

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Roma, 22 ottobre 2019

L'istruzione probatoria e la trattazione della causa

Avv. Francesco Corda

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L' Istruzione probatoria.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'art. 7, d.lgs. 546/1992 disciplina l'istruttoria nell'ambito del processo tributario.

- *I. 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.*
 - *II. 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.*
 - *III. È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.*
 - ***IV. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.***
 - *V. 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.*
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **L'art. 7 del d.lgs. 564/1992**
 - **Fornisce una enumerazione esaustiva** dei poteri istruttori esercitabili d'ufficio dal giudice speciale tributario (a prescindere un'istanza delle parti).
 - **Norme a carattere speciale** → prevalgono sulle norme del Codice di procedura civile che attribuiscono al giudice gli stessi poteri (salvo la loro integrazione con quest'ultime per quanto da esse non disposto).
 - → è controverso se i poteri istruttori elencati dall'art. 7 esauriscano i confini dell'istruttoria o se si debbano riconoscere alle parti anche gli ulteriori poteri istruttori riconosciuti dalle norme del c.p.c. applicabili in virtù dell'art. 1, II comma, d.lgs. 546/1992.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'onere della prova nel diritto tributario secondo le concezioni più risalenti→ era consolidato il convincimento che detto onere gravasse sul contribuente, cosicché era carico del destinatario dell'atto impugnato dimostrarne l'illegittimità (influsso perturbatore del principio di presunzione di legittimità dal quale si riteneva che fossero assistiti gli atti promanati dalla pubblica amministrazione).

Prospettiva moderna→ onere della prova posto a carico della Amministrazione finanziaria o dell'ente locale impositore in ossequio al disposto dell'art. 2697 c.c. («chi vuol 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»).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'onere della prova

- **Oggettivo**: con tale espressione ci si riferisce alla regola di giudizio per la decisione dei casi incerti.

 - **Soggettivo**: con tale espressione ci si riferisce alle conseguenze negative per il mancato assolvimento dell'onere stesso da parte del soggetto sul quale il medesimo grava
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'accollo dell'onere della prova non dipende né dalla posizione processuale delle parti, né dalla titolarità delle situazioni giuridiche che vengono considerate. Esso va operato in funzione delle conseguenze favorevoli che si riconnettono ai fatti da dimostrare.

- a. **Giudizi di accertamento negativo** → l'Amministrazione dovrà fornire la prova in ordine agli elementi costitutivi della fattispecie dalla cui realizzazione scaturiscono la nascita e l'entità del proprio credito; il contribuente dovrà provare, oltre ai fatti costituenti eccezioni in senso tecnico, i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi del credito adottati a fondamento dei motivi del ricorso.

 - b. **Giudizio di rimborso** → la soluzione dell'onere probatorio deve essere rinvenuta nella specificità dell'istituto. In tale caso, la ragione dell'aver posto a carico del creditore l'onere di provare un fatto negativo è da individuarsi nella circostanza che l'attribuzione patrimoniale rilevante ai fini della ripetizione non è posta in modo del tutto indipendente da un titolo; questo non esiste come causa giustificatrice dell'attribuzione, ma sussiste come erroneo motivo del *solvens*.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Oggetto della prova:

- ❑ **Prima** → **Art. 35, d.p.r. n. 636/1972**, come modificato dal **d.p.r. n. 739/1981**, finalizzava i poteri istruttori delle Commissioni tributarie alla conoscenza «*dei fatti rilevanti per la decisione*». La dottrina sosteneva, dunque, che spettasse alle parti individuare e dedurre i fatti sui quali il giudice era chiamato a pronunciarsi. Il processo tributario era, quindi, dominato dal ***principio della domanda***.
 - ❑ **Oggi** → **Art. 7, d.lgs. 546/1992** in forza del quale «*le Commissioni tributarie ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*» esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari e dall'ente locale da ciascuna legge di imposta.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

... segue.

- Tale ultima norma richiede qualche riflessione ulteriore:

L'assenza del principio della domanda significa che spetta alle parti individuare e delimitare l'oggetto del giudizio, provvedendo alla deduzione dei fatti costitutivi del rapporto giuridico controverso, nonché di quelli impeditivi, estintivi e modificativi.



