

Le prove e l'istruzione probatoria nel processo tributario

*Isabella Vitiello**

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Mezzi di prova nel processo tributario. Prove tipiche - 3. (segue) Prove atipiche - 4. (segue) Prove escluse - 5. (segue) Prove precostituite e prove costituende e modalità del loro ingresso nel processo - 6. (segue) Prove storiche e prove critiche - 7. Principio di acquisizione della prova - 8. Provvedimenti sull'istruttoria - 9. Onere della prova ed onere del principio di prova - 10. (segue) Iudex debet iudicare secundum probata (principio dispositivo in materia di prova) ed onere di contestazione - 11. Principio della libera valutazione delle prove - 12. Modalità e termini per lo svolgimento dell'attività istruttoria nel primo grado del giudizio - 13. Modalità e termini per lo svolgimento dell'attività istruttoria nel giudizio di appello - 14. Modalità e termini per lo svolgimento dell'attività istruttoria nel giudizio di cassazione e di rinvio - 15. La contestazione dei documenti: querela di falso, disconoscimento e verifica.

1. Introduzione.

La cognizione delle controversie tributarie spetta, in via di giurisdizione esclusiva, alle corti di giustizia tributaria di primo grado e alle corti di giustizia tributaria di secondo grado di cui all' art. 1 del D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 545 (così statuisce l'art. 1, comma 1, D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546). L'ambito della giurisdizione è delineato nell'art. 2 del D.L.vo n. 546/1992, testo contenente disposizioni sul processo tributario, il quale così statuisce: “1. *Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica. 2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche*

(*) Funzionario dell'Agenzia delle Entrate.

affissioni. 3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio”.

Le corti di giustizia tributaria sono, nella sostanza, l'unico giudice sulle controversie tributarie il cui oggetto può essere costituito da atti amministrativi individuali (atti impositivi) oppure da un rapporto (diritto al rimborso).

Gli organi della giurisdizione tributaria sono delineati nell'art. 1 D.L.vo n. 546/1992: la giurisdizione tributaria è esercitata a) delle corti di giustizia tributaria di primo grado, aventi sede nel capoluogo di ogni provincia, quale giudice di primo grado; b) dalle corti di giustizia tributaria di secondo grado, aventi sede nel capoluogo di ogni regione, quale giudice di appello; c) dalla Corte di Cassazione, quale giudice di legittimità nel giudizio avverso la sentenza della commissione tributaria regionale per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, primo comma, c.p.c. (art. 62 D.L.vo n. 546/1992).

Nella lite vengono coinvolti interessi legittimi allorché venga impugnato un atto impositivo, costituente un ordinario provvedimento amministrativo espressione dell'esercizio del pubblico potere. Nel caso che la lite tributaria abbia ad oggetto la richiesta di rimborso del contribuente, nella stessa, all'evidenza, si controverte di diritti soggettivi. In sintesi, quella delle corti di giustizia tributaria è una giurisdizione esclusiva perché può avere ad oggetto sia interessi legittimi che diritti soggettivi.

Va evidenziato, tuttavia, che una parte della dottrina reputa che quella tributaria è una giurisdizione sempre su diritti. Ciò quale corollario della natura attribuita all'atto impositivo: non provvedimento amministrativo, ma atto di mero accertamento in quanto si reputa che il rapporto tributario - e in specie l'obbligazione tributaria - tragga fonte e regolazione direttamente dalla legge, sicché alcuna forza autonoma vi sarebbe nell'atto di imposizione tributaria.

Alle corti di giustizia tributaria si possono proporre

- azioni costitutive. Con tali azioni si opera l'impugnazione del provvedimento impositivo al fine di conseguirne l'annullamento. L'art. 19 D.L.vo n. 546/1992 delinea gli atti impugnabili e oggetto del ricorso (1). Il ricorso deve

(1) *1. Il ricorso può essere proposto avverso:*

a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione del tributo; c) il provvedimento che irroga le sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora; e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2; g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare

essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato (art. 21, comma 1, D.L.vo n. 546/1992);

- azioni di condanna. Sono esercitate dal contribuente al fine di conseguire il rimborso di un tributo pagato, ma non dovuto. Ciò sia in occasione di un rifiuto espresso o tacito della restituzione (da impugnare in uno alla domanda di rimborso) che a prescindere dal rifiuto (in casi di puro indebito). Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all' articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (art. 21, comma 2, D.L.vo n. 546/1992);

- azioni cautelari (artt. 47-47 *bis* D.L.vo n. 546/1992);

- azioni di ottemperanza (art. 70 D.L.vo n. 546/1992).

Il processo tributario, come quello civile ed amministrativo, è un processo soggettivo e non oggettivo. Nello stesso si agitano delle pretese, delle situazioni giuridiche soggettive (pretesa dell'Amm.ne contrastata dal contribuente; pretesa del contribuente ad un rimborso o a una detrazione o deduzione contrastata dall'Amm.ne).

Come in tutti i processi soggettivi vi è la rilevanza, nel giudizio di fatto, delle prove e si applica la regola dell'onere della prova e del libero convincimento del risultato probatorio. Rispetto al prototipo dei processi - ossia il processo civile - tuttavia vi sono deroghe e peculiarità che verranno di seguito evidenziate (2).

2. Mezzi di prova nel processo tributario. Prove tipiche.

Prova è qualsiasi mezzo che dà un contributo conoscitivo al fine della definizione del giudizio di fatto. Oggetto della prova sono i fatti. Dal sistema emerge, in sintesi, quanto segue: tutte le prove ammesse nel processo civile

le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE; i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.

3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo).

(2) Per una introduzione alla materia: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, I - Parte generale*, XI edizione, UTET, 2013, pp. 367-378; L. QUERCIA, *Il processo tributario*, IV edizione, Esselibri, 2009, pp. 32-47, 133-134, 155-156, 298-301.

sono ammesse altresì nel processo tributario, ad eccezione del giuramento.

Le prove possono essere tipologicamente previste dalla legge (e quindi tipiche), oppure individuate in qualsiasi *res* - diversa dalle prove tipiche - che dia un contributo conoscitivo (prove atipiche).

Le prove tipiche sono previste nel codice di procedura civile, iterate nel codice del processo tributario. Quest'ultimo, infatti, disciplina specificamente alcuni mezzi di prova (quali i documenti, relazioni di verifica, C.T.U.), già regolati nel codice di rito civile e, per il resto opera la norma generale di richiamo ex art. 1, comma 2, D.l.vo n. 546/1992 secondo cui "*I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*" con il divieto di cui al comma 4 dell'art. 7 del D.L.vo n. 546/1992 secondo cui "*Non è ammesso il giuramento*".

Prove tipiche, previste nel codice di procedura civile (artt. 191-266 c.p.c., integrato con il codice civile: artt. 2699-2739 c.c.) con alcune specificazioni nel processo tributario, sono le seguenti.

a) **Documento**. Il documento è la rappresentazione materiale (scritta, cinematografica, elettromagnetica, ecc.) od informatica di fatti. Si distingue tra atto pubblico (artt. 2699-2700 c.c., redatto da un notaio o da altro pubblico ufficiale autorizzato ad attribuirgli pubblica fede e che fa piena prova fino a querela di falso con riguardo all'estrinseco) e scrittura privata (artt. 2701-2704 c.c.: proveniente da un privato e liberamente valutabile dal giudice, salvo che colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione anche tacitamente mediante non disconoscimento in giudizio, ovvero la sottoscrizione sia stata autenticata ovvero se questa è stata verificata giudizialmente; in queste ultime tre evenienze la scrittura privata fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta).

L'atto pubblico è concetto distinto dal documento formato nell'esercizio di una attività pubblica, ossia proveniente da una pubblica autorità. Quest'ultimo può essere qualificato atto pubblico solo se formato nell'esercizio di una attività pubblica specificamente diretta alla documentazione, ossia il documentatore è autorizzato ad attribuirgli pubblica fede. Diversamente non ha la qualità di atto pubblico ed è liberamente valutabile dal giudice, non costituendo prova legale.

Il documento è la prova principe e statisticamente più diffusa nel processo tributario (processo verbale, atto di accertamento con indicazione degli elementi probatori, ecc.). Prova particolarmente efficace, perché spesso costituisce prova legale, ossia fa piena prova fino a querela di falso con riguardo all'estrinseco: è il caso dei processi verbali. Difatti, i verbali delle verifiche, i verbali di accertamento dell'Amministrazione finanziaria costituiscono piena prova, fino a querela di falso, con riguardo ai fatti attestati dal pubblico ufficiale rogante come avvenuti in sua presenza e conosciuti senza alcun margine

di apprezzamento o da lui compiuti, nonché alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni rese dalle parti, mentre, per tutto il resto, sono liberamente valutabili (3). Non è quindi necessaria, in applicazione della disciplina di cui agli artt. 2699 e 2700 c.c., la proposizione della querela di falso, qualora la parte intenda limitarsi a contestare la verità sostanziale di tali dichiarazioni oppure la fondatezza di apprezzamenti o valutazioni del verbalizzante, cui non si estende la fede privilegiata del documento (4). Ad es. una presunzione formulata in un verbale della Guardia di Finanza non vincola il giudice.

b) **Prova testimoniale**. Nel processo tributario fino alla novella operata con la L. 31 agosto 2022, n. 130 recante “*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*” non era ammessa la prova testimoniale. Tanto in virtù del (previgente) comma 4 dell’art. 7 D.L.vo n. 546/1992. Il divieto della testimonianza non aveva una *ratio* giustificativa, se non la ragione pratica di rendere celere il processo tributario a fronte di possibili lungaggini determinate dall’assunzione della prova testi. Ciò vieppiù che nel processo amministrativo - per tanti aspetti simile a quello tributario - la prova testimoniale è ammessa, giusta l’art. 63, comma 3, c.p.a. per il quale “*Su istanza di parte il giudice può ammettere la prova testimoniale, che è sempre assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile*”. Si rilevava in dottrina che non c’è ragione di ritenere inaffidabile, sol perché la controparte è il fisco, una prova testimoniale la cui credibilità deve comunque essere vagliata dal libero convincimento del giudice, senza vincoli di prova legale con la conclusione, critica, che “*Il divieto di prova testimoniale è quindi consono a un processo sbrigativo e sommario, in cui si mortificano quei principi dell’oralità, del contraddittorio e della formazione giudiziale della prova cui è stata data addirittura rilevanza costituzionale*” (5).

