitutive) **che hanno sancito il principio in base al quale nel processo tributario, il contribuente può utilizzare a propria difesa dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà rese da terzi, poiché costituenti elementi indiziari che non violano il divieto di prova testimoniale previsto dall'art.7 del d.lgs. n.546/1992. Inoltre, in linea con le pronunce di legittimità e di merito succitate, si segnala la **sentenza n. 7271/2017 della Corte di Cassazione, con la quale è stato ribadito che la facoltà di produrre in giudizio la dichiarazione resa da un terzo ha un valore probatorio limitato a quello degli elementi indiziari, i quali non sono idonei a costituire da soli il fondamento della decisione, ma possono concorrere a formare il convincimento del giudice**; invero, <<... *In materia di utilizzabilità delle prove dichiarative nel processo tributario, questa Corte ha più volte affermato che, fermo restando il divieto di assunzione della prova testimoniale sancito dal Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 7 anche al contribuente deve essere riconosciuta la facoltà di avvalersi di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale; tuttavia esse non possono costituire prova piena dei fatti affermati, ma hanno il valore probatorio più limitato “proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione”, secondo quanto stabilito dalla Corte costituzionale con sentenza n. 18 del 2000 (v. ex aliis Cass. 04/11/2016, n. 22413; Cass. 05/04/2013, n. 8369; Cass. 14/05/2010, n. 11785).*>>.**

3. L'ISTRUTTORIA “SECONDARIA” NELLA PROCESSUALE

3.1 Giudizio di primo grado

L'istruttoria “secondaria” svolta dalle Commissioni tributarie nella fase processuale, oltre che essere a prevalenza documentale, è perfettamente coerente con il materiale probatorio acquisito durante la c.d. “istruttoria primaria”. L'istruttoria processuale ha, infatti, una finalità cognitiva, poiché l'accertamento è volto a verificare la rispondenza dei fatti dedotti dalle parti nel contenzioso, alla realtà storica. E poiché i fatti dedotti in giudizio dall'Amministrazione, sono il frutto dell'istruttoria condotta



in sede accertativa, ne deriva che l'istruttoria processuale si dirige all'analisi del risultato dell'attività amministrativa con particolare attenzione ai fatti individuati all'esito del procedimento.

Peraltro, il tema d'indagine del processo tributario viene determinato nei suoi elementi concreti dalle parti e non dal giudice il quale non può, infatti, d'iniziativa indicare elementi rilevanti per la soluzione della controversia e ricercarne le prove. In buona sostanza, l'allegazione dei fatti oggetto della prova è monopolio delle parti, l'iniziativa è esclusiva e il giudice non può intervenire. Ciò posto, sebbene il materiale *ad probationem* derivi da un ventaglio probatorio precostituito nella fase procedimentale, ossia tecnicamente amministrativa, non si può smentire il fatto che nell'istruttoria processuale si possa comunque ampliare il "riflesso probatorio": invero, da un lato le parti, nei limiti disposti dalla legge, potranno introdurre nuove prove; dall'altro, quest'ultime potranno anche essere integrate d'ufficio (nei limiti del dedotto).

3.2 I poteri istruttori del giudice tributario ex art.7 del D.lgs. n. 546/92.

Come si è avuto modo di chiarire, conclusa la fase di verifica, il materiale probatorio acquisito, trasmigra direttamente nella fase processuale. L'attività istruttoria del giudice tributario, trova il suo fondamento normativo nell'art. 7 del D.lgs. 546/92 (sostanzialmente analogo al previgente art.35 del DPR n.636/72 e non novellato dal D.lgs. 156/2015) il quale prevede che:

<< 1. *Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.*

2. *Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.*

3. *(abrogato)²*

4. *Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.*

5. *Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.>>*

² Il presente comma è stato abrogato dall'art. 3 bis, D.L. 30.09.2005, n. 203, con decorrenza dal 03.12.2005.

Nunzio Santi di Paola, "Trattato del nuovo contenzioso tributario" Maggioli Editore II edizione 2016.

Ebbene, già da una prima analisi del **1° comma** emerge inequivocabilmente come, nella fase della istruttoria pre-processuale, si verifichi una vera e propria trasposizione alle Commissioni tributarie dei poteri istruttori attribuiti agli uffici dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, rileva come il legislatore abbia voluto chiarire che i poteri vengano di fatto attribuiti solo ai fini istruttori e giammai ai fini decisorii. Tale inciso confermerebbe, secondo la dottrina maggioritaria, la natura sostanzialmente dispositiva del processo tributario che, peraltro, comporterebbe la piena applicabilità del c.d. principio di contestazione di cui all'art.115 c.p.c. secondo cui davanti alle Commissioni tributarie possono essere provati solamente i fatti giudizialmente controversi. Più in particolare, tale principio (dapprima elaborato dalla dottrina e poi confermato dalla giurisprudenza) sarebbe da intendersi come onere di contestazione tempestiva, unitamente al relativo corollario applicativo, per cui non vi è necessità di prova riguardo ai fatti non tempestivamente contestati o non contestati del tutto.

In buona sostanza, il giudice tributario nell'esercizio dei suoi poteri istruttori non può assolutamente sostituirsi né all'inerzia dell'A.F., né al contribuente a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio su di lui gravante a sostegno del suo ricorso³. Relativamente al **2° comma**, invece, è evidente come il legislatore abbia voluto consentire alle Commissioni tributarie (quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità), la possibilità di richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. Va, però, chiarito che questi strumenti non devono essere considerati mezzi di prova, bensì semplici strumenti di valutazione e apprezzamento delle prove.

Il **4° comma** dell'art.7 sancisce, poi, inequivocabilmente l'"inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale" nei procedimenti tributari (su cui ci soffermeremo meglio nel prosieguo); ed infine il **5° comma** prevede la possibilità per i giudici tributari di disapplicare i regolamenti o gli atti generali rilevanti ai fini della decisione, limitatamente all'oggetto dedotto in giudizio e senza alcun potere di invalidazione dell'atto illegittimo medesimo. In buona sostanza, nonostante l'onere della prova incomba sulle parti del giudizio e il processo tributario si caratterizzi per essere ad "istruzione esaurita" già al momento dell'udienza di trattazione-decisione, le Commissioni tributarie potranno intervenire nell'istruttoria della causa, anche d'ufficio con diversi strumenti probatori.