Ciò significa che al giudice non è impedito prendere in esame ulteriori fatti (si pensi ai fatti secondari che fondano presunzioni), sebbene non dedotti dalle parti e purché emergenti dalle risultanze processuali, stante il fondamentale divieto di fare uso della propria scienza privata.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Che importanza assume, dunque, l'art. 7?

- Limita la cognizione delle Commissioni «ai fatti dedotti dalle parti», rendendo operante nel diritto tributario processuale l'onere probatorio su menzionato.
 - Il previgente art. 35, d.p.r. n. 636/1972 → insussistenza onere di allegazione.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il principio di non contestazione:

- a) **L'art. 45 L. n. 69/2009 ha modificato l'art. 115 c.p.c.** codificando *espressamente* il principio c.d. di non contestazione prevedendo che: *«Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita»*.
 - b) **Prima** → parte della giurisprudenza riteneva che il giudice dovesse considerare provati i fatti allegati da una parte e non espressamente contestati dall'altra, a meno che oggetto del giudizio non fossero situazioni sostanziali indisponibili. Diventa essenziale, dunque, stabilire se siano tali le situazioni giuridiche soggettive che si inscrivono nel rapporto obbligatorio di imposta al cui accertamento è preordinato il processo tributario.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- a) **Per il contribuente** → la dottrina maggioritaria afferma la natura disponibile delle situazioni delle quali è titolare; tale è l'obbligazione pecuniaria che fa capo a quest'ultimo.
 - b) **Per l'ente impositore** → la dottrina maggioritaria sostiene che si tratti di situazione disponibile. In quanto:
 - I. **L'indisponibilità non si può collegare** alla natura pubblicistica del credito tributario sotto il profilo della **destinazione delle somme di denaro** nelle quali esso si compendia: da tale punto di vista, i crediti vantati dalla pubblica amministrazione, pubblici o privati che siano, servono tutti indistintamente a fornire alla stessa i mezzi occorrenti per il perseguimento dei compiti istituzionali suoi propri.
 - II. **Con riguardo al credito di imposta** non vi è traccia alcuna nell'ordinamento di norme che ne sanciscano l'indisponibilità una volta che esso sia sorto. Anzi, se ne rinvencono alcune che orientano in direzione opposta.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Ebbene, a seguito della novella dell'art. 115 c.p.c. (norma sicuramente applicabile al processo tributario in forza del rinvio di cui all'art. 1; Il comma, del d.lgs. 546/1992), il giudice è ora obbligato a porre a fondamento della propria decisione:

- le prove proposte dalle parti (o dal Pubblico Ministero)
- i «*fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita*».

Quando un fatto può dirsi provato?

- A. Quando questo non venga contestato dalla controparte nella prima difesa utile
 - B. Quando la contestazione sia del tutto generica (tale da risolversi in una formula di mero stile) → requisito della specificità.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

(segue) Ambito di applicativo della disposizione:

- Si riferisce ai fatti principali → fatti costitutivi del diritto azionato
 - Non anche ai fatti secondari → fatti dedotti esclusivamente in funzione probatoria. La non contestazioni di quest'ultimi, quindi, costituisce mero argomento di prova, valutabili dal giudice ai sensi dell'art. 116, Il comma, c.p.c.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **I rapporti tra istruttoria amministrativa e istruttoria processuale**
- La configurazione dell'istruttoria processuale come controllo dell'istruttoria amministrativa: parte della dottrina ritiene che l'istruttoria processuale rappresenti una verifica, un completamento, una integrazione della amministrativa. Idea che deve ritenersi in buona parte errata.



1. Occorre distinguere, prima di tutto, tra **onere della prova** e **obbligo di motivazione dell'atto impositivo**:
 - motivazione atto impositivo → enunciazione delle ragioni in fatto ed in diritto addotte a fondamento della pretesa avanzata con l'atto impositivo (nucleo contenutistico della motivazione).
 - onere della prova → dimostrazione degli elementi e delle circostanze nelle quali si compendiano quelle ragioni sotto il profilo fattuale.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il problema, quindi, consiste nello stabilire se, avuto riguardo alla disciplina che lo concerne, il contenuto della motivazione comprenda anche l'indicazione dei mezzi probatori raccolti nel corso dell'istruttoria amministrativa ed astrattamente idonei a suffragare la legittimità dell'atto e la fondatezza della pretesa. I **dati di diritto positivo inducono a dare soluzione positiva al problema:**