Prendendo atto della irragionevolezza della previsione vietante la prova testimoniale, il legislatore con l’ultima novella del processo tributario (L. n.

(3) Conf. Cass., 10 febbraio 2006, n. 2949.

(4) Conf. *ex plurimis*: Cass., 22 marzo 1995, n. 3316.

(5) Così R. LUPI, S. COVINO, voce *Processo tributario*, in *Il Diritto, Enciclopedia Giuridica del Sole 24 ore, Corriere della Sera Il Sole 24 ore*, vol. 12, 2007, p. 206. Analoghi rilievi critici in E. COVINO, R. LUPI, voce *Prova (Dir. trib.)*, cit., pp. 422-424. A.E. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. Tributaria*, 2012, 1, pp. 90 e ss. - con ampia analisi anche dei principi CEDU - rilevava che “*Pur condividendo l’opinione secondo la quale l’esperibilità della prova testimoniale, considerata la struttura essenzialmente documentale del processo tributario, nella maggior parte delle fattispecie concrete, non sia necessaria e che la realizzazione dei principi di piena difesa e del giusto processo prescindano dalla sua ammissibilità, siamo del parere che non sia opportuno né legittimo il mantenimento di un divieto assoluto. La caleidoscopica realtà sussumibile all’interno delle norme processuali tributarie, come già rilevato dalla giurisprudenza di legittimità precedentemente citata, può esigere la necessità della prova per testi*”. Egualmente critico P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. Tributaria*, 2000, 2, pp. 375 e ss. il quale, con riguardo alla non ammissibilità nel processo tributario della prova testimoniale, rilevava i seri dubbi di illegittimità costituzionale della norma che la sancisce.

130/2022), sostituendo il comma 4 dell'art. 5 D.L.vo n. 546/1992, ha ammesso la testimonianza nel processo tributario. All'uopo si prevede: *“La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”*.

Le ipotesi in cui la testimonianza scritta può svolgere un'utile funzione processuale sono, tra le altre, quelle che si fondano su presunzioni legali o semplici, poste a favore del Fisco. Si pensi, ad es., agli accertamenti da indagini finanziarie e alla possibilità per il contribuente di dimostrare la natura non reddituale dei versamenti attraverso le testimonianze di terzi.

c) ***Confessione giudiziale e stragiudiziale***. Giusta l'art. 2730, comma 1, c.c. *“La confessione è la dichiarazione che una parte fa della verità di fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte”*. Essa presuppone la disponibilità delle situazioni giuridiche soggettive che ne costituiscono l'oggetto (art. 2731 c.c.) (6). Può essere resa dal contribuente ed anche dall'Amministrazione finanziaria, atteso che - una volta sorta la lite - la pretesa tributaria è *ex lege* disponibile, come comprovato dalla proposta di mediazione (art. 17 *bis* D.L.vo n. 546/1992), dalla possibilità della conciliazione fuori udienza e in udienza (artt. 48 e 48 *bis* D.L.vo n. 546/1992) (7). La confessione costituisce una prova legale, atteso che *“forma piena prova contro colui che l'ha fatta, purché non verta su fatti relativi a diritti non disponibili”*, giusta l'art. 2733, comma 2, c.c., disposizione applicabile al processo tributario ex art. 1, comma 2, D.L.vo n. 546/1992. Va rilevato, tuttavia, che parte della dottrina esclude la qualità di prova legale alla confessione intervenuta nel processo tributario (8). Si rileva

(6) *“La confessione non è efficace se non proviene da persona capace di disporre del diritto, a cui i fatti confessati si riferiscono. Qualora sia resa da un rappresentante, è efficace solo se fatta entro i limiti e nei modi in cui questi vincola il rappresentato”*.

(7) Va rilevato, tuttavia, che parte della dottrina e della giurisprudenza reputano di natura non disponibile l'obbligazione tributaria.

(8) *Contra*: V. FATTORI, CIRO SANTORIELLO, *Utilizzo in sede tributaria di prove e atti del processo penale*, in *Fisco*, 2022, 3, pp. 257 e ss. *“Non è, invece, disciplinata come prova del processo tributario la confessione, la quale - di conseguenza - dovrebbe potersi ritenere ammissibile, seppur sottoposta alla libera valutazione delle prove da parte del giudice ex art. 116 c.p.c. Ciò premesso, deve - in ogni caso - ritenersi esclusa la possibilità della confessione giudiziale c.d. provocata, stante l'inapplicabilità al processo tributario delle norme 230 e ss. c.p.c. in tema di interrogatorio formale. Viceversa, sono ammesse la confessione giudiziale spontanea e la confessione stragiudiziale, ossia quella resa contra se dal contribuente all'Amministrazione finanziaria oralmente nel corso dell'attività di verifica (a condizione, però, che sia riportata nel processo verbale di constatazione e che tale verbale sia sottoscritto) oppure per iscritto; in ogni caso, tali dichiarazioni non hanno efficacia di prova legale di tali dichiarazioni e rimangono pertanto soggette alla libera valutazione del giudice”*. In senso analogo: G. DURANTE, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in *Azienditalia - Fin. e Trib.*, 2015, 8-9, pp. 699

altresì in dottrina, nell'ambito della tesi diretta a sostenere l'ammissibilità dell'istituto nel processo tributario con gli stessi effetti sussistenti nel processo civile, che l'interrogatorio formale, ex art. 230 c.p.c., è da ritenersi ammissibile e deferibile solo alla parte contribuente, unica deputata a rendere la confessione e sostanzialmente convenuta in giudizio (9).

Valgono come prova le dichiarazioni che il contribuente faccia, nel processo o in atti extraprocessuali, di fatti a sé sfavorevoli. La stessa dichiarazione dei redditi e le altre dichiarazioni fiscali possono essere viste, nella dialettica del processo, come indicazioni di fatti sfavorevoli al dichiarante e, dunque, come confessioni stragiudiziali (10). Valore di confessione stragiudiziale viene data anche alle dichiarazioni rese nei questionari, o documentate nei verbali redatti in seguito a convocazione del contribuente presso l'ufficio, in sede di accesso, se il verbale che le documenta è stato sottoscritto dal contribuente (11). Il giudice tributario può trarre la prova dei fatti anche dalla confessione resa in sede penale dal contribuente (12).

d) ***Interrogatorio libero, non formale delle parti***. L'istituto è previsto, in via generale, nel processo civile, nell'art. 117 c.p.c. per il quale *“Il giudice, in qualunque stato e grado del processo, ha facoltà di ordinare la comparizione personale delle parti in contraddittorio tra loro per interrogarle liberamente sui fatti della causa. Le parti possono farsi assistere dai difensori”*. Esso può essere disposto dal giudicante al fine di chiarirsi le idee sui fatti di causa. Le parti possono liberamente parlare e la loro dichiarazione non ha gli effetti della confessione, ma - al più - di argomento di prova. L'interrogatorio

e ss. secondo cui *“mentre nel processo civile, la confessione costituisce piena prova nei confronti di colui che l'ha resa, fino al punto da sottrarre ogni valore alle prove con essa contrastanti, nel processo tributario invece, essa [...] [è] soggetta alla libera valutazione da parte del giudice tributario adito”*; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, 1 - Parte generale*, cit., p. 375: *“La confessione non è espressamente disciplinata come prova nel processo tributario, per cui si applica l'art. 116 cod. proc. civ. (libera valutazione delle prove da parte del giudice)”*.

(9) A. RUSSO, *L'ammissibilità dell'interrogatorio, libero e formale, nel processo tributario*, in *Fisco*, 2007, 18 - parte 1, pp. 2659 e ss. con il rilievo altresì che *“l'interrogatorio formale può ritenersi altresì ammissibile in quanto il divieto di confessione operante in presenza di diritti indisponibili, di cui all'art. 2733 del codice civile, non può esplicitare effetti nel contenzioso tributario per la presenza dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 (“Conciliazione giudiziale”) che permette alle parti di transigere intorno all'oggetto della lite”*.

(10) F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, 1 - Parte generale*, cit., p. 375.

(11) Conf. Cass., 11 gennaio 2006, n. 309: le dichiarazioni rese dal contribuente alla Guardia di finanza, in quanto rese alla controparte o ad un suo rappresentante, vanno valutate come una confessione stragiudiziale costituente prova diretta e non indiziaria dei fatti (nel caso di specie del maggior imponibile accertato nei confronti del contribuente) riconosciuti come veri, non abbinabile, come tale, di ulteriori riscontri.

(12) Conf. Cass., 24 ottobre 2005, n. 20601 secondo cui è immune da vizio di motivazione la sentenza con la quale il giudice tributario, liberamente valutando le dichiarazioni rese dal contribuente nel corso di un procedimento penale ed attribuendo ad esse valore confessorio, conferma la legittimità della pretesa erariale accertandone l'idoneità a costituire prova esclusiva della fondatezza degli atti impositivi impugnati.

libero, pur non essendo un vero e proprio mezzo di prova e pur non determinando dichiarazioni di natura confessoria, può concorrere - anche unicamente - a costituire il fondamento del convincimento del giudice. La disposizione dell'art. 117 c.p.c., tuttavia, non si applica direttamente al processo tributario, in quanto la norma del codice è assorbita dal potere del giudice di invitare il contribuente a comparire di persona per fornire informazioni e chiarimenti. Vuol farsi riferimento alla "*richiesta ... di informazioni e chiarimenti ...*" di cui all'art. 7, comma 1, del D.L.vo n. 546/1992, che ha le medesime finalità ed effetti dell'interrogatorio libero che, pertanto, trova ingresso nel processo tributario sotto la veste giuridica rappresentata dalla predetta norma, senza ricorso al combinato disposto degli artt. 1, comma 2, del D.L.vo n. 546/1992 e 117 c.p.c. (13).

e) **Ispezione, riproduzione meccanica, esperimento** (14).

f) **Notorio**. L'art. 115, comma secondo, c.p.c. dispone: "*Il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza*". Ad es. la resa delle materie prime, con riguardo agli accertamenti nei confronti dei piccoli artigiani produttori di beni (pasticcieri e baristi).

g) **Presunzioni** (artt. 2727-2729 c.c.). Le presunzioni sono le conseguenze che la legge (presunzioni legali) o il giudice (presunzioni giudiziali o semplici) trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato (art. 2727 c.c.).

Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite (art. 2728 c.c.) e possono essere assolute (se non ammettono la prova contraria) o relative (se la ammettono). In entrambi i casi, alla dimostrazione di un certo fatto consegue automaticamente quella di un diverso fatto con esso collegato secondo criteri di normalità: la legge rende in questi casi automatico un passaggio logico la cui attendibilità dovrebbe altrimenti essere vagliata caso per caso, secondo i consueti criteri empirici.

Le presunzioni non stabilite dalla legge (presunzioni giudiziali o semplici) sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che pre-

(13) F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, 1 - Parte generale*, cit., p. 369; A. RUSSO, *L'ammissibilità dell'interrogatorio, libero e formale, nel processo tributario*, cit., pp. 2659 e ss. con il rilievo altresì che la disposizione di cui al citato comma 1 dell'art. 7 "permette alle Commissioni tributarie, parimenti alle facoltà concesse dalla normativa tributaria - in via stragiudiziale - all'Amministrazione, di invitare il contribuente a comparire di persona al fine di fornire dati, chiarimenti e notizie rilevanti per la decisione; la ratio della norma concede così al giudice un potere analogo a quello del Fisco, utile a determinare - come dianzi già si è accennato - un sostanziale riequilibrio tra le parti in contraddittorio; infatti, conferendo tale potere al giudice, l'art. 7 opera una vera e propria "compensazione" della posizione di privilegio sostanziale delle facoltà che il fattore temporale, necessariamente e preliminarmente, concede agli operatori dell'interesse pubblico erariale".

(14) In senso contrario all'ammissibilità di tali prove nel processo tributario: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, 1 - Parte generale*, cit., p. 369.

sunzioni gravi, precise e concordanti (art. 2729, comma 1, c.c.). Il requisito della “concordanza” non vuol dire che le presunzioni debbono essere più d’una, ma solo che non debbono smentirsi l’un l’altra; la giurisprudenza riferisce tale requisito all’ipotesi in cui sussistano più presunzioni, e non impedisce perciò che un certo fatto venga considerato esistente anche in base ad una sola presunzione (15).

La presunzione costituisce la versione giuridica del generale modo di ragionare, ove un evento viene collegato con un altro evento attraverso nozioni di senso comune, con un nesso di corrispondenza secondo l’*id quod plerumque accidit*. Ad es. la mera titolarità di una somma di danaro non è stata ritenuta, da sola, prova della percezione di redditi; in assenza di prove circa un impiego produttivo, la pretesa fiscale non può fondarsi *sic et simpliciter* sul principio della naturale fecondità del danaro (16). Gli studi di settore sono atti amministrativi generali di organizzazione, di per sé inidonei a dare fondamento all’accertamento del reddito; solo dopo il contraddittorio con il contribuente gli studi di settore possono essere utilizzati come fonte di presunzione (17).

Le presunzioni semplici non sono ammesse quando il legislatore, per certe imposte, pone un sistema “chiuso” di regole probatorie, imponendo determinati mezzi di prova e così escludendo implicitamente le presunzioni semplici. Ad es. gli artt. 38 e 39 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevedono, in modo minuzioso e dettagliato, i presupposti probatori che legittimano la rettifica della dichiarazione. In certi casi è richiesta la prova “certa e diretta”, in altri è espressamente previsto il ricorso alle presunzioni, in altri ancora è ammesso l’uso di presunzioni prive dei requisiti di precisione, gravità e concordanza. Lo stesso discorso vale per le norme sull’accertamento dell’IVA. In conclusione, quindi, per tali imposte, sono predeterminati i casi in cui la presunzione semplice è ammessa e quelli in cui non è ammessa (18).

La materia tributaria è molto ricca di presunzioni legali relative, con la previsione a favore dell’Amministrazione finanziaria di specifiche presunzioni *juris tantum* (con salvezza, quindi, della prova contraria del contribuente) da essa utilizzabili in sede accertativa e vevoli, poi, in sede giurisdizionale. All’uopo si richiamano le seguenti disposizioni circa:

- la presunzione di cessione e di acquisto ex art. 53 (19) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in materia di IVA;

(15) Per questo rilievo E. COVINO, R. LUPI, voce *Prova (Dir. trib.)*, in *Il Diritto, Enciclopedia Giuridica del Sole 24 ore, Corriere della Sera Il Sole 24 ore*, vol. 12, 2007, p. 427.

(16) Cass., 16 novembre 2005, n. 23172.

(17) Cass., 28 luglio 2006, n. 17229.

(18) Per tali rilievi: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, 1 - Parte generale*, cit., p. 373.

(19) Il cui comma 1 dispone: “*Si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività, comprese le sedi secondarie, filiali,*

- la presunzione della natura di ricavi dei prelevamenti annotati nei conti bancari e non risultanti dalle scritture contabili ex art. 32, comma 1, n. 2), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in materia di accertamento delle imposte sui redditi;

- la presunzione di cessione di azienda ex art. 15, comma 1, lettera d), del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e la presunzione di trasferimento delle accessioni nel caso di trasferimento immobiliare ex art. 24 del d.P.R. n. 131/1986 in materia di imposta di registro.

In detti casi, posto che si tratta di presunzioni relative ex art. 2727 c.c., si viene a configurare un'inversione dell'onere probatorio a favore dell'Amministrazione fiscale, nel senso che quest'ultima può assolvere il proprio onere di prova tramite le presunzioni dette, mentre tocca al contribuente l'onere di controprova.

Alla stessa *ratio* delle norme sulle presunzioni relative, rispondono le norme che consentono al Fisco l'utilizzo di metodi di accertamento a carattere presuntivo: si pensi all'accertamento sintetico ex art. 38 del d.P.R. n. 600/1973 o all'accertamento extracontabile ex artt. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973 e 55 del d.P.R. n. 633/1972.

Nel processo tributario sono consentite finanche le c.d. presunzioni semplicissime, che sono libere dai requisiti di gravità, precisione e concordanza previsti dall'art. 2729 c.c. e il cui utilizzo è possibile solo nelle ipotesi in cui la legge lo preveda espressamente. Il legislatore, ragionevolmente, autorizza l'Amministrazione finanziaria prima ed il giudice poi, a servirsi delle presunzioni semplicissime solo in casi di particolare gravità, come ad esempio nell'accertamento induttivo delineato nell'art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600/1973 (in tema di determinazione extracontabile del reddito d'impresa) e nell'art. 55 d.P.R. n. 633/1972 (in tema di imponibile IVA). Di fronte alla prova presuntiva offerta dall'ufficio, incombe sul contribuente l'onere di dedurre e provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa erariale (20).

h) ***Relazione di verificaione e consulenza tecnica d'ufficio*** (art. 7, comma 2, D.L.vo n. 546/1992: "*Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, 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*").

La relazione di verificaione e la consulenza tecnica d'ufficio costitui-

succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi o depositi dell'impresa, né presso suoi rappresentanti, salvo che sia dimostrato che i beni stessi: a) sono stati utilizzati per la produzione, perduti o distrutti; b) sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito o comodato o in dipendenza di contratti estimatori o di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o altro titolo non traslativo della proprietà".

(20) Cass., 15 dicembre 2003, n. 19174.

scono mezzi - non di prova, ma - di valutazione della prova già acquisita al procedimento, ossia di valutazione di fatti già provati. Non esonerano, pertanto, la parte dall'onere della prova. Tali mezzi consentono al giudicante di acquisire nozioni della scienza e dell'arte delle quali sia sfornito o insufficientemente munito. La legge distingue tra relazione di verifica e C.T.U. Deve ritenersi che queste si differenziano sotto il profilo oggettivo. La relazione di verifica consiste in accertamento tecnico di fatti di natura non valutativa, diretto ad appurare la realtà oggettiva delle cose (opera sul piano conoscitivo), mentre la C.T.U. si estrinseca in una valutazione tecnica di fatti, con una valenza non meramente ricognitiva (opera sul piano valutativo) (21). La C.T.U. è uno strumento indispensabile per consentire al giudice - in funzione del pieno accertamento del fatto - di sindacare la discrezionalità tecnica della P.A.; essa costituisce un ausilio al giudice al fine di esaminare i profili attinenti all'attualità del parametro tecnico applicato dall'Amm.ne ed alla correttezza del procedimento applicativo.

3. (segue) *Prove atipiche.*

Le prove atipiche sono quelle non previste nei codici di rito (es. dichiarazioni scritte provenienti da un terzo; atti - come C.T.U., prova o sentenza - intervenuti in altro giudizio; ecc.) ed hanno il valore di indizio fonte di presunzione semplice ex artt. 2727 e 2729 c.c. (22) oppure di argomento di prova ex art. 116, comma 2, c.p.c. (23), come confermato dall'art. 310, comma 3, c.p.c. secondo cui le prove raccolte in un altro giudizio estinto sono valutate dal giudice come argomenti di prova.

In ambedue i casi la decisione non può essere fondata soltanto sull'indizio o soltanto sull'argomento di prova, ma sono necessari anche altri elementi di prova. Sicché deve escludersi la loro valenza probatoria quando rappresentano l'unico elemento di prova.

a) ***Documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi.*** Le più importanti prove atipiche sono i documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi. Tali documenti non hanno efficacia di prova legale, ma solo il valore di elementi indiziari, che possono concorrere a formare il convincimento del giudice, ma non possono costituire da soli il fondamento della decisione (questo è il *pro-prium* degli argomenti di prova). Il valore probatorio è rimesso al libero apprezzamento del giudice, il quale, di volta in volta, potrà o non potrà tenerne

(21) Così Cons. Stato, 14 gennaio 2020, n. 330; Cons. Stato, 22 gennaio 2013, n. 351, a proposito della distinzione tra verifica e C.T.U. nel processo amministrativo.