Si tratta di poteri di:

- accesso;
- ispezione;

³ Memento pratico, "Contenzioso tributario", in Ipsoa- Francis Lefebvre.

- richiesta dati e chiarimenti;
- richiesta di documenti nei limiti di cui all'art.7 co.1 D.lgs. 546/92;
- richiesta di relazioni di organi pubblici e consulenza tecnica d'ufficio;
- disapplicazione di regolamenti ed atti generali ritenuti illegittimi.

Sono, però, poteri utilizzabili solo quando, alternativamente:

1. l'assolvimento dell'onere della prova a carico del contribuente sia impossibile o sommariamente difficile;
2. il Giudice, chiamato alla verifica e all'accertamento di elementi di fatto, deve attivarsi per completare l'attività istruttoria ritenuta insufficiente⁴.

In definitiva, può certamente affermarsi che il giudice tributario giudica nei limiti dei fatti dedotti **in via integrativa (e mai sostituiva)** dell'attività delle parti; può disporre consulenza tecnica o richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici, compreso il Corpo della Guardia di Finanza, ma solo quando occorre acquisire elementi giustificativi di particolare complessità (art. 7, 2° co.); può esercitare tutte le facoltà di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale, da ciascuna legge d'imposta (art. 7, 1° co.)⁵. Peraltro, **sui poteri istruttori del giudice tributario, ed in particolare sui suoi limiti, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - nel corso degli anni, ha stabilito importanti principi.** Invero, i giudici di legittimità hanno sancito:

- anzitutto, come l'art.7 debba essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'articolo 111 della Costituzione⁶, il quale non consente al giudice di

sopperire alle carenze istruttorie delle parti, ma semplicemente di intervenire in funzione integrativa⁷ e non totalmente sostitutiva, laddove sussista un'obiettivo situazione di incertezza degli elementi di giudizio e al fine di integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia e sempre che la parte su cui ricade l'onere della prova non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita, ma questa risulti piuttosto ostacolata dall'essere i documenti in possesso dell'altra parte o di terzi (Cass. Civ., Sez. 5, n. 673 del 15/01/2007; Cass. Civ., Sez. 5, n. 24464 del 17/11/2006, Rv. 594275; n. 14960 del 22/06/2010, Rv. 613988; v. Cass. Civ., Sez. 5, n. 7078 del 24/03/2010; Sez. 5, n. 10970 del 14/05/2007);

- e in secondo luogo, come i poteri in questione non siano arbitrari, ma discrezionali ed il loro esercizio, così come il loro mancato esercizio, debba essere adeguatamente motivato (Cass. Civ., Sez. 5, n. 673 del 2007).

Peraltro, nello stesso senso, la **Suprema Corte con la sent. n. 14244/2015** ha voluto chiarire che il giudice tributario non è obbligato ad esercitare *ex officio* i poteri istruttori di cui all'art. 7, salvo che non sussista il presupposto dell'impossibilità di acquisire la prova altrimenti (come nel caso in cui una delle parti non possa conseguire documenti in possesso dell'altra). **In definitiva, può affermarsi che la delimitazione dei confini della controversia incombe in via esclusiva sulle parti, che allegano dei fatti sui quali il giudice tributario è chiamato a pronunciarsi. Ciò, conseguentemente, non esclude l'iniziativa istruttoria dell'organo giudicante, laddove questi la ritenga necessaria e idonea a rafforzare il proprio convincimento in ordine alla risoluzione della controversia⁸.**

3.3 Onere della prova: Corte di Cassazione, sez. TRI civ., 20 gennaio 2016 n. 955.

A questo punto, è certamente utile chiarire su chi realmente incombe l'onere della prova.

In tutti i campi del diritto, e non solo quindi in quello tributario, la prova costituisce un elemento determinante perché consente al Giudice di valutare, in ordine alla circostanza oggetto di contestazione, se le versioni rappresentategli dalle parti corrispondano alle verità dei fatti.

È pacifico che, in applicazione dell'art. 2697 c.c., tale onere sia a carico di colui che voglia far valere un diritto

⁴Dott. Bartolomeo Quatraro "I poteri istruttori delle commissioni tributarie", in www.corsomagistratitributari.unimi.it

⁵ I giudici di legittimità hanno chiarito che il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova debba essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'articolo 111 della Costituzione, il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma gli attribuisce solamente **un potere istruttoria in funzione integrativa, e non integralmente sostitutiva, degli elementi di giudizio (Cass. Civ., Sez. 5, n. 673 del 15/01/2007).**

⁶ La **Cassazione** è intervenuta con la recente **pronuncia n. 955 del 2016** con cui è stato nuovamente chiarito che "l'articolo 7 del d.lgs n.546/92 attribuisce al giudice tributario il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova non per sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma soltanto in funzione integrativa degli elementi di giudizio, il cui esercizio è consentito ove sussista una situazione obiettiva di incertezza e laddove la parte non possa provvedere per essere i documenti nella disponibilità della controparte o di terzi". Ebbene, il potere in questione, sottolineano i Giudici, può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettivo situazione di incertezza, al fine di integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti e non già qualora il materiale probatorio, che sia stato già acquisito, imponga una soluzione della controversia ben precisa. Bisogna poi considerare che la parte su cui ricade l'onere probatorio non abbia l'effettiva possibilità di integrare la prova già fornita, ma questa risulti piuttosto ostacolata dall'essere in possesso dell'altra parte.

⁷ GRAZIANO "I poteri istruttori delle commissioni tributarie" in Giustizia-tributaria.it.