- a) **Art. 56, d.p.r. n. 633/1972**, il quale, in materia di IVA, espressamente prescrive che nell'avviso di accertamento in rettifica o di ufficio siano indicati anche gli elementi probatori relativi alle omissioni ed alle false o inesatte indicazioni su cui il medesimo è fondato.
- b) **L'art. 42, d.p.r. n. 600/1973**, in materia di imposta sui redditi, secondo cui l'avviso di accertamento deve essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni contenute nei precedenti articoli, tra i quali sono compresi quelli che attribuiscono alla Amministrazione finanziaria specifici poteri istruttori e, quindi, in relazione all'esito dell'esercizio di questi ultimi.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

... segue

c) L'art. 16, d.lgs. N. 472/1997, in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, il cui secondo comma impone che l'atto di contestazione dell'illecito sia corredato, a pena di nullità, dell'indicazione degli elementi probatori.

d) L'art. 36 della L. 241/1990, concernente la disciplina del procedimento amministrativo, il quale stabilisce in via generale che la motivazione di ogni provvedimento amministrativo deve indicare i «presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione in relazione alle risultanze dell'istruttoria.

e) L'art. 7 della L. n. 212/2000, recante disposizioni in materia di statuto del diritto del contribuente il quale, nel richiamare la norma di legge da ultimo citata, conferisce a quest'ultima il rango di principio generale dell'ordinamento.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Un assetto normativo di tale genere risulta pienamente rispondente allo scopo della motivazione quale strumento di conoscenza finalizzato alla tutela del diritto alla difesa del destinatario dell'atto.



La motivazione dell'atto impositivo comprende l'indicazione delle prove raccolte in sede di istruttoria amministrativa e la contestazione che questo normalmente si verifica aiutano a comprendere perché detta istruttoria finisca inevitabilmente per assurgere a dato di riferimento dell'istruttoria in sede processuale → quest'ultima tende a modellarsi sulla prima.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- ... Possibilità di ampliare l'istruttoria processuale:
- **Contribuente** → a meno che non siano maturate preclusioni, a suo carico con riferimento a determinati mezzi di prova e quindi fatti salvi i limiti imposti dalla legge in relazione ad alcuni di essi, non incontra ostacoli alla sua attività difensiva ed è legittimato a riversare nel processo il materiale probatorio di cui dispone ancorché nuovo rispetto a quello risultante dallo svolgimento e dal contesto dell'istruttoria amministrativa.
 - **Ente impositore** → non incontra nessun limite quanto alle ulteriori prove che esso può addurre in giudizio.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il processo tributario ha natura inquisitoria o no?

Il problema, in verità, ha una rilevanza meramente teorica. E' indubbio che il giudice tributario abbia poteri officiosi di una certa entità e comunque più ampi di quelli riconosciuti eccezionalmente al giudice in relazione all'ordinario processo civile che rappresenta il modello di riferimento di quello tributario.

Onde si giustifica l'estensione a quest'ultimo della qualificazione in termini di **processo dispositivo con metodo acquisitivo** (coniata con riferimento al processo amministrativo).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le previsioni dell'art. 7, d.lgs. 546/1992, sono integrabili con le norme del c.p.c. che contemplano ulteriori poteri istruttori officiosi a disposizione del giudice?

Dottrina maggioritaria → quando vengono in considerazione omologhi poteri istruttori del giudice contemplati sia dalle norme processualcivilistiche che da quelle recate dall'art. 7 tornano senz'altro applicabili quest'ultime, in quanto prevalenti ed assorbenti, quali norme speciali dettate dal legislatore del processo tributario.

Tenendo sempre presente, tuttavia, che i poteri istruttori esercitabili d'ufficio dal giudice speciale tributario non esauriscono i confini dell'istruttoria, dovendosi tener conto dei poteri istruttori spettanti alle parti in virtù del rinvio operato dall'art. 1, II comma, d.lgs. 546/1992, i quali si collocano all'esterno dell'art. 7.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Ammissibilità interrogatorio libero.