(22) Ossia di fatto noto dal quale risalire - insieme ad altri fatti noti, purché chiari precisi e concordanti - al fatto ignorato.

(23) "Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo".

conto, quali ulteriori elementi a sostegno degli altri, già comunque acquisiti. La giurisprudenza, in coerenza con quanto esposto, ha generalmente ammesso tali elementi, non a titolo di "fonti di prova" in senso proprio, ma piuttosto di un "ausilio" all'accertamento, che deve comunque essere sostenuto da ulteriori elementi (24).

Nel processo tributario è stato ritenuto ammissibile l'utilizzo tanto delle dichiarazioni rese da terzi all'Amministrazione finanziaria nella fase procedimentale - amministrativa (in quanto queste vengono solitamente trasfuse in documenti redatti da pubblici ufficiali che rivestono quindi la forma dell'atto pubblico) (25), quanto delle dichiarazioni rese da terzi in favore del contribuente (26); queste ultime "testimonianze atipiche" possono assumere la veste di atto notorio (27), di dichiarazioni sostitutive di atto notorio (28), oppure certificati di notorietà (redatti dai cancellieri) in cui un privato attesta fatti che lo riguardano, oppure persone che si dichiarano a conoscenza dei fatti attestano

(24) Conf. *ex plurimis*, Cass., 22 aprile 2015, n. 8196; Cass., 16 luglio 2014, n. 16223; Cass., 11 giugno 2014, n. 13161, ove i Supremi Giudici hanno confermato che le dichiarazioni dei terzi hanno il valore indiziario di informazioni acquisite nell'ambito d'indagini amministrative e sono, pertanto, utilizzabili dal giudice quale elemento di convincimento.

(25) Cass., 5 dicembre 2012, n. 21813: le dichiarazioni rilasciate agli organi verificatori da soggetti terzi hanno, come regola generale, il valore di mero indizio, e la loro assunzione può avvenire senza l'osservanza di particolari prescrizioni. Nello specifico, non è necessario che la dichiarazione sia verbalizzata in contraddittorio con il contribuente, posto che il suo diritto di difesa non può ritenersi leso, alla luce del fatto che questi, in sede contenziosa, può produrre, a sua volta, scritti contenenti dichiarazioni di terzi a proprio favore.

(26) *Ex multis* Cass. civ., Sez. V, 14 maggio 2010, n. 11785, Cass., 25 marzo 2002, n. 4269 precisante che nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, con il valore probatorio 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, va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocedurale - beninteso, con il medesimo valore probatorio - dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonchè l'effettività del diritto di difesa.

(27) Conf. Cass., 6 aprile 2001, n. 5154, secondo cui non può attribuirsi valore di prova all'atto notorio, precostituito al processo al di fuori di qualsiasi contraddittorio con l'avversario, né tale atto può implicare un'inversione dell'onere della prova, che deve essere espressamente prevista da una norma positiva e non può derivare esclusivamente dalla mera iniziativa di parte. In pratica, il pieno valore probatorio dell'atto notorio resta limitato al fatto che la dichiarazione sia stata resa in presenza di un pubblico ufficiale, ma non si estende alla rispondenza alla verità delle circostanze indicate nell'atto stesso.

(28) Conf. Cass., 20 luglio 1998, n. 7107, secondo cui la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà quanto lo stesso atto notorio devono essere considerati documenti la cui libera valutazione da parte del giudice deve essere in concreto ammessa ogni volta che la dichiarazione venga resa, non già da una delle parti, ma da un soggetto estraneo al processo che attesta un fatto rilevante ai fini della decisione. La principale differenza fra atto notorio e dichiarazione sostitutiva del medesimo consiste nel fatto che il primo assolve alla funzione di far conoscere fatti, stati e qualità personali che sono a diretta conoscenza del dichiarante, e che non risultano in altro modo noti alla Pubblica amministrazione, mentre la seconda mira a portare a conoscenza della Pubblica amministrazione circostanze a questa già risultanti in propri atti. Su tale istituto M. FANNI, *Le "dichiarazioni sostitutive di atto notorio" nel processo tributario*, in *Rass. Tributaria*, 2009, 5, pp. 1361 e ss.

la veridicità dei fatti stessi. I documenti contenenti dichiarazioni di terzi che non rivestono la forma dell'atto pubblico, non avendo efficacia di prova legale, non sono soggetti né alla disciplina sostanziale di cui agli artt. 2702 e ss. c.c., né a quella processuale prevista dagli artt. 214 e ss. c.p.c. in tema di riconoscimento e verifica.

b) **Perizie giurate ed asseverate.** Nel processo tributario è inoltre frequente il deposito di "perizie giurate ed asseverate" redatte da professionisti di fiducia del privato che, ad esempio, attestano che un certo immobile è fatiscente e quindi di modesto valore, o indicano i termini di un corretto accatastamento o contengono una data valutazione degli immobili e/o dei terreni: anche tali perizie hanno comunque il valore di meri elementi indiziari (29).

c) **Prove raccolte in altri processi.** Utilizzabili dal giudice tributario, quali prova atipiche, sono le prove provenienti da altri processi, tra cui anche da quello penale - purché formatesi legittimamente, in base alle norme regolatrice del processo di provenienza - sottoposte, volta per volta, alla propria, autonoma, valutazione (30).

d) **Perizie o consulenze utilizzate in altri giudizi.** Il giudice tributario, nell'ambito della possibilità di utilizzare prove raccolte in concomitanza di un giudizio diverso svoltosi tra le stesse parti in causa o anche tra parti in giudizio diverse, può utilizzare anche la perizia svolta in concomitanza di un procedimento penale o di una consulenza tecnica svolta in sede civile (31).

e) **Sentenza pronunciata in altro processo.** Con riguardo alla sentenza penale non si fa riferimento al giudicato penale in sé e per sé, ma all'accertamento dei fatti contenuti in tale giudicato (32). La sentenza penale non può avere efficacia di giudicato nel processo tributario per l'insussistenza delle condizioni fissate dall'art. 654 c.p.p. (33), specie il requisito della assenza di

(29) Conf. Cass. 11 febbraio 2002, n. 1902 secondo cui la perizia stragiudiziale, ancorché asseverata con giuramento dal suo autore, raccolto dal cancelliere, costituisce pur sempre una mera allegazione difensiva, onde il giudice del merito non è tenuto a motivare il proprio dissenso in ordine alle osservazioni in essa contenute quando ponga a base del proprio convincimento considerazioni incompatibili con le stesse. Cass., 19 maggio 1997, n. 4437 ha escluso la possibilità di attribuire efficacia di prova legale alla perizia giurata depositata in giudizio da una parte, neppure rispetto ai fatti che il perito assume di avere accertato nel caso specifico. La Corte ha affermato che, non essendo prevista dall'ordinamento la precostituzione fuori del giudizio di un siffatto mezzo di prova, ad essa può essere riconosciuto solo il valore di indizio, al pari di ogni documento proveniente da un terzo, il cui apprezzamento è affidato alla libera valutazione discrezionale del giudice di merito, ma della quale non è obbligato in nessun caso a tenere conto.

(30) Conf. Cass., 22 settembre 2000, n. 12577.

(31) Conf. Cass., 6 febbraio 2009, n. 2904.

(32) Sulla problematica: N. MONFREDA, F. STELLA, *Efficacia della sentenza penale nel processo tributario*, in *Fisco*, 2013, 29 - parte 1, pp. 4494 e ss.

(33) "Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento di-

“limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”, atteso che nel processo tributario è vietato il giuramento. La stessa, tuttavia, vale quale argomento di prova e/o indizio fonte di presunzione semplice. Tanto trova conferma nel giudice di legittimità secondo cui *“non può revocarsi in dubbio che, nel processo tributario, il giudice possa legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel processo penale, pure se questo è destinato a concludersi con una pronuncia non opponibile alle parti del giudizio civile, purché tali prove vengano dal giudice tributario sottoposte ad una propria e autonoma valutazione”* (34).

4. (segue) Prove escluse.

a) ***Prove acquisite illegittimamente.*** Per il principio di legalità, non sono utilizzabili le prove acquisite illegittimamente. In particolare, non sono utilizzabili - pur in assenza di esplicita previsione normativa - i documenti acquisiti nel corso di un accesso che sia stato eseguito senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria, o a seguito di autorizzazione illegittima, risultando in tali casi lesa la tutela del domicilio (35).

b) ***Giuramento.*** Si è visto che nel processo tributario è vietato il giuramento (l'art. 7, comma 4, D.L.vo n. 546/1992 dispone: *“Non è ammesso il giuramento”*). Ciò non obbedisce a criteri di ragionevolezza.

pende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”.

(34) Cass., 20 marzo 2013, n. 6918. Cass., 21 giugno 2002, n. 9109: l'art. 654 c.p.p., che stabilisce l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile ed amministrativo nei confronti di coloro che abbiano partecipato al processo penale - norma operante, in base all'art. 207 disp. att., anche per i reati previsti da leggi speciali - la sottopone alla duplice condizione che nel giudizio civile o amministrativo (e, quindi, anche in quello tributario) la soluzione dipenda dagli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudicato penale e che la legge civile non ponga limitazione alla prova *“della posizione soggettiva controversa”*. Atteso che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova posti dall'art. 7, comma 4, D.L.vo n. 546/1992, e trovano ingresso, con rilievo probatorio, in materia di determinazione del reddito d'impresa, anche presunzioni semplici (art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600/1973) prive dei requisiti prescritti ai fini della formazione di siffatta prova tanto nel processo civile (art. 2729, comma 1, c.c.), che nel processo penale (art. 192, comma 2, c.p.p.), la conseguenza del mutato quadro normativo è che nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

(35) Conf. Cass., 19 ottobre 2005, n. 20253, secondo cui l'inutilizzabilità - a sostegno dell'accertamento - delle prove reperite nel corso di una perquisizione illegale non ha bisogno di espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola.