⁸ Tale onere coinvolge sia l'atto impositivo con la cui motivazione l'amministrazione deve spiegare al destinatario le ragioni della propria pretesa, predeterminando così la materia del contendere, quanto l'attività processuale successiva in cui ha l'onere di convincere il giudice della fondatezza della propria pretesa.



in giudizio, ovvero di colui che rivesta il ruolo di attore in senso sostanziale. Orbene, poiché nella gran parte dei casi, il giudizio tributario sarà incardinato per contestare il presunto diritto dell'Amministrazione finanziaria alla riscossione del tributo, incomberà su quest'ultima l'onere di provare i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa tributaria. Tale precisazione è di fondamentale importanza. Nel processo tributario, infatti, si applica il principio generale in base al quale chi vuole far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda. Tali principi di fatto incontrano un adattamento alla luce della particolare struttura del processo tributario, caratterizzato dalla circostanza che il contribuente, pur assumendo la veste in senso processuale, non sempre è gravato dal relativo onere della prova, dovendosi fare riferimento non tanto al ruolo processuale rivestito dalle parti, quanto piuttosto alla effettiva e sostanziale posizione dalle stesse assunta con riferimento alla controversia (Cass. Sent. n.8293/2013). Invero, sul punto **la giurisprudenza tributaria ha spesso richiamato una nota distinzione tra:**

- **fatti costitutivi, la prova dei quali farebbe capo all'Amministrazione finanziaria;** (Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile, Sentenza 15 febbraio 2017, n. 3978);

- **e fatti modificativi, impeditivi o estintivi la cui prova ricadrebbe sul contribuente. In buona sostanza, appare chiaro che l'Amministrazione finanziaria nel processo tributario, pur non prendendo l'iniziativa del processo, è obbligata a dimostrare i fatti costitutivi della propria pretesa⁹; essa, infatti, tramite l'atto di accertamento fa valere un diritto di credito nei confronti del contribuente; pertanto, pur non rivestendo nel processo il ruolo di attore, la prova in giudizio incombe sulla stessa. Viceversa, quando si vuole fronteggiare la pretesa dell'ufficio laddove ha assolto l'onere probatorio, spetta al contribuente fornire circostanze e prove contrarie idonee a dimostrare fatti estintivi del debito tributario.**

A conferma delle suddette conclusioni è giunta anche la Suprema **Corte di Cassazione**, con la recente **sentenza del 20 gennaio 2016 n. 955**. Gli Ermellini pronunciandosi in tema di onere della prova hanno, infatti, sancito inequivocabilmente che **anche nel processo tributario, vige la regola generale prevista dall'art. 2697 cod. civ., secondo cui l'Amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti del privato è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa, essendosi ormai da tempo chiarito**

⁹ Le parole tra parentesi quadre sono state soppresse con D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito in l. 11 agosto 2012, n. 143.

che la c.d. presunzione di legittimità degli atti amministrativi (un tempo evocata per giustificare la loro idoneità ad incidere unilateralmente nella sfera giuridica altrui) non opera nei confronti del giudice ordinario. In definitiva, può concludersi che nel processo tributario, l'esercizio del potere di acquisizione d'ufficio dei mezzi di prova, da parte del giudice tributario, **non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio che grava, comunque, sulle parti in base all'art. 2697 del codice civile.** Si tratta, dunque, di un **potere integrativo, non esonerativo, dell'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria** di esibire i documenti.

3.4 Giudizio d'appello: divieto di nuove domande e nuove prove

Nel regime antecedente l'entrata in vigore del D.lgs. n.546/1992, non esisteva alcuna previsione legislativa limitativa dell'acquisizione di nuove domande o prove in appello. L'art. 36 del D.p.r. 636/72, unica norma specifica in merito, si limitava a stabilire solamente che dinanzi alla Commissione centrale potevano essere prodotti dalla difesa nuovi documenti, inerenti ai motivi dall'impugnazione, esclusivamente insieme al ricorso, al ricorso incidentale o alle deduzioni della parte resistente. **Al D.lgs. n.546/1992 va, dunque, riconosciuta una grande portata innovativa. Invero, l'art. 57, 1° comma, D.lgs. n. 546/92, stabilisce che:**

“Nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio” (disposizione del tutto identica all'art. 345, 1° comma, c.p.c).

L'art. 57, 1° comma, del D.lgs. 546/92 contiene, quindi, due norme: la prima, che vieta la proposizione di domande nuove alla parte del processo, e la seconda, che impone al giudice di dichiarare inammissibile la domanda nuova che, nonostante il divieto, sia proposta dalle parti. Destinatari di tale norma sono dunque tutte le parti del processo di appello, cioè l'appellante, l'appellato e tutte le altre parti nei confronti delle quali l'appello è proposto, ai sensi dell'art. 53, 2° comma, dello stesso d.lgs. A questi destinatari è vietato proporre nuove domande; laddove il divieto non dovesse essere osservato, il giudice, anch'egli destinatario della disposizione, sarebbe tenuto a dichiararne l'inammissibilità.

In buona sostanza, gli elementi essenziali dell'azione non debbono mutare nel passaggio dal primo al secondo grado.

Inoltre, l'art. 57, 2° comma, D. Lgs n. 546/92, stabilisce che:

“Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio”.



Tale divieto di proporre nuove eccezioni nel giudizio di appello è una novità introdotta con l'art. 52 L. n. 353/1990, in quanto in precedenza, secondo l'art. 345 c.p.c. nel testo introdotto dall'art. 36 L. n. 581/1950, il divieto della novità riguardava le domande, ma non le eccezioni. **A seguito di tale modifica, dunque, non solo non si possono proporre domande nuove in appello, ma non si possono proporre neanche eccezioni nuove, con l'esclusione soltanto di quelle che siano rilevabili d'ufficio.**

Inoltre, a norma dell'art. 58, 1° e 2° comma, del D.lgs. 546/92:

“Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti”. La *ratio* dell'art. 58 risponde, dunque, alla generale esigenza legislativa di introdurre nel contenzioso tributario un giudizio di secondo grado ad istruttoria c.d. “chiusa”, parimenti al processo civile. L'intento di evitare ampliamenti del *thema decidendum*, già espresso nel precedente art. 57 in ordine alle domande e alle eccezioni, nell'art. 58 viene di fatto esteso all'ambito squisitamente probatorio. Allo scopo di meglio comprendere la portata delle norme in esame, si rende necessario chiarire che per prova nuova in appello si intende quella non dedotta in primo grado, ovvero che, prescindendo dal fatto che il giudice di primo grado l'abbia ammessa oppure no, non sia stata ritualmente richiesta dalla parte.