Tale interrogatorio finalizzato alla precisazione delle posizioni delle parti; se ne è dedotto che esso è un mezzo istruttorio in senso lato, **senza essere propriamente un mezzo di prova**, sebbene a norma dell'art. 116 c.p.c. il giudice possa desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno in questa sede.

→ all'interno del processo civile, infatti, tale interrogatorio è espletato nella fase della trattazione della causa e non in quella della istruzione probatoria.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Che limiti incontrano le Commissioni tributarie nell'esercizio dei poteri istruttori officiosi di cui esse sono titolari?

Con riguardo ai mezzi istruttori dai quali le parti siano decadute.

Occorre stabilire se il giudice tributario possa disporre l'assunzione di mezzi istruttori dai quali le parti siano decadute. La dottrina è solita distinguere tra:

Preclusioni e decadenze maturate in danno delle parti ***fuori e prima del processo*** e preclusioni e decadenze verificatesi nel corso e ***all'interno del processo medesimo***, pervenendo alla conclusione che le seconde, a differenza delle prime, non sono di ostacolo alla assunzione predetta.

La tesi merita accoglimento → invero, la contestazione decisiva ed assorbente dalla quale non si può prescindere è che nel processo tributario l'udienza di trattazione della controversia si svolge quando ormai le parti sono decadute dalla facoltà di addurre prove. Ne discende che se si negasse al giudice la facoltà di disporre d'ufficio l'acquisizione di prove che potevano essere dedotte dalle parti, ciò equivarrebbe, in perfetto contrasto con l'art. 7, a precludere in modo assoluto l'esercizio dei poteri istruttori officiosi.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

...segue

Quando si tratti di preclusioni e decadenze nelle quali le parti siano incorse prima dell'instaurazione del processo, le medesime non possono non valere anche per il giudice, dal momento che le preclusioni e le decadenze comportano una sorta di inammissibilità oggettiva di quella specifica prova che, in quanto tale, opera a tutto campo.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

b) Con riguardo alle prove non fornite dall'ente impositore.

Le Commissioni, intervenendo dopo che si è svolta una istruttoria amministrativa sfociata in un atto che la legge vuole fornito di motivazione, non possono, con l'esercizio delle loro prerogative istruttorie, acquisire le prove non date dall'ente impositore, in quanto in caso contrario si avrebbe una supplenza del giudice rispetto alla pubblica amministrazione.

Una tesi così riduttiva rischierebbe di collidere con la ratio dell'art. 7:

→ La deroga al principio della derogabilità delle prove trova giustificazione sia nella rafforzata esigenza, a motivo di indisponibilità oppure del carattere costituzionalmente di rango superiore delle situazioni soggettive implicate nella controversia, che il processo sia il più possibile diretto al perseguimento della verità materiale.

c) Inutilizzabilità dei poteri istruttori esplorativi.

Anche nel processo tributario, come in quello civile, vige il divieto di utilizzazione della scienza privata del giudice. Non possono andare alla ricerca di fatti non allegati dalle parti.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

• **Ipotesi in cui non è consentito l'esercizio dei poteri istruttori officiosi:**

Quando il giudice ritenga che i fatti risultino dimostrati, egli non solo è tenuto ad avviare l'istruttoria officiosa, ma se ne deve addirittura astenere.



Una sua iniziativa sarebbe contraria al principio dell'economia processuale e della imparzialità.

Se a fronte di fatti provati fosse comunque fosse comunque consentito alla commissione di disporre ed eseguire ulteriori accertamenti istruttori, lo si lascerebbe libero di decidere la controversia secondo il proprio arbitrio; e ciò non sarebbe concepibile in un processo dove il giudice deve rimanere terzo e imparziale.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Seconda parte.

**I singoli poteri istruttori
delle Commissioni
tributarie.**

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Art. 7, I comma, D.lgs. 546/1992, ratio:

«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».