La *ratio* dell'esclusione del giuramento dovrebbe risiedere nella circostanza che nel processo tributario è coinvolta una pubblica funzione, e una correlativa situazione soggettiva, che è indisponibile. Circostanza che - per le regole generali - rende inammissibile il giuramento (art. 2737 c.c.) (36). Tuttavia è da dubitarsi della indisponibilità della pretesa tributaria, una volta che è pendente una controversia. Analogo divieto specifico non vi è per la confessione per la quale - in presenza dell'indisponibilità della situazione soggettiva pure - opera la regola generale del divieto (art. 2731 c.c.) (37).

c) **Prove precostituite non fornite dal contribuente a fronte della richiesta della P.A.** In materia di imposte sui redditi “*Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta*” (art. 32, comma 4, d.P.R. n. 600/1973). Il contribuente può superare questa preclusione probatoria se deposita, in uno al ricorso giurisdizionale, notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, non esibiti in fase amministrativa, dichiarando di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile (art. 32, comma 5, d.P.R. n.600/1973).

Inoltre, “*I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto d'esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione*” (art. 52, comma 5, d.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA, applicabile anche alle imposte sui redditi in virtù del richiamo ex art. 33, comma 1, d.P.R. n. 600/1073).

All'evidenza la preclusione probatoria opera soltanto in presenza di una richiesta specifica da parte della P.A. e di un conseguente rifiuto o di un occultamento da parte del contribuente.

5. (segue) *Prove precostituite e prove costituende e modalità del loro ingresso nel processo.*

Le prove si distinguono in precostituite, ossia formate al di fuori del processo e a prescindere dallo stesso e in costituende, ossia formate nel processo ed in occasione dello stesso.

Prova precostituita è il documento. Tale prova ha ingresso nel giudizio in due modi diversi:

(36) “Per deferire o riferire il giuramento si richiedono le condizioni indicate dall'articolo 2731”.

(37) “La confessione non è efficace se non proviene da persona capace di disporre del diritto, a cui i fatti confessati si riferiscono. Qualora sia resa da un rappresentante, è efficace solo se fatta entro i limiti e nei modi in cui questi vincola il rappresentato”.

a) prodotta dal soggetto che detiene il documento, all'atto della costituzione in giudizio o anche in seguito fino alla scadenza dei termini difensivi di cui all'art. 32 D.L.vo n. 546/1992, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza;

b) esibita dalla parte o da un terzo su ordine del giudice (artt. 210-212 c.p.c.) (38).

L'ordine di esibizione documentale (art. 210 c.p.c.: "*il giudice istruttore, su istanza di parte, può ordinare all'altra parte o ad un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo*") consente - nel rispetto del principio dispositivo, atteso che l'ordine è dato non d'ufficio ma ad istanza di parte (39) - l'ingresso nel processo di un documento non producibile spontaneamente dall'interessato.

Attraverso una lettura congiunta degli artt. 210 e 118 c.p.c. e dell'art. 94 disp. att. c.p.c. risulta che i presupposti per ritenere operante tale strumento processuale sono:

- specifica predeterminazione, da parte dell'istante, dell'oggetto dell'eventuale ordine di esibizione, e con l'onere di allegare la certezza dell'esistenza del documento stesso e di indicare elementi idonei all'attuazione dell'ordine;

- offerta, da parte dell'istante, della prova in ordine al possesso del documento in capo alla parte o al terzo. Al riguardo, l'art. 94 disp. att. c.p.c., stabilisce che l'istanza di esibizione di un documento in possesso di una parte o di un terzo debba contenere "*la specifica indicazione del documento o della cosa e, quando è necessario, l'offerta della prova che la parte o il terzo li possiede*". Tale disposizione implica, principalmente, che sia certa l'esistenza del documento (40);

- impossibilità, per la parte, di conseguire il documento *aliunde*.

Nel processo tributario è applicabile l'art. 213 c.p.c. e, quindi, il giudice può richiedere d'ufficio alla P.A. le informazioni scritte relative ad atti e documenti dell'amministrazione stessa, che è necessario acquisire al processo (41).

(38) Istituto applicabile al processo tributario, come confermato anche dalla Corte Costituzionale: "*non soltanto il principio dell'applicabilità al processo tributario, in quanto compatibili, delle norme del codice di procedura civile (art. 1, comma 2), ma anche il carattere non esaustivo della disciplina dell'istruzione contenuta nell'art. 7 impongono di ritenere che la produzione di documenti, oltre che spontanea, possa essere ordinata a norma dell'art. 210 cod. proc. civ. (e, quindi, anche nei confronti di terzi): ed è ovvio che l'esigenza di un'istanza di parte affinché il giudice possa ordinare l'esibizione di documenti è coerente con il principio dispositivo che, anche relativamente alle prove, il legislatore vuole governi il processo tributario e vale ad escludere in radice per il giudice ogni ruolo di supplenza della parte inerte, sia essa l'amministrazione o il contribuente*" (Corte cost., 29 marzo 2007, n. 109).

(39) Il giudice non può supplire in alcun modo al mancato assolvimento dell'onere della prova a carico della parte. Affermare il contrario significherebbe, infatti, stravolgere la funzione dell'istruttoria giudiziale, trasformandola da integrativa a suppletiva, in contrasto con il principio secondo cui il giudice non ha alcuna iniziativa in merito alla delimitazione del *thema decidendum*.

(40) In tal senso, E. MANONI, *Ordine di esibizione documentale nel processo tributario*, in *Fisco*, 2016, 29, pp. 2844 e ss.

(41) Conf. Corte cost. n. 109/2007 cit.: "*ove necessario, il giudice ha il potere - nei confronti di*

Gli elementi probatori nel corso di indagini di Polizia giudiziaria possono essere utilizzati in sede tributaria, ma ciò è da conciliare con la segretezza delle indagini preliminari ex art. 329, comma 1, c.p.p. per il quale “*Gli atti di indagine compiuti dal pubblico ministero e dalla polizia giudiziaria, le richieste del pubblico ministero di autorizzazione al compimento di atti di indagine e gli atti del giudice che provvedono su tali richieste sono coperti dal segreto fino a quando l'imputato non ne possa avere conoscenza e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari*”. In linea di principio, tali prove e notizie non sono utilizzabili, perché coperte dal segreto previsto dall'art. 329 c.p.p., ma il magistrato penale, se ritiene che non vi sia pregiudizio per le indagini, può autorizzarne l'utilizzazione fiscale. Difatti giusta l'art. 33, comma 3, d.P.R. n. 633/1973 la Guardia di Finanza “*previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria*” (42).

La prova documentale è la prova principe nel processo tributario.

Prova costituenda sono tutte le prove diverse dal documento. Tale prova ha ingresso nel giudizio in due modi diversi:

a) acquisita all'esito del procedimento istruttorio, articolantesi in tre fasi: richiesta di ammissione della prova ad opera di una delle parti; ammissione - disposta con ordinanza - da parte del giudice ove la prova sia ammissibile e rilevante; escussione del mezzo di prova;

b) esibita dalla parte o da un terzo su ordine del giudice, su istanza di parte o d'ufficio (artt. 210-213 c.p.c.).

6. (segue) *Prove storiche e prove critiche.*

La prova è storica quando essa dà conoscenza diretta ed immediata del fatto da provare. Vi è la diretta percezione dei sensi del fatto da provare.

La prova è critica quando essa dà conoscenza indiretta del fatto da provare. Si giunge alla cognizione del fatto non con la diretta percezione da parte dei sensi, ma mediante un procedimento logico che parte da una premessa (fatto noto) per giungere alla conseguenza (fatto oggetto della prova). L'unica prova critica è la presunzione giudiziale; tutte le altre sono storiche.

7. *Principio di acquisizione della prova.*

Vige il principio di acquisizione della prova: la prova è valutata oggettivamente.

pubbliche amministrazioni diverse da quella che è parte del giudizio davanti a lui pendente - di chiedere informazioni o documenti ai sensi dell'art. 213 cod. proc. civ., e cioè attivarsi in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite le parti”.

(42) Su tali aspetti: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, 1 - Parte generale*, cit., p. 376.

vamente, per quello che vale, a prescindere dal soggetto che l'abbia introdotta in giudizio (prova precostituita) o che ne abbia richiesto l'ammissione (prova costituenda).

8. *Provvedimenti sull'istruttoria.*

La Commissione tributaria provvede in materia di prove - e in specie circa l'assunzione delle prove costituende - a mezzo di ordinanza (43).

L'istruzione preventiva - prevista e regolata negli artt. 692-699 c.p.c.: testimonianza, accertamento tecnico e ispezione giudiziale; consulenza tecnica preventiva ai fini della composizione della lite - è un istituto applicabile anche nel processo tributario, giusta la norma di richiamo di cui all'art. 1, comma 2, D.L.vo n. 546/1992. Circa il procedimento probatorio avente ad oggetto l'istruzione preventiva - in assenza di disciplina espressa nel D.L.vo n. 546/1992 - può applicarsi per analogia quanto stabilito nell'art. 47 D.L.vo n. 546/1992 circa la "*Sospensione dell'atto impugnato*".

9. *Onere della prova ed onere del principio di prova.*

Nel processo tributario opera la regola dell'onere della prova secondo cui "*Chi vuol far valere un diritto [rectius: una situazione giuridica soggettiva protetta] 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*" (art. 2697 c.c.).

Con l'espressione onere della prova si intende, sotto il profilo oggettivo, la regola di giudizio che consente al giudice di emettere in ogni caso una pronuncia di accoglimento o di rigetto della domanda anche quando egli sia rimasto in dubbio sulla verità dei fatti (cosiddetto divieto di *non liquet*); sotto il profilo soggettivo, si intende invece il criterio di ripartizione degli oneri probatori tra le parti, nel senso che ogni parte deve provare in giudizio i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa vantata (44).

L'onere della prova nel processo tributario è modalizzato dal comma 5 bis dell'art.7 D.L.vo n. 546/1992 (introdotto con la novella di cui alla L. n. 130/2022, prendendo atto delle acquisizioni giurisprudenziali), il quale così dispone: "*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa*

(43) Conf. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, 1 - Parte generale*, cit., p. 367.