Peraltro, la norma sembra richiamare l'analoga disposizione contenuta nell'art. 345 c.p.c. secondo cui *“Non sono ammessi nuovi mezzi di prova, salvo [che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero]¹⁰ che la parte dimostri di non aver potuto proporli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile”.* Al contempo, però, se ne discosta perché, a differenza del processo civile ove l'ammissibilità di nuove prove era (ante riforma ex D.L. 22 giugno 2012 n. 83) subordinata alla loro indispensabilità per la definizione della causa, nel processo tributario è sufficiente una semplice necessità dei medesimi. Ciò porta a sostenere che la disciplina del processo tributario abbia una valenza preclusiva assai più ridotta di quella processual civilistica¹¹. Come si evince, però, dalla riforma ex D.L. n.83/2012, anche la potenzialità dell'appello nel processo ordinario è stata

gravemente limitata con riferimento alle nuove prove ammissibili. Difatti, è stata soppressa la possibilità per il collegio di ammettere i nuovi mezzi di prova e i documenti ritenuti *“indispensabili ai fini della decisione della causa”*, con la conseguenza che l'unico margine per l'integrazione probatoria risulta ormai affidato alla ricorrenza del caso fortuito o della forza maggiore.

Ad ogni modo, da ciò discende che la attenuazione probatoria a carico delle parti e l'ampiezza dei poteri istruttori del giudice non può supplire alle negligenze delle parti che non abbiano ritualmente dedotto in giudizio prove rilevanti per la decisione¹². Per ciò che attiene, invece, l'**ammissibilità delle prove “...che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile”**, si rileva che numerose sono state le critiche sollevate alla disposizione in esame. L'eventualità di una prova non dedotta in primo grado per causa non imputabile alla parte è, infatti, di difficile realizzazione, tenuto conto che, nel processo tributario, sono escluse le prove orali, quali la testimonianza e il giuramento e sussiste la possibilità di produrre documenti in qualsiasi momento sia ad istanza di parte, che d'ufficio. Alla difficoltà di fornire contenuto ad una disposizione che parrebbe tautologica la dottrina ha risposto formulando una distinzione pratica tra il fatto da provare e la prova stessa, sicché sarebbe ammissibile esclusivamente la prova che, pur introdotta per la prima volta in appello, sia idonea a dimostrare un fatto già dedotto in primo grado¹³. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di un fatto accertabile solo attraverso l'accesso presso terzi, la cui esistenza era incolpevolmente ignota alla parte interessata nel precedente grado di giudizio. Diversamente, risulterebbe vanificato il concetto stesso di divieto dello *ius novorum* di cui all'art. 57 del D.lgs. 546/92. Infine, relativamente alla possibilità, in sede di contenzioso tributario, di produrre nuova documentazione in appello ex **art. 58, 2° comma, del D.lgs. 546/92**, si precisa che questo deve avvenire nei termini perentori previsti dal decreto medesimo, ossia fino a 20 giorni liberi prima della data di udienza; se il termine in discorso non viene rispettato, stante la sua natura perentoria che non dà luogo a decadenza, il giudice di appello non potrà basare il proprio convincimento sul documento che è stato tardivamente presentato (in tal senso, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sent. n. 2787 dell'08/02/2006).

Assai incisiva si rivela, dunque, nella materia del contenzioso tributario, la disposizione del 2° comma dell'art. 58, che espressamente fa salva la facoltà delle parti di produrre in appello nuovi documenti, indipendentemente

¹⁰ PROTO PISANI, *“Lezioni di diritto processuale civile”*, Napoli, 1999.

¹¹ MELONCELLI, *“I poteri istruttori del giudice d'appello: le novità nel giudizio d'appello”*, in Quaderni del consiglio di presidenza di giustizia tributaria, anno 2002 n. 7.

¹² RUSSO, *“Processo tributario”*, in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987. BAFILE *“Il processo tributario”*, 1994. SANDULLI – SOCCI *“Manuale del nuovo processo tributario”*, Bologna, 1997.

¹³ Corte di Cassazione, sentenza n. 9604 del 21 luglio 2000.



dall'impossibilità dell'interessato di produrlo in prima istanza per causa a lui non imputabile, requisito richiesto dall'art. 345 ultimo comma c.p.c.¹⁴. Si tratta di un'eccezione al comma precedente la cui rilevanza si rivela tutt'altro che secondaria, ove si consideri che in una materia come quella tributaria, in assenza di prove orali, quella documentale è la prova per eccellenza. È, anzi, legittimo affermare che il 2° comma dell'art. 58 finisce per vanificare in parte il comma precedente, reintroducendo di fatto nel procedimento gran parte di quei mezzi probatori che sembravano essere stati esclusi¹⁵. Copiosa è la produzione giurisprudenziale sull'argomento.

A titolo esemplificativo si può considerare la sentenza n. **2027 dell'11 febbraio 2003**¹⁶, con cui la Cassazione ha dichiarato ammissibile la produzione di nuovi documenti nel giudizio di secondo grado, indipendentemente dall'impossibilità dell'interessato di produrli in prima istanza per causa a lui non imputabile¹⁷. Occorre, tuttavia, puntualizzare i rapporti tra la norma processuale ordinaria (art. 345 c.p.c.) e la norma processuale tributaria (art. 58 D.lgs. n. 546/92). Come si è avuto modo di rilevare, il 3° comma dell'art. 345 c.p.c. sancisce che non sono ammessi nuovi mezzi di prova *“salvo che la parte dimostri di non aver potuto proporli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile”*.