L'attribuzione al giudice tributario di poteri istruttori modellati su quelli spettanti all'ente impositore in sede di istruttoria amministrativa deve essere riguardata da un duplice punto di vista:

- 1) L'equiparazione tra giudice tributario ed amministrazione costituisce una soluzione imposta dalla necessità di porre tale giudice in condizione di riprodurre, se del caso e dei suoi aspetti essenziali, l'attività istruttoria svolta dall'ente impositore per giungere alla affermazione della pretesa oggetto di contestazione ad opera del contribuente in sede giudiziale.
 - 2) Vi è comunque tra i due poteri una netta differenza funzionale: l'attività posta in essere dalla amministrazione ha carattere esplorativo (giacché essa è preordinata alla ricerca sia dei fatti rilevanti per la nascita della pretesa impositiva, sia delle relative fonti di prova); viceversa il giudice deve attenersi ai fatti allegati dalle parti.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

➤ **L'accesso:** esso consiste nell'ingresso e nella permanenza, anche contro la volontà dell'interessato, in locali ed ambienti. L'accesso non è un mezzo di prova ma semplicemente lo strumento tramite cui si perviene all'acquisizione e alla valutazione di prove dirette o indirette. Va ribadito che tale attività non può essere esplorativa → si deve limitare a elementi già noti e predeterminati.

➤ **La richiesta di dati, informazioni e chiarimenti:** rivolta a soggetti terzi, pubblici o privati.

- **Che efficacia probatoria va attribuita a tali dichiarazioni?**

a) Tesi Corte costituzionale: le suddette dichiarazioni costituirebbero elementi indiziari. Assunto che suscita non poche perplessità considerando che gli indizi consistono in fatti secondari.

b) Tesi criticata. Il modo in cui tali dichiarazioni sono acquisite non può non influire sulla valutazione che deve essere effettuata dal giudice.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

➤ **Art. 7, Il comma, D.lgs. 546/1992:**

- *«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».*

Dubbi di legittimità costituzionale: nonostante la differente terminologie adoperata dal legislatore, la possibilità per la commissione di fare ricorso alternativamente all'ausilio della consulenza tecnica o delle relazioni induce a ritenere del tutto equipollenti l'uno e l'altro strumento.

Sembra, infatti, contrastare con il principio di indipendenza del giudice e dei suoi ausiliari. Non sembra conciliabile il fatto che le commissioni possano avvalersi, ai fini della decisioni della controversia, anche dell'apporto di relazioni promananti da organi incardinati nella parte pubblica del processo tributario.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **Art. 7, III comma, D.lgs. 546/1992:**

«È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia».

Abrogato dall'art. 3 – bis, V comma, d.l. n. 203/2005 Ratio → rafforzare il carattere dispositivo.

Può operare, dunque, l'art. 210 c.p.c.? «Negli stessi limiti entro i quali può essere ordinata a norma dell'articolo 118 l'ispezione di cose in possesso di una parte o di un terzo, il giudice istruttore, su istanza di parte, può ordinare all'altra parte o a un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo».

Corte Costituzionale, sentenza del 29 marzo 2007, n. 109 ha dato risposta positiva.

In caso di inottemperanza della parte?

Prevale la tesi che il giudice possa ritenere provati i fatti che si volevano dimostrare per il tramite del documento qualora naturalmente il risultato risulti ingiustificato.

I documenti depositati oltre il termine stabilito dall'art. 32, d.lgs. 546/1992 («Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione osservato l'art. 24, comma 1. II: Fino a dieci giorni liberi prima della data di cui al precedente comma ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti»)?

Secondo la giurisprudenza sono comunque utilizzabili.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Le Commissioni tributarie possono fondare le loro decisioni su:
 - a. **Presunzioni legali**
 - b. **Presunzioni semplici** (purché gravi, precise e concordanti, ex art. 2729 c.c.)

→ riflessione: *Se si fondasse l'atto di accertamento su presunzioni prive dei suddetti requisiti?*

Gli elementi indizianti in tali casi, da un lato, legittimano l'ente impositore a fondare su di essi la propria pretesa, in considerazione della circostanza che il comportamento tenuto dal contribuente, in violazione dei doveri imposti dalla legge, è tale da rendere oltremodo difficile l'assolvimento dell'onere probatorio in principio gravante sul creditore, dall'altro, non tanto assurgono in sede processuale al rango di prova sia pure presuntiva in contrasto con il principio dettato dall'art. 2729 c.c., quanto comportano una inversione dell'onere della prova a carico di colui che ricorre avverso l'atto di accertamento.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Art. 7, IV comma, D.lgs. 546/1992: «*Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale*».