(44) G.M. CIPOLLA, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. Tributaria*, 1998, 3, pp. 671 e ss.

tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”.

Onere della prova dei fatti costitutivi in capo all'ufficio fiscale. Ove l'oggetto del processo sia costituito dalla impugnazione di atti impositivi - con i quali viene avanzata una pretesa tributaria - l'onere della prova dei fatti costitutivi grava sull'ufficio fiscale, come precisa il comma 5 *bis* dell'art. 7 D.L.vo n. 546/1992. Ad esempio, l'ufficio - in un giudizio avente ad oggetto l'avviso di rettifica in materia di accertamento IVA che origina da un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza - ha l'onere di produrre il processo verbale di constatazione costituente il fondamento probatorio della pretesa fiscale.

Anche se è il contribuente a rivolgersi al giudice, come “attore in senso formale”, l'attore in senso sostanziale, e quindi il soggetto sul quale grava l'onere della prova, è l'ufficio fiscale. L'onere della prova dei fatti costitutivi del presupposto del tributo e della base imponibile, come dei maggiori imponibili spetta dunque all'Amministrazione finanziaria (45), mentre l'onere del contribuente di provare elementi in senso contrario scatta solo quando dall'Ufficio siano stati forniti indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria (46).

L'avviso di accertamento in tema di sanzioni amministrative - per espressa previsione normativa: art. 16, comma 2, D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 472 - deve contenere una indicazione degli elementi probatori. Manca una simile espressa previsione in materia di accertamenti di imposte. La giurisprudenza pressoché unanime, recependo l'orientamento espresso sul punto dalla dottrina maggioritaria, sostiene che nella motivazione degli avvisi di accertamento l'ufficio non debba necessariamente indicare le prove (della fondatezza) della sua pretesa. Ciò in quanto motivazione e prova hanno natura e funzione diversa. La prima consiste nella descrizione delle ragioni poste a fondamento della pretesa erariale. La motivazione non deve, perciò, convincere il contri-

(45) *Ex plurimis*: Cass., 14 febbraio 1997, n. 1412; Cass., 11 ottobre 1997, n. 9894 secondo cui se è vero che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'amministrazione finanziaria - nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova - dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, è altrettanto vero - però - che il contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fatti, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano (così, a proposito del reddito d'impresa, spetta all'ufficio finanziario provare le componenti attive del maggior imponibile determinato, ma spetta al contribuente - il quale intenda contestare tale determinazione sostenendo, ad esempio, l'esistenza di costi maggiori di quelli considerati - documentare che essi esistono e sono inerenti all'esercizio cui l'accertamento si riferisce).

(46) Conf. Cass., 18 gennaio 2006, n. 905.

buente della fondatezza della pretesa erariale, ma deve mettere quest'ultimo in grado di ricostruire l'iter logico-giuridico seguito dall'ufficio nella determinazione della pretesa e di esercitare, per l'effetto, il proprio diritto di difesa. La prova consiste, invece, nella dimostrazione della fondatezza di quelle ragioni sulla base dei documenti o delle presunzioni utilizzate in sede accertativa dall'ufficio. Essa può, quindi, essere fornita in giudizio dall'ufficio.

Il settore dell'ordinamento nel quale principalmente viene posta dalla giurisprudenza, nei termini appena descritti, la distinzione tra motivazione e prova è quello dell'imposizione indiretta e, segnatamente, quello delle imposte sui trasferimenti di ricchezza (registro, successioni e donazioni). Per tale ragione la giurisprudenza ritiene assolto dall'ufficio l'obbligo motivazionale attraverso la mera indicazione nell'atto del criterio (astratto) applicato, a prescindere dal mezzo grafico adoperato (anche una motivazione prestampata può costituire, quindi, una valida motivazione). In tal caso però, l'ufficio ha l'onere di provare in giudizio la sussistenza dei concreti elementi di fatto che, nel quadro del parametro prescelto, giustificano la pretesa erariale; con la conseguenza che, ove l'ufficio non assolva in giudizio il proprio onere probatorio, l'atto impugnato dev'essere annullato dal giudice.

La distinzione tra motivazione e prova, sostanzialmente negli stessi termini ora illustrati con riguardo agli avvisi di accertamento di maggior valore (motivazione e prova sono distinte, per cui l'ufficio ha l'obbligo di indicare nell'atto di accertamento esclusivamente le ragioni della propria pretesa, ma non anche le prove sulle quali detta pretesa si fonda potendo fornire la prova in giudizio), si ritrova anche nella giurisprudenza espressasi sugli avvisi di accertamento delle imposte dirette e dell'IVA il cui obbligo di motivazione è previsto, rispettivamente, dagli artt. 42, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973, n. 600 e 56, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633/1972.

Onere della prova dei fatti costitutivi in capo al contribuente. In alcune ipotesi l'onere della prova ricade invece sul contribuente.

Si tratta delle circostanze che il contribuente adduce a proprio favore, come le spese deducibili o le detrazioni IVA, che devono essere comprovate con idonea documentazione (47). È pacifico in giurisprudenza che grava sul contribuente la prova di tutti quei fatti (sostenimento dei costi nell'esercizio di un'attività di impresa o di lavoro autonomo; debiti; sostenimento delle

(47) Conf. Cass., 22 agosto 1997, n. 7867: in tema di imposte sui redditi, ai fini della determinazione del reddito di impresa, è onere del contribuente e non dell'ufficio finanziario documentare l'esistenza dei costi deducibili, trattandosi di una componente negativa del reddito la cui effettività deve essere dimostrata dal contribuente tramite la contabilità di cui egli, e non l'ufficio, dispone; una volta dimostrata l'esistenza della voce addotta come costo (e discorso analogo vale per le rimanenze o giacenze), spetterà all'ufficio - che intenda rettificare il reddito provando la diversità dei corrispettivi reali da quelli dichiarati - spiegare le ragioni per le quali quella voce debba considerarsi indeducibile, perchè, ad esempio, non di competenza dell'esercizio o non inerente l'attività di impresa.

spese che danno diritto a detrazioni oppure ad oneri deducibili; inerenza all'attività di impresa delle operazioni che danno luogo ad una detrazione Iva o a costi fiscalmente deducibili) che comportano una riduzione o una elisione del carico fiscale. All'evidenza, con riguardo alla prova dei costi, il sostenimento di un costo costituisce il fatto costitutivo del diritto (alla sua deduzione) vantato dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (48). Analogamente, grava sul contribuente ex art. 2697 c.c. la prova dei fatti che danno diritto ad oneri deducibili ex art. 10 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Anche quando si discute dell'applicazione di una esenzione o di una norma agevolativa, grava sul contribuente l'onere di provare i fatti, dai quali dipende l'applicazione della norma di favore, in quanto fatto impeditivo o estintivo della obbligazione tributaria (49).

L'onere della prova ricade sul contribuente anche per quanto riguarda le azioni di rimborso - come testualmente previsto dal comma 5 *bis* dell'art. 7 D.L.vo n. 546/1992 - dove il contribuente dovrà quanto meno dimostrare l'avvenuto pagamento e spiegare perché esso non era dovuto (50).

Va rilevato che in alcuni casi, normativamente previsti, il contribuente deve produrre in sede amministrativa i documenti di cui ha la disponibilità, a pena di inammissibilità della loro produzione nella successiva fase giudiziale. È questo, in particolare, il caso in cui, nel corso di un'ispezione fiscale, venga rifiutata l'esibizione di libri, registri, scritture e documenti, nel qual caso gli stessi non potranno essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento IVA in sede amministrativa o contenziosa (art. 52, comma 5, d.P.R. n. 633/1972 con riguardo agli accessi, ispezioni e verifiche in materia di IVA (51) richiamato, ai fini dell'accertamento delle imposte dirette, dall'art. 33, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973).

Il richiamo alla regola dell'onere della prova non è meccanico, opera solo con riguardo agli elementi conoscitivi dei fatti che siano nella disponibilità dell'interessato. Il processo tributario - come quello amministrativo - prende

(48) Va rilevato che parte della dottrina - in ordine alla prova dei costi - ritiene che è l'Amministrazione finanziaria a dover fornire la prova di tutti i presupposti dell'imposizione, siano essi positivi (ad esempio, gli elementi integrativi del reddito imponibile) oppure di segno negativo (ad esempio, i costi, quali componenti passivi del reddito da accertare). L'indicata dottrina è riportata in G.M. CIPOLLA, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, cit., 3, pp. 671 e ss.

(49) Conf. Cass., 11 maggio 2004, n. 8901; Cass., 2 settembre 2002, n. 12749.

(50) Sul riparto dell'onere della prova tra Ufficio fiscale e contribuente: A. VIGNOLI, voce *Onere della prova* (*Dir. trib.*), in *Il Diritto, Enciclopedia Giuridica del Sole 24 ore, Corriere della Sera Il Sole 24 ore*, vol. 10, 2007, pp. 312-318. Cass., 6 settembre 2006, n. 19187.

(51) "I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto d'esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione".

atto che spesso i documenti rilevanti sono nella disponibilità dell'Amm.ne evocata in giudizio a causa della condotta, qualificata illegittima dal ricorrente. In tale situazione al ricorrente non è inibito procurarsi i documenti rilevanti: può essere attivato l'accesso ex artt. 22 e ss. L. n. 241/1990 oppure può essere chiesto al giudice ex art. 210 c.p.c. di emanare un ordine di esibizione. Tuttavia tali modalità acquisitive determinano lungaggini con impedimento di una tutela piena ed effettiva delle situazioni protette. In questa situazione il legislatore, per rapidizzare l'acquisizione dei documenti nella disponibilità dell'Amm.ne, prevede penetranti poteri ufficiosi. Sicché, con riguardo ai documenti che sono nella disponibilità dell'Amm.ne, in capo al ricorrente non vi sarebbe l'onere della prova, ma l'onere del principio di prova. Ossia: il ricorrente è onerato a descrivere i fatti rilevanti la cui conoscenza va acquisita al processo; su tale descrizione potranno essere attivati i poteri ufficiosi.