Il 2° comma dell'art. 58 cit. fa, invece, espressamente salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti. Ebbene, per il principio di specialità, si deve applicare la norma processuale tributaria rispetto a quella prevista dall'art. 345 c.p.c.. Quanto sopra è stato più volte ribadito dalla Corte di Cassazione (sentenze nn. 6951/2006; 624/2006; 623/2006; 622/2006). Inoltre, in merito alla nozione di documenti in senso proprio, non sono da considerarsi nuovi documenti quelli venuti ad esistenza dopo il giudizio di primo grado, ma solo quelli preesistenti e non prodotti in primo grado. Peraltro, il termine va riferito alle quietanze, agli estratti delle scritture contabili e a tutti i giustificativi di spesa che sovente

si rivelano decisivi per la risoluzione della controversia. Non, invece, ai precedenti giurisprudenziali, alla dottrina o ai testi di legge, i quali possono essere esibiti non solo a termini scaduti, ma anche in corso di discussione della causa.

La facoltà di produzione di documenti non può, dunque, essere esercitata all'udienza di trattazione, diversamente, ne risulterebbe leso il diritto alla difesa della controparte, la quale si troverebbe a dover conoscere di tali nuovi elementi per la prima volta e a dover prendere posizione su di essi tardivamente.

L'allegazione di documenti nuovi è, invece, possibile oltre che nell'atto introduttivo del giudizio di secondo grado, anche a mezzo memorie illustrative, in quanto, in tal caso, la controparte ha la possibilità di esaminare i nuovi documenti e di esercitare correttamente il proprio diritto di difesa¹⁸.

4. I MEZZI DI PROVA

Ebbene, come già più volte rilevato, l'istruzione tributaria (intendendo con tale espressione di sintesi tanto l'istruttoria “primaria” svolta dall'ente impositore, quanto quella “secondaria” svolta dalle Commissioni tributarie) è a carattere prevalentemente documentale. I documenti rientrano nella categoria delle c.d. prove costituite. Esistono, infatti, importanti limitazioni alla prova del diritto controverso, non essendo ammessi come mezzi probatori, ex art.7, 4° comma, D.lgs. n. 546/92, sia il giuramento che la testimonianza. È di fondamentale importanza a questo punto individuare più nel dettaglio quali prove possano o non possano essere ritenute ammissibili nel processo tributario.

Mezzi di prova ammissibili

Gli strumenti probatori utilizzabili nel processo tributario sono sostanzialmente documentali. La prova documentale costituisce, infatti, la “prova regina” nel processo tributario. Le parti hanno l'onere di produrre i documenti o con il ricorso introduttivo ovvero fino a 20 giorni liberi prima dell'udienza (art. 32 d.lgs. 546/92). Possono produrre documenti anche in appello (art. 58, comma 2, d.lgs. 546/92), ovviamente nel rispetto dei termini fissati dalla legge processuale.

Le prove documentali ammesse nel processo tributario sono:

A. Gli Atti Pubblici: come disciplinato dall'art.2700 c.c. *“L'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso [221 c.p.c.], della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico*

14 CAMPEIS-DE PAULI, *“Il manuale del processo tributario”*, Cedam, 1996. BAFILE *“Il processo tributario”*, 1994. BELLAGAMBA, *“Il contenzioso tributario dopo il Decreto legge 16 maggio 1996, n. 259”*, Utet, Torino, 1996. CONSOLO, *“Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario”* in *Il fisco*, 1994.

15 Cass. Sent. n. 7329 del 13/05/2003: *“In tema di contenzioso tributario, nel giudizio di appello davanti alle commissioni tributarie regionali le parti hanno facoltà, ai sensi dell'art. 58, comma secondo, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di depositare nuovi documenti, a nulla rilevando la eventuale irrivalenza della loro produzione in primo grado”*; Cfr. anche Circ. Min. 18 novembre 1989, n.177/2262, in Corr. Trib. N. 47/1989, pag. 3319.

16 TROVATO *“Processo tributario, in appello si possono portare nuove prove”*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e tributi, numero 66 dell'8 marzo 2003, pagina 22

17 BORSELLINO, *“Sul rapporto tra gli articoli 58 del Dlgs 546/92 e 32 del Dpr 600/73”*, in www.fiscooggi.it.

18 Guide e Soluzioni – Contenzioso Tributario. Ipsa Gruppo Wolters Kluwer, 2014.



ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti". L'atto pubblico ha un'efficacia probatoria piena e, limitatamente a ciò che documenta, vincola il giudice nella sua valutazione. Fa fede per le attestazioni che riguardano l'attività svolta dal pubblico ufficiale, per la contestazione dei fatti avvenuti in sua presenza e per le dichiarazioni rese gli limitatamente al loro contenuto estrinseco¹⁹. Tale efficacia probatoria non si estende al contenuto sostanziale delle dichiarazioni delle parti. Il pubblico ufficiale, non è nelle condizioni di poter garantire la veridicità e la serietà delle dichiarazioni ricevute. La non veridicità del fatto potrà, quindi, essere dimostrata tramite gli ordinari mezzi di prova. Ed invero, la contestazione del contenuto dell'atto pubblico, potrà essere rilevata dalla parte interessata solo in sede civile dinanzi al Giudice Ordinario mediante apposito procedimento di **querela di falso** (che può essere proposta tanto in via principale quanto in corso di causa, in qualunque stato e grado di giudizio, finché la verità del documento non sia stata accertata con sentenza passata in giudicato²⁰). In tal caso, ex art. 39 d.lgs 546/92, il processo dovrà essere sospeso in attesa della pronuncia del giudice ordinario (Cfr. Corte di Cassazione sentenza n. 8046/2013).

B. Scrittura Privata Semplice: si tratta di un documento redatto da uno o più soggetti e destinato ad assumere un valore di piena prova nei suoi confronti. La **scrittura privata non autenticata o semplice** è sottoscritta dalla parte liberamente, in modo autonomo e non davanti ad un pubblico ufficiale. È tale, ad esempio, la corrispondenza tra privati.