- ❑ **Il giuramento** → l'esclusione non ha sollevato problemi di sorta. A causa:
 - natura inquisitoria del processo
 - carattere indisponibile del rapporto giuridico di imposta

 - ❑ **Prova testimoniale** → La Corte costituzionale ha ribadito il proprio con convincimento (con la **sentenza n. 18/2000**): non esiste un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità delle regole tra i diversi tipi di processo, talché i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi sulla base di una scelta razionale del legislatore derivante dal tipo di configurazione del processo e delle situazioni sostanziali dedotte in giudizio.

 - Spiccata specificità processo tributario (processo che è ancora, in massima parte, documentale)

 - La natura della pretesa impositiva mal si concilia con la prova testimoniale
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **.. Critica:**

1. In linea di principio i vari processi possono essere disciplinati dal legislatore ordinario in modo diverso, ma ciò non elide la necessità di verificare se la disciplina differente risponda ai **canoni di ragionevolezza** e non dia vita a **disparità di trattamento confliggenti con il principio del giusto processo garantito ex art. 111 Cost.**
 2. Si tratta pur sempre di una pretesa creditoria. Il fatto che quest'ultima sia avanzata a seguito dell'espletamento di una particolare procedura disciplinata tassativamente dalla legge a tutela degli interessi sostanziali delle parti del rapporto obbligatorio di imposta attiene semplicemente alle modalità di attuazione di quest'ultima.
 3. La constatazione che il processo tributario è essenzialmente un processo documentale è del tutto inconferente. Se anche così fosse, una configurazione del genere dipenderebbe soprattutto proprio dalla circostanza che in tale processo non trova diritto di cittadinanza la prova testimoniale (circolo vizioso).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le dichiarazioni dei terzi raccolte dall'ente impositore:

Dichiarazioni di terzi e prova testimoniale sono diversi?

Sotto il profilo contenutistico, la dichiarazione del terzo si risolve in una dichiarazione di scienza, al punto che è lecito parlare di prova «**paratestimoniale**».

Non sembra possibile, proprio nella prospettiva di operare un riequilibrio tra le parti, che al contribuente sia consentito produrre in giudizio dichiarazioni di terzi anch'esse suscettibili di rivestire dignità e valenza di prova.

In sede processuale **manca una assoluta parità** tra contribuente e ente impositore: il primo si può sempre trovare nella condizione di non essere in grado di contrastare validamente il peso probatorio che vengano ad assumere in giudizio le dichiarazioni di terzi delle quali si è munito l'ente in sede di istruttoria amministrativa.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

... segue. L'utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite.

- **Coloro che sono a favore della utilizzabilità adducono che:**
 - ❖ L'amministrazione può porre a base della propria attività conoscitiva ogni documento in suo possesso, l'art. 39 del d.p.r. n. 600/1973 e l'art 54, III comma, del d.p.r. n. 633/1972 dimostrano l'irrilevanza di ogni violazione delle norme sull'accertamento, salvo che non sussistenza una espressa sanzione in ordine alla formazione del giudizio da parte della amministrazione medesima e alla conseguente emanazione dei relativi atti.
 - ❖ Non può parlarsi di inutilizzabilità trattandosi non di una categoria generale, bensì propria in via esclusiva del diritto penale essendo specificatamente prevista dall'art. 191 c.p.p.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **Parte Terza:**

Utilizzabilità delle prove acquisite in altri processi



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La tesi dell'utilizzabilità delle prove acquisite in altri processi viene giustificata in base al principio di economia processuale.
 - **Art. 310, III comma, c.p.c.** → le prove raccolte nel processo estinto sono valutate dal giudice del processo che venga eventualmente riproposto ai sensi dell'art. 116 c.p.c. (vale a dire come argomenti di prova).
 - **Art. 238, I e II comma, c.p.p.** → consentono l'acquisizione di verbali di prove di altro procedimento penale se si tratta di prove assunte nell'indice probatorio o nel dibattimento e l'acquisizione di verbali di prove assunte in un giudizio civile definito con sentenza che abbia acquisito autorità di cosa giudicata.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

...(segue).

Secondo un parte della dottrina tali dati spingono verso la soluzione negativa:

- **L'art. 310 c.p.c.** → si giustifica su una sorta di ideale prosecuzione del nuovo giudizio sullo stesso oggetto, che si presenta pertanto come una riassunzione del processo estinto.