In conclusione: ove la prova sia nella disponibilità della parte opera in via integrale la regola dell'onere della prova ex art. 2697 c.c., sicché chi agisce in giudizio deve fornire la prova dei fatti costitutivi della domanda pena il rigetto di questa; ove la prova, invece, non sia nella disponibilità della parte opera la regola del principio di prova.

Questa tecnica - che opera in tutta la sua potenzialità nel processo amministrativo - viene definita come attenuazione del principio dell'onere della prova e del principio della disponibilità delle prove oppure, ellitticamente, come principio dispositivo con metodo acquisitivo. Espressione della tecnica descritta è l'art. 7, comma 1, D.L.vo n. 546/1992 secondo cui "*Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, 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*". I poteri istruttori del giudice tributario debbono essere esercitati nell'ambito della materia del contendere, definita dalla motivazione dell'avviso di accertamento e dai motivi di ricorso del contribuente e, quindi, per confermare o smentire circostanze rientranti nella materia del contendere come sopra definita e perciò quantomeno allegate da una delle parti (52).

La norma attribuisce ai giudici tributari la possibilità di esercitare le facoltà di accesso e di richiesta di informazioni, dati e chiarimenti conferite all'ufficio dalle singole leggi d'imposta.

Al fine di individuare il significato da attribuire alla facoltà di accesso occorre fare riferimento all'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972, in materia di IVA, disposizione applicabile altresì alle imposte dirette, all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni con riferimento all'accertamento del valore delle aziende (tanto in virtù dei rinvii all'art. 52 citato rispettivamente operati dall'art.

(52) Così R. LUPI, S. COVINO, voce *Processo tributario*, cit., p. 205.

33 del d.P.R. n. 600/1973, dall'art. 51 del d.P.R. n.131/1986 e dall'art. 34 del D.L.vo 31 ottobre 1990, n. 346).

Quanto all'esercizio delle facoltà di richiesta di informazioni, dati e chiarimenti, in tema di imposte dirette, si dovrà fare riferimento a quanto disposto dall'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973. Al riguardo, si rileva che l'art. 32 prevede espressamente che gli uffici (e dunque anche i giudici in virtù del rinvio operato dall'art. 7 in commento) possono, tra l'altro:

- invitare i contribuenti a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti;

- invitare i contribuenti ad esibire o trasmettere atti e documenti;

- inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico;

- richiedere informazioni, dati e notizie, copie o estratti di atti e documenti a soggetti terzi (organi e amministrazioni dello Stato, enti pubblici, eccetera, società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, società ed enti di assicurazione, notai e in genere pubblici ufficiali);

- richiedere alle aziende o istituti di credito per quanto riguarda i rapporti con i clienti e all'Amministrazione postale per quanto attiene ai dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito ed ai buoni postali fruttiferi, copia dei conti intrattenuti con il contribuente con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi;

- invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi.

Una norma di analogo contenuto, l'art. 51 del d.P.R. n. 633/1972, disciplina simili poteri in materia di imposta sul valore aggiunto (53).

In particolare, per quanto riguarda il potere d'accesso esso consiste nella possibilità di ispezione dei locali destinati all'esercizio di attività professionali, commerciali, agricole o artistiche al fine di effettuare rilevazioni e ispezioni di documenti senza alcuna previa autorizzazione, non richiesta nel caso in cui si tratta di acquisire e controllare registri, documenti e altre prove attestanti l'avvenuta violazione delle norme tributarie. L'accesso può essere disposto dal giudice tributario anche presso Pubbliche Amministrazioni, Enti pubblici, società, enti di assicurazione e banche nei limiti in cui il segreto bancario lo consente. È fatta salva la possibilità di sequestro dei documenti

(53) Su tali aspetti L. MAGNANI e L. MONTECAMOZZO, *Il punto sui poteri delle commissioni tributarie ex art. 7 del d.lgs. n. 546/1992*, in *Fisco*, 2005, 40 - parte 1, pp. 6280 e ss.

e delle scritture contabili nel caso in cui gli stessi non possono essere prodotti in giudizio (54).

È discussa la possibilità della acquisizione d'ufficio del processo verbale di constatazione. La possibilità per il giudice tributario di acquisire o meno d'ufficio il processo verbale di constatazione, richiamato *per relationem* nella motivazione dell'atto impugnato, continua a costituire questione controversa che vede in campo due fronti contrapposti: da una parte chi nega tale possibilità sulla scorta principalmente della novella del 2005, che ha abrogato l'art. 7, comma 3, del D.L.vo n. 546/1992, che consentiva ai giudici tributari di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia; e dall'altra parte chi comunque per diversi motivi lo consente, in particolare nei casi in cui la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata (55).

10. (segue) *Iudex debet iudicare secundum probata (principio dispositivo in materia di prova) ed onere di contestazione.*

In assenza di una espressa disposizione in ordine all'ingresso delle prove nel giudizio, si applica la regola generale del processo civile, ossia l'art. 115 c.p.c., secondo cui “*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*”. Viene in rilievo, all'evidenza, l'applicazione del principio dispositivo, con l'attenuazione dell'art. 7, comma 1, D.L.vo n. 546/1992. Il che implica che il giudice non può acquisire prove d'ufficio ed è vietata la scienza privata del giudice, come precisato nell'art. 97 d.a.c.p.c. (56).

La regola è che sono le parti a provare i fatti rilevanti nel processo, in ossequio alla regola dell'onere della prova.

Opera altresì il principio di non contestazione. La dottrina non dubita dell'operatività dell'art. 115 c.p.c. nel processo tributario (57), in quanto regola di semplificazione probatoria; sulla problematica non interferisce la *querelle* sulla natura disponibile o meno della situazione soggettiva coinvolta nei fatti

(54) Su tali aspetti G. DURANTE, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, cit., pp. 699 e ss.

(55) Sulla problematica: G. ANTICO, M. GENOVESI, *Acquisizione d'ufficio del processo verbale di constatazione*, in *Fisco*, 2020, 2, pp. 139 e ss.

(56) “*Il giudice non può ricevere private informazioni sulle cause pendenti davanti a sé, né può ricevere memorie se non per mezzo della cancelleria*”.

(57) *Ex plurimis*: G. ANTICO, M. GENOVESI, *Il principio di non contestazione nel processo tributario: ricorrente e resistente pari sono?*, in *Fisco*, 2016, 3, pp. 241 e ss.; G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevanza d'ufficio e giusto processo*, in *Rass. Tributaria*, 2013, 2, p. 449; M. CANTILLO, *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, in *Rass. Tributaria*, 2012, 4, pp. 840 e ss.; F. SORRENTINO, *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, in *Fisco*, 2010, 32 - parte 1, pp. 5163 e ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *Il principio di "non contestazione" si applica anche nel processo tributario*, in *Rass. Tributaria*, 2007, 5, p. 1508.

oggetto di non contestazione atteso che il contegno omissivo della parte onerata assume rilievo soltanto sul piano probatorio, trattandosi, di una mera tecnica processuale, diretta a soddisfare esigenze di semplificazione e di economia processuale, inidonea ad intaccare il piano sostanziale controverso (58). Anche in giurisprudenza, in modo piano, si afferma l'applicazione della disposizione nel processo tributario (59).

Alla luce delle disposizioni indicate, in capo alle parti costituite vi è l'onere di specifica contestazione dei fatti dedotti dagli avversari, con il corollario che la parte è esonerata dall'onere di fornire la prova rispetto ai fatti da lei dedotti e non contestati dalla controparte. Ovviamente, se tali fatti sono smentiti da altre risultanze processuali, la non contestazione non comporta per il giudice - nell'ambito del principio della libera valutazione delle prove - l'obbligo di attenersi ad essi. Fatto non contestato non significa, quindi, prova legale, ma fatto provato liberamente valutabile.

Circa il termine ultimo entro il quale operare la contestazione, occorre tenere conto della circostanza che, trattandosi di giudizio di impugnazione, è impossibile per il ricorrente addurre la contestazione di un fatto oltre la proposizione del ricorso, mentre per l'Amministrazione la contestazione va operata in sede di controdeduzioni (da depositare entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale) atteso che con queste *“la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente”* (art. 23, comma 3, D.L.vo n. 546/1992). L'indicato termine preclusivo per il resistente entro il quale operare la non contestazione, non è pacifico in dottrina. Vi sono anche tesi, le quali - considerando mero comportamento processuale la non contestazione - ritengono possibile la contestazione tardiva di fatti inizialmente non contestati, aprendo al giudice la strada della valutazione complessiva del contegno processuale della parte (60); sicché sarebbe legittima la contestazione tardiva rispetto al termine ex art. 23 del D.L.vo n. 546/1992, ma tempestiva rispetto a quello ex art. 32 del D.L.vo n. 546/1992, anche perché *il dies ad quem* coinciderebbe con la memoria che consente la replica finale alle contestazioni del ricorrente (61).

(58) La ricostruzione del dibattito in materia in G. ANTICO, M. GENOVESI, *Il principio di non contestazione nel processo tributario: ricorrente e resistente pari sono?*, cit., pp. 241 e ss.

(59) A partire da Cass., 24 gennaio 2007, n. 1540; nel senso della estensione anche ai diritti indisponibili Cass., 6 febbraio 2015, n. 2196.

(60) Per R. LUPI, S. COVINO, voce *Processo tributario*, in *Il Diritto, Enciclopedia Giuridica del Sole 24 ore*, cit., p. 202 *“non sono previsti divieti a far valere con successive memorie argomentazioni non indicate in sede di costituzione”*.

(61) M. CANTILLO, *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, cit., pp. 840 e ss. rileva: *“le allegazioni del ricorrente vanno contestate dall'Amministrazione con l'atto delle controdeduzioni, secondo quanto espressamente prevede la detta norma [art. 23 D.L.vo n. 546/1992], per cui, in caso di costituzione tempestiva, non è dubbio che il principio in esame trovi applicazione con riferimento*

All'evidenza, per chi è evocato in giudizio, nel difetto di idonee linee di difesa miglior partito è la contumacia rispetto alla costituzione in giudizio.