Fa fede, fino a querela di falso, solo in ordine alle dichiarazioni, alla provenienza delle dichiarazioni e **non anche alla data e alla veridicità del contenuto**. In buona sostanza, la scrittura privata non fa alcuna prova diretta della verità di quanto eventualmente dichiarato; a differenza dell'atto pubblico essa non prova neanche la verità dei fatti che la scrittura attesti essere state compiute dal suo autore o alla sua presenza. In definitiva, la sua efficacia probatoria è "forte" nelle ipotesi in cui contenga una manifestazione di volontà, mentre è "debole" quando si limita ad esprimere una dichiarazione di scienza; per tale ragioni definirla "prova documentale" rischia di risultare improprio perché di fatto si tratta di prove che derivano da documenti in senso materiale e non di prove documentali in senso stretto²¹.

¹⁹ Ex art. 39 D.lgs. 546/1992, quando è presentata querela di falso, il processo tributario deve essere sospeso. La Commissione tributaria, quando viene ritenuto falso un documento, deve, infatti, preliminarmente valutare la rilevanza del documento ai fini della decisione e poi procedere all'interpello.

²⁰ Guide e Soluzioni – Contenzioso Tributario. Ipsa Gruppo Wolters Kluwer, 2014.

²¹ La corrispondenza ha un diverso valore probatorio in base a come viene inviata.

L'art. 214 c.p.c., riconosce la possibilità per la parte contro cui viene prodotta, di disconoscerla entro la prima udienza o con la prima risposta successiva alla produzione.

Successivamente, la parte che ha prodotto la scrittura potrà:

- non agire;
- proporre un'istanza al fine di avviare il procedimento di verifica.

C. Scritture Private Autenticate: è il documento sottoscritto dalla parte contro cui è destinato a costituire una prova. Viene definita "autenticata" perché un notaio o un altro pubblico ufficiale hanno attestato che la sottoscrizione del documento è avvenuta in sua presenza, previo accertamento dell'identità del soggetto che ha sottoscritto il documento (ex art. 2703 c.c.). Essa, ex art. 2702 c.c. "*fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta*" ed, inoltre, come previsto dall'art. 2704 c.c., si estende anche nei confronti dei terzi.

D. Copie Fotostatiche: possono essere semplici o autenticate e il loro valore probatorio è lo stesso attribuito al documento originale (fatta eccezione per le ipotesi in cui dovesse verificarsi un eventuale disconoscimento).

E. Supporti Informatici: costituiscono rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti. Come previsto dall'art. 20 co.1 *bis* del D.lgs. 82/2005 "*L'idoneità del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio sono liberamente valutabili in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità ed immutabilità, fermo restando quanto disposto dall' articolo 21*".

F. Corrispondenza: si concretizzano in mere comunicazioni scritte tra le parti relative a fatti oggetto di causa (ne sono un esempio il fax, il telegramma e le lettere²²).

G. Libri E Scritture Contabili: come previsto dall'art. 2709 del c.c. "*I libri e le altre scritture contabili delle imprese soggette a registrazione fanno prova contro l'imprenditore. Tuttavia chi vuol trarne vantaggio non può scinderne il contenuto*".

Il dettato della norma attribuisce, dunque, efficacia

²² G.Gaffuri, Lezioni di diritto tributario, Parte generale – Cedam 1989;



probatoria a tutti i libri e alle altre scritture contabili che l'imprenditore detiene, anche qualora non siano correttamente annotati, con l'unica caratteristica necessaria della registrazione di fatti amministrativi dell'azienda in questione. Le scritture contabili dell'impresa devono essere valutate nella loro totalità, non è quindi possibile che si isolino solo le parti favorevoli o meno.

In buona sostanza, **è evidente come le scritture contabili costituiscano una vera e propria presunzione semplice ad evidente svantaggio per l'imprenditore**. Certamente quest'ultimo potrà, però, avvalersi della prova contraria al fine di provare la loro correttezza. Se l'imprenditore intende, invece, utilizzare libri e scritture come mezzi di prova a proprio favore, essi saranno soggetti al libero apprezzamento del giudice.

H. Scritture Di Terzi: esse non hanno effetti vincolanti, ma hanno valore di mero indizio.

Alla luce di tanto, è necessario rilevare che l'istruttoria tributaria, non può reggersi esclusivamente su prove documentali, sia perché possono essere facilmente oggetto di falsificazione o alterazione e, inoltre, perché l'attività di reperimento di tali prove spesso viene svolta a distanza di molti anni rispetto al momento in cui il fatto è accaduto. Ciò posto, gli altri mezzi di prova ammessi sono:

A. Dichiarazioni Rese Da Terzi: Alla luce del divieto della prova testimoniale, si è discusso circa la possibilità di vietare l'utilizzo delle dichiarazioni rese da terzi a uffici e GDF durante la fase ispettiva. Ciò è stato correlato al fatto che stante il divieto di cui all'art.7 del D.lgs. 546/92, il terzo non potrà essere chiamato a testimoniare su quanto sostenuto durante la fase dell'accertamento e la sua credibilità non potrà essere vagliata con l'esame orale. Ebbene (come già rilevato al punto 2.1 del presente elaborato), secondo i giudici di legittimità tali dichiarazioni non si pongono in contrasto con il divieto *de quo*. Le dichiarazioni rese dai terzi e la prova testimoniale avrebbero, infatti, una diversa efficacia, dovendosi ritenere tali dichiarazioni meri elementi indiziari non idonei a costituire da soli il fondamento della decisione.

B. Il Libero Interrogatorio: si ritiene applicabile al processo tributario anche l'istituto dell'interrogatorio libero. **Non è, però, considerato un vero e proprio mezzo di prova; esso, infatti, approda a delle risultanze che non possono costituire prove piene, ma solo argomenti di prova.** Si caratterizza proprio perché ha ad oggetto i fatti di causa che il giudice può esaminare al fine di ottenere dei chiarimenti su quanto allegato o comunque emerso nella causa. **Diversamente, non si**

ritiene ammissibile nel processo tributario l'interrogatorio formale (rivolto a provocare la confessione), soprattutto alla luce del divieto previsto per altri mezzi di prova orale (che a breve analizzeremo).