- **L'art. 328 c.p.p.** → utilizzo di prove acquisite in altri processi è stato consentito in nome del primario accertamento della verità che nel processo penale riveste una spiccata importanza.

Anche a voler ammettere la migrazione delle prove, non si potrebbe fare a meno di individuare limiti:

- A. Il travaso non è possibile in ordine alle prove non ammesse nel processo tributario (es. la prova testimoniale)
 - B. Le commissioni non possono esimersi dal compito di effettuare una autonoma valutazione delle prove raccolte nel processo penale e utilizzate
 - C. Il giudice tributario non può attenersi in maniera esaustiva sulle prove acquisite nel processo penale le quali pertanto sono da sole idonee a giustificare il giudizio di superfluità di cui all'art. 209 c.p.c.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Confessione.

Non vi sono ostacoli nell'attribuire rilevanza probatoria al contribuente imputato nel processo penale tenuto conto che essa si presta ad essere configurata nel primo processo quanto meno quale confessione stragiudiziale.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'efficacia del giudicato penale nel giudizio tributario

Tesi del giudicato penale come prova atipica:

Si trattava di una tesi ispirata alla particolare fiducia nella capacità del processo penale di pervenire all'accertamento della verità «fattuale» derivante dai caratteri autoritari ed inquisitori che permeavano tale modello giudiziale.



Pertanto si faceva riferimento alla sentenza come prova atipica.

Originaria soluzione adottata per il processo tributario:

L'art. 12, D.l. n. 429/1982, convertito in L. n. 516/1982 aveva stabilito che il processo tributario non potesse essere sospeso in attesa della definizione del giudizio penale; e che «la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata a seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e in materia di IVA ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

•... *Segue*

- **Dopo la riforma del processo penale:**

Si è ritenuto che l'art. 12 del D.l. n. 429/1982 fosse stato abrogato ai sensi dell'art. 207 delle norme di attuazione e coordinamento a tenore delle quali «*le disposizioni del codice si osservano nei procedimenti relativi a tutti i reati anche se previsti in leggi speciali salvo quanto diversamente stabilito in questo titolo e nel titolo terzo*».

→ **Previsione definitivamente superata dall'art. 20 del D.lgs. N. 74/2000.** ←

La soluzione vigente → è rappresentata dall'art. 654 c.p.p. ai sensi del quale la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo esclusivamente nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale in cui è stata resa e sempre che, nel processo *ad quem*, non sussista alcuna limitazione posta dalla legge civile alla prova della posizione soggettiva controversa.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Quali riflessi, dunque, sul processo tributario?

1. Impossibilità di attribuire alla sentenza penale passata in giudicato alcuna efficacia, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., nel processo tributario in conseguenza della mancanza di due presupposti previsti dalla disposizione medesima.
2. L'amministrazione finanziaria non ha alcun titolo per costituirsi parte civile nel processo penale. La parte civile, infatti, può costituirsi unicamente per ottenere restituzioni e risarcimento del danno. Sennonché, è evidente come l'amministrazione finanziaria non vanti alcun titolo per avanzare pretese di restituzione o di risarcimento dei danni. Essa deve puramente ricevere il pagamento del tributo.
3. Si ricordino inoltre le preclusioni probatorie tipiche del processo tributario.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Prospettive di riforma dei rapporti tra processi.

Ad oggi hanno acquisito importanza le ipotesi in cui l'accertamento della rilevanza penale della fattispecie risulta determinante ai fini dell'applicazione delle norme tributarie sostanziali e procedurali nonché, al tempo stesso, le ipotesi in cui l'accertamento dell'evasione ai fini amministrativi risulta rilevante in ambito penale.