Vietata è, quindi, la regola della acquisizione di ufficio delle prove (c.d. principio inquisitorio, valevole per il processo penale). In via di eccezione, sulla base di specifici presupposti, è ammessa la prova d'ufficio, come innanzi evidenziato nell'esame dell'onere della prova.

11. Principio della libera valutazione delle prove.

In assenza di una espressa disposizione in ordine alla valutazione delle prove, si applica la regola generale del processo civile, ossia l'art. 116 c.p.c., secondo cui *“Il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti. Il giudice può desumere ar-*

a tale attività e, quindi, alla mancata contestazione con le controdeduzioni. Il problema si presenta con riguardo alla possibilità per il resistente di costituirsi anche dopo la scadenza del termine suddetto, che non è perentorio; e ciò conduce a ritenere che, in via di principio, il potere di contestazione possa essere esercitato fino a quando sia consentita la costituzione tardiva in giudizio. In proposito si registrano, però, opinioni diverse in dottrina e in giurisprudenza, perché all'indirizzo secondo cui quel momento andrebbe individuato nella scadenza di uno dei due termini previsti dall'art. 32, commi 1 e 2, d.lgs. n. 546/1992 per il deposito di documenti e, rispettivamente, di memorie illustrative, si contrappone la tesi più liberale, che consente la costituzione tardiva fin nell'udienza di trattazione (quindi, se questa debba svolgersi in camera di consiglio, fino a cinque giorni prima dell'udienza medesima), per modo che i fatti allegati dal ricorrente potrebbero essere contestati anche in tale sede. Opinione, codesta, che oltre a non trovare conforto in alcuna disposizione con riguardo allo specifico problema in esame, contraddice la ratio del principio di non contestazione, la cui utilità risiede principalmente nell'esigenza di contenere la durata del processo, finalità che verrebbe elusa, manifestamente, se la contestazione fosse ammissibile addirittura nell'udienza di trattazione. Tuttavia per risolvere la questione in esame non è necessario prendere posizione sulla tempistica relativa alla costituzione in giudizio ed occorre avere riguardo, invece, alle preclusioni relative all'esercizio dei poteri processuali ad essa inerenti, in particolare, appunto, quello relativo alla contestazione dei fatti allegati ex adverso. In pratica, come nel processo civile ordinario il contumace che si costituisce in giudizio è tenuto ad accettare il processo in statu et terminis, per cui subisce le preclusioni che sono maturate nei suoi confronti, così nel nostro processo la parte che si costituisca tardivamente non può compiere attività che, nel momento in cui entra nel processo, siano già precluse alle parti presenti in giudizio [...] in coerenza alla qualificazione della non contestazione in chiave squisitamente probatoria, il limite temporale della stessa va individuato nel momento di definitiva fissazione del thema probandum, ritenendo applicabile, quindi, la preclusione di cui all'art. 32, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, che, sebbene testualmente si limiti a fissare in venti giorni prima dell'udienza il termine perentorio ultimo per il deposito di documenti, si riferisce in effetti a tutte le iniziative che attengono al thema probandum, perciò concernenti anche l'indicazione di prove costituenti e, più in generale, qualsiasi attività difensiva che valga ad introdurre nuovi temi d'indagine. E ciò si conferma in base al secondo comma della disposizione, che nei dieci giorni precedenti l'udienza consente soltanto la presentazione di memorie illustrative, le quali, proprio perché tali, hanno l'unica funzione di ulteriormente precisare posizioni difensive già assunte. Merita pertanto consenso l'indirizzo per cui la scadenza di detto termine preclude la contestazione dei fatti allegati dalla controparte e dà luogo, quindi, alla situazione di non contestazione che genera l'effetto previsto dalla disposizione in esame. Ciò comporta, ovviamente, che entro lo stesso termine la parte deve costituirsi in giudizio, con la conseguenziale facoltà di esercitare i diritti non ancora consumati e di assumere un comportamento rilevante anche sul piano probatorio. E si può conclusivamente affermare che i fatti allegati dal contribuente con il ricorso debbono ritenersi non contestati se l'ente impositore si costituisca dopo la scadenza del termine suddetto”.

gomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo”.

La regola è che il giudice non è vincolato dalla legge nel valutare la prova, come nella c.d. prova legale (nella prova legale il legislatore sostituisce d'autorità il proprio convincimento a quello del giudice). Egli può liberamente apprezzarla, ricorrendo a massime di esperienza e nel rispetto delle regole di logicità e di non contraddizione.

In via di eccezione, anche nel processo tributario si hanno dei casi di prova legale. Sono casi meno frequenti rispetto al processo civile - anche perché nel processo tributario è inammissibile il giuramento, prova legale per antonomasia, sicché si riduce l'ambito delle prove legali - ma comunque si hanno: valga per tutti il caso il documento nella forma dell'atto pubblico, avente valore di prova legale ex art. 2700 c.c. con riguardo all'estrinseco.

12. Modalità e termini per lo svolgimento dell'attività istruttoria nel primo grado del giudizio.

Circa il processo tributario di primo grado viene in rilievo la seguente disciplina.

Il ricorrente, all'atto della costituzione in giudizio - da effettuarsi, a pena d'inammissibilità, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso - *“deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia”* (art. 22, comma 4, D.L.vo n. 546/1992).

Il resistente, all'atto della costituzione in giudizio deposita presso la segreteria della commissione adita il proprio fascicolo contenente le controdeduzioni (nelle quali occorre, tra l'altro, indicare le prove di cui intende valersi) e i documenti offerti in comunicazione (art. 23 D. L.vo n. 546/1992). La costituzione del resistente va effettuata entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale. Il termine per la costituzione del resistente non è comunque a pena di decadenza, atteso che può essere effettuata fino all'udienza pubblica o - nel caso della camera di consiglio - fino a dieci giorni liberi prima della trattazione, salve le decadenze maturate (ad es. i documenti possono essere prodotti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione). Inoltre non è causa di inammissibilità della costituzione in giudizio dell'Amministrazione finanziaria, a norma dell'art. 23 D.L.vo n. 546/1992, la genericità delle difese svolte e il mancato esercizio, nelle controdeduzioni, delle facoltà indicate nel terzo comma della citata disposizione (proposizione di eccezioni non rilevabili d'ufficio ed istanza per la chiamata di terzi in causa), producendo tale circostanza solo la decadenza della parte resistente dalla possibilità di esercitare successivamente le stesse facoltà (62).

Circa la modalità di indicazione dei documenti depositati è previsto che *“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”* (art. 24, comma 1, D.L.vo n. 546/1992). La giurisprudenza è - condivisibilmente, attesa la necessità del rispetto del diritto al contraddittorio e del diritto di difesa della parte contro la quale la produzione documentale è avvenuta - molto rigorosa su queste modalità, enunciando che la mancata indicazione nell'indice del fascicolo di parte degli atti e dei documenti di fatto allegati al ricorso, introduttivo o di appello, costituisce una irregolarità non sanabile, da parte del giudice, attraverso la materiale ricognizione ed acquisizione dei documenti effettivamente allegati all'atto che li richiama, con conseguente preclusione di utilizzo ai fini della decisione; per il giudice di legittimità tuttavia, poiché l'obbligo di indicazione dei documenti allegati è previsto - come evidenziato - a tutela del diritto al contraddittorio e del diritto di difesa della parte contro la quale la produzione documentale è avvenuta, ove questa rinunci a far valere l'irregolarità o prenda posizione sull'efficacia probatoria dei documenti, dimostrando di averne avuto diretta e piena conoscenza, all'effettivo instaurarsi del contraddittorio tra le parti conseguirà il legittimo riconoscimento della produzione documentale e il conseguente utilizzo da parte del giudice (63).

In vista della trattazione della controversia le parti possono porre in essere specifici atti processuali. In specie, le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione (in camera di consiglio o in pubblica udienza), memorie illustrative fino a dieci giorni liberi e - nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio - repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio (art. 32 D.L.vo n. 546/1992); i termini indicati sono perentori, atteso che il loro rispetto è necessario per assicurare alla parte interessata la possibilità di prendere cognizione degli atti prodotti dalla controparte al fine di tutelare il proprio diritto di difesa. Tale regola deriva dalla divisione del processo in fasi e l'art. 32 in esame è una disposizione dettata nell'interesse pubblico ai fini del corretto svolgimento del processo stesso, da intendere come una serie di momenti ordinati in una successione temporale in vista del risultato finale (64). Tanto è confermato - con riguardo alla produzione dei documenti - dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, che a più riprese ha affermato che detto termine, garantito dall'art. 24 della Costituzione, deve ritenersi perentorio, pur

(62) Conf. Cass., 13 maggio 2003, n. 7329.

(63) Così Cass., 10 febbraio 2017, n. 3593.

(64) Anche E. DI GIACOMO, *Il termine per il deposito dei documenti è perentorio: nel giudizio tributario la presentazione dei documenti oltre il termine previsto per legge ne determina l'inammissibilità*, in *Fisco*, 2005, 37 - parte 1, pp. 5842 e ss.

in mancanza di un'esplicita sanzione di decadenza dall'esercizio del relativo diritto di difesa per la parte onerata, in quanto diretto a tutelare il diritto di difesa della controparte ed a realizzare il necessario contraddittorio tra le parti processuali e tra queste e il giudice (65).

Ove maturi una decadenza, può operare la rimessione in termini per errore scusabile, in applicazione della regola generale contenuta nell'art. 153, comma 2, c.p.c. - operante sempre per il medio dell'art. 1, comma 2, D.L.vo n. 546/1992 - secondo cui *“La parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'articolo 294, secondo e terzo comma”* (66). L'iter potrebbe essere mutuato dall'art. 54, comma 1, c.p.a. per il quale *“La presentazione tardiva di memorie o documenti può essere eccezionalmente autorizzata, su richiesta di parte, dal collegio, assicurando comunque il pieno rispetto del diritto delle controparti al contraddittorio su tali atti, qualora la produzione nel termine di legge sia risultata estremamente difficile”*.

13. Modalità e termini per lo svolgimento dell'attività istruttoria nel giudizio di appello.

Quanto esposto, salva la speciale