C. La Confessione: come disposto dall'art.2730 c.c. *“la confessione è la dichiarazione che una parte fa della verità di fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte. La confessione è giudiziale o stragiudiziale”*. La confessione che viene resa nel corso del procedimento è definita **giudiziale e consiste** nella dichiarazione *contra se* contenuta in qualsiasi atto del processo firmato dalla parte personalmente. La confessione può, inoltre, essere ottenuta anche in sede **stragiudiziale** (sia oralmente, che per iscritto) e assume il medesimo valore probatorio di quella resa giudizialmente. Più specificamente, in ambito tributario, la confessione stragiudiziale, è rappresentata invece dalle dichiarazioni *contra se* rese oralmente dal contribuente all'AF nel corso dell'attività di verifica (e riportata e sottoscritta nel PVC) ovvero resa per iscritto e riportata ad esempio in un questionario. Può, inoltre, essere **spontanea, ma mai provocata** (quest'ultima può essere resa solo durante l'interrogatorio formale, che è assolutamente vietato nel processo tributario).

D. Presunzioni Legali E Semplici Purché Precise, Gravi E Concordanti

L'articolo 2727 definisce in modo generico che *“le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto”*.

Possiamo operare, dunque, una distinzione tra presunzioni legali (ex art. 2728 del C.C.) e presunzioni semplici (ex. Art. 2729 del C.C.). Le prime sono stabilite dalla legge e dunque dispensano dal dover fornire una prova coloro a favore delle quali sono state stabilite. Le seconde non sono stabilite dalla legge e vengono rilasciate alla valutazione del giudice che potrà ammetterle solo se gravi, precise e concordanti. **È possibile che nel processo tributario trovino applicazione tanto le presunzioni legali, che quelle semplici.** Ne discende che, nel caso di una **presunzione semplice**, la parte che intende trarne un vantaggio avrà l'onere di dimostrarne il fondamento; in pratica, la parte che intende avvalersene avrà l'onere di provare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva hanno i caratteri di gravità, precisione e concordanza. Nel caso di una **presunzione legale**, di converso, sarà la legge stessa a dare fondamento ad un certo fatto; dunque la parte che intende avvalersene non avrà l'onere di dimostrarne il fondamento.

Per le **presunzioni semplici**, i fatti sui quali esse si fondano devono essere provati in giudizio e il relativo onere grava sull'Amministrazione finanziaria, la quale



ha, quindi, l'onere di dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva abbiano i caratteri di gravità, precisione e concordanza.

Sul punto, in più occasioni è intervenuta la Suprema Corte di Cassazione chiarendo che *“Le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento, nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli, di scegliere, fra gli elementi probatori sottoposti al suo esame, quelli ritenuti più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione, non occorrendo l'acquisizione, a conforto, di ulteriori elementi presuntivi o probatori desunti dall'esame della documentazione contabile o bancaria del contribuente, in quanto, se gli indizi hanno raggiunto la consistenza di prova presuntiva, non vi è necessità di ricercarne altri o di assumere ulteriori fonti di prova”* (Corte di Cassazione, Sezione 6 civile Ordinanza 22 maggio 2014, n. 11437).

Le **presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali sono stabilite ex articolo 2728 cod. civ.**, con la conseguenza che, in tali ipotesi, si realizza una **inversione dell'onere della prova**, in quanto la prova di un determinato fatto viene posta a carico di una delle parti.

A tal proposito, si evidenzia che **le presunzioni legali si distinguono in:**

1. **relative**, quando l'ente impositore si limita alla dimostrazione del c.d. fatto base del meccanismo presuntivo ed **al contribuente spetta fornire la prova contraria;**
2. **assolute**, quando il c.d. fatto noto è equiparato al c.d. fatto presunto e **non è ammessa alcuna prova contraria.**

4.2 Mezzi di prova vietati: giuramento e prova testimoniale

Come si è già avuto modo di anticipare, **la fase istruttoria del processo tributario si caratterizza per due ragioni specifiche:**

- è a carattere prevalentemente documentale;
- l'art. 7, 4° comma, D.lgs. n. 546/92 disponendo che **“Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”**, sancisce un divieto perentorio in merito all'ammissibilità delle prove testimoniali nel processo tributario.

L'esclusione del giuramento trova il suo fondamento nel carattere indisponibile dei diritti controversi. L'esclusione della prova testimoniale, invece, trova la sua ragion d'essere nel carattere essenzialmente documentale del processo tributario. Più

specificamente, le ragioni del divieto sono state individuate nella natura essenzialmente cartolare e documentale del processo tributario, nell'esigenza di celebrità dello stesso e, soprattutto, nella “sfiducia” nei confronti dei possibili testimoni che, in quanto essi stessi contribuenti, potrebbero essere influenzati nelle loro dichiarazioni da una sorta di favore nei confronti della parte privata piuttosto che dell'amministrazione (a tal proposito si è parlato di *“dubbia attendibilità del teste, anch'egli spesso indirettamente interessato come contribuente”*²³ e di prova *“addomesticabile”* da parte del contribuente²⁴).

Ciò chiaramente differenzia il processo tributario non solo dagli altri processi del nostro ordinamento, ma anche dai processi tributari di altri ordinamenti. Inoltre, l'inammissibilità della prova testimoniale non appartiene neanche alla tradizione del nostro processo tributario; fu, invero, sancita per la prima volta nel 1981. Prima di allora, dottrina e giurisprudenza prevalenti la ritenevano ammissibile; è quindi fuori luogo ipotizzare una sorta di divieto strutturalmente connaturato alla materia tributaria²⁵. Dalle valutazioni fin qui svolte emerge, dunque, un forte divario tra la fase della verifica e quella del giudizio. Infatti, i verificatori, durante l'accertamento, hanno la possibilità di raccogliere dichiarazioni ovvero informazioni da soggetti terzi utili all'Amministrazione finanziaria, per condurre le proprie indagini tributarie; mentre, durante l'eventuale giudizio, a meno che le dichiarazioni introdotte dall'Amministrazione finanziaria non siano messe in discussione dal contribuente, il giudice non può verificare quanto dichiarato dai soggetti terzi in questione, non essendo appunto ammessa la prova testimoniale.