I più evidenti esempi della prima categoria:

- a) **L'art. 8 del D.l. n. 16/2012** che univocamente fa dipendere la definitiva indeducibilità ai fini delle imposte sui redditi del reato dall'accertamento dell'esistenza del reato medesimo. Con la conseguenza che:
1. - o si ritiene che l'avviso di accertamento emesso per contestare la deducibilità dei costi del reato possa essere immediatamente impugnato, salva la necessaria sospensione del giudizio in attesa della decisione del giudice penale
 2. - o si assume che l'accertamento sia impugnabile solo in via differita.
- b) **L'art. 43 del D.p.r. n. 600/1973** prevede un differente termine per l'accertamento a seconda che nel periodo di imposta relativamente al quale è stata presentata la dichiarazione oggetto di rettifica sia stato commesso un reato tributario per il quale sussiste l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.c.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Parte Quarta

La Trattazione della causa



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le attività difensive delle parti sono disciplinate:

art. 24, D.lgs. 546/1992:

I. I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti.

II. L'integrazione dei motivi del ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito.

III. Se è stata già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena d'inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza devono essere rinviate ad altra data per consentire gli adempimenti di cui al comma seguente.

IV. L'integrazione dei motivi si effettua mediante atto avente i requisiti di cui all'articolo 18 per quanto applicabile. Si applicano l'articolo 20 commi 1 e 2, l'articolo 22, commi 1, 2, 3 e 5, e l'articolo 23, comma 3.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

... segue.

- art. 32, D.lgs. 546/1992:

I. Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione osservato l'articolo 24, comma 1.

II. Fino a dieci giorni liberi prima della data di cui al precedente comma ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti.

III. Nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Alle parti è consentito il deposito di documenti fino a **20 giorni liberi** prima della data di trattazione del ricorso.



I documenti debbono:

- Essere elencati negli atti di parte cui sono allegati
- Se sono prodotti separatamente debbono essere elencati in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in un numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti

Ciascuna delle parti può, **fino a 10 giorni liberi prima della data dell'udienza, depositare memorie illustrative** dei propri argomenti difensivi con le copie per le altre parti.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

• In caso della trattazione della controversia in **camera di consiglio** → sono consentite **brevi repliche** scritte fino a **cinque giorni liberi prima** della data della camera di consiglio.

Il ricorrente può integrare i motivi dedotti nel ricorso: **i c.d. motivi aggiunti**.



Tale integrazione è ammessa solo se resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine del giudice.

→ **Deve avvenire entro il termine perentorio di 60 giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di detto deposito.**

→ Se è stata già fissata la trattazione della controversia, il **ricorrente deve dichiarare, a pena di inammissibilità, non oltre la trattazione in camera di consiglio**, o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Fissazione udienza:

- Scaduti i termini di comparizione per le parti, il presidente della sezione fissa la data di trattazione della controversia e nomina il relatore.
- **La segreteria della commissione da comunicazione alle sole parti** costituite dalla data di trattazione **almeno 30 giorni liberi prima**; analogo avviso deve essere dato quando la trattazione è stata rinviata dal presidente in caso di giustificato impedimento del relatore, che non possa essere sostituito, o di alcuna delle parti o per esigenze di servizio.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La decisione in camera di consiglio

- L'art. 33, d.lgs. 546/1992, stabilisce che di regola la controversia è trattata e decisa in camera di consiglio.
 - *«I. La controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2.*
 - *II. Il relatore espone al Collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della controversia.*
 - *III. Della trattazione in camera di consiglio è redatto processo verbale dal segretario».*
- E' previsto che il relatore esponga al collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della controversia, e che di tale trattazione venga redatto processo verbale dal segretario.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Trattazione in pubblica udienza:

Le parti, fino a 10 giorni liberi prima della data di trattazione del ricorso, possono **richiedere la discussione in pubblica udienza** con apposita istanza da depositare in segreteria e da notificare alle altre parti costituite.

- Istanza che può essere contenuta anche nel ricorso. In tal caso il relatore espone in pubblica udienza i fatti e le questioni della controversia e quindi il presidente ammette alla discussione le parti presenti.
 - Dell'udienza **viene redatto verbale** dal segretario.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

... segue

- Il differimento dell'udienza:

Oltre al rinvio per giustificato impedimento, la commissione può disporre il differimento della discussione a udienza fissa, su istanza della parte interessata, qualora la sua difesa tempestiva, scritta o orale, sia resa particolarmente difficile a causa dei documenti prodotti o delle questioni sollevate da altre parti.



Se il rinvio viene concesso, è previsto che non sia data comunicazione dell'avviso di trattazione quando il differimento è disposto in udienza alla presenza di tutte le parti costituite.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Grazie per il tempo e l'attenzione