Tutte queste considerazioni, dunque, non potevano che condurre all'istanza di incostituzionalità dell'art. 7 citato. Tuttavia, come si è già avuto modo di verificare, la Corte Costituzionale, investita della questione, con la sentenza n.18 del 2000, ha asserito che tale divieto non contrasta con la Costituzione e, in particolare, con gli artt. 3, 24 e 53.

Più precisamente, per quanto riguarda l'art. 3 Cost., che sancisce il principio di uguaglianza e, quindi, in ambito processuale, il principio della “parità delle armi”, la Corte non lo ritiene violato, in quanto *“il divieto della prova testimoniale trova giustificazione, sia nella*

²³ C.Consolo, *Gli istituti della procedura civile ed il giudice tributario*. Corso di perfezionamento scientifico e di alta formazione per magistrati tributari. Università Milano Intervento del 4.3.2008;

²⁴ Tale divieto ha fatto il suo ingresso nella disciplina legislativa solo con la novella del D.P.R. n. 737/1981 che ha modificato l'art.35, co.5 del dpr636/72.

²⁵ GRAZIANO *“I poteri istruttori delle commissioni tributarie”* in *Giustizia-tributaria.it/Quaderni/quad3_25.pdf*.



spiccata specificità dello stesso rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata alla configurazione dell'organo decidente e al rapporto sostanziale oggetto del giudizio; sia nella circostanza che esso è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale; sia, infine, nella stessa natura della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente che mal si concilia con la prova testimoniale".

In merito, invece, alla violazione dell'art. 24 Cost., secondo la Corte, tale divieto non sarebbe lesivo del diritto di difesa, poiché *"il solo fatto dell'esclusione di un mezzo di prova come quello della testimonianza non costituisce di per sé violazione del diritto di difesa"*. Infine, continua la Corte, non può ritenersi in contrasto neppure con il principio della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., riguardando tale principio la disciplina sostanziale del sistema tributario e non la disciplina del processo.

In sostanza, la Corte ha inteso dichiarare infondata la questione di legittimità di tale divieto sulla base delle seguenti considerazioni:

- **non è rilevante il confronto con altri procedimenti giurisdizionali, posto che quest'ultimi possono sempre differenziarsi sulla base di una scelta razionale del legislatore derivante dal tipo di configurazione del processo;**
- **l'esclusione in oggetto non viola il diritto di difesa che può essere regolato e garantito dal legislatore in un altro modo e in base alla sua discrezionalità.**

Peraltro, la Corte Costituzionale si è pronunciata anche con l'ordinanza n. 395/2007 sottolineando che *"l'esclusione della prova per testi è frutto di una precisa scelta legislativa giustificata dalla peculiarità della materia tributaria e dalla sostanziale inutilità di una prova priva dell'attendibilità della prova documentale"*. Con riguardo alla non ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, merita di essere segnalata anche una sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'uomo (sentenza 73053/01 del 23/11/2006), secondo cui il divieto di prova testimoniale nel processo tributario è compatibile con il principio del giusto processo, solo se da siffatto divieto non derivi un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile.

Ebbene, nonostante quanto sopra evidenziato, merita tuttavia rammentare che, sempre più di frequente, sia la giurisprudenza di merito (CTP di Verona 23.02.1987; CTP di Milano ord. 11.10.2006), che la dottrina hanno manifestato parere contrario alla permanenza della

preclusione probatoria in esame, stante la indubbia rilevanza che i mezzi di prova orali rivestono all'interno dei processi ai fini di una più corretta risoluzione delle controversie.

5. CONCLUSIONI

Alla luce delle valutazioni e delle analisi fin qui svolte, può inequivocabilmente concludersi che in via generale la dottrina è pressoché concorde nel ritenere che il processo tributario (dispositivo, quanto all'allegazione dei fatti e inquisitorio, quanto al metodo acquisitivo delle prove) vada certamente riqualficato nella sua fase istruttoria tanto "primaria", quanto "secondaria".

Basti pensare che da ultimo, il legislatore aveva auspicato fortemente l'abolizione del divieto relativo alle prove orali, ma di fatto, l'ultima riforma del processo tributario, attuata con il D.lgs. n. 156/2015, non è riuscita a raggiungere tale intento. Ciò significa che, coerentemente col brocardo latino *"iudex secundum allegata et probata iudicare debet"*, la delimitazione dei confini della controversia tributaria incombe in via esclusiva sulle parti, che allegano dei fatti sui quali il giudice tributario è chiamato a pronunciarsi. Quest'ultimo, infatti, non può d'iniziativa indicare fatti rilevanti per la soluzione della controversia e ricercarne le prove; potrà semmai in via sussidiaria intercettare prove fondamentali per rafforzare il proprio convincimento in ordine alla risoluzione della controversia²⁶.

È, dunque, forte il senso di ingiustizia e limitazione in cui è rilegato il contribuente italiano. Tale divieto è stato, infatti, definito da più parti anacronistico, non trovando più giustificazione nelle ormai superate concezioni che ricostruivano il processo tributario in termini inquisitori. In definitiva, può certamente ritenersi che l'abrogazione del divieto di prova testimoniale non pare più procrastinabile, soprattutto in un processo in cui già di per sé l'indipendenza, la terzietà e l'imparzialità del giudice tributario sono, oggi più che mai, messi fortemente in discussione²⁷.

A tal proposito si auspica un sereno ed equilibrato dibattito tra tutti i soggetti istituzionali e professionali del settore al fine di arrivare ad avere una giustizia tributaria con giudici terzi ed imparziali nel rispetto dell'art. 111, comma 2, della Costituzione e con un sistema probatorio più equo e coerente con il principio delle "parità delle armi".

Avv. Maurizio Villani

²⁶ Sul punto cfr. M.Villani *"I compensi dei giudici tributari e il progetto di riforma"* in www.fiscoetasse.com

²⁷ Sul punto cfr. M.Villani *"I compensi dei giudici tributari e il progetto di riforma"* in www.fiscoetasse.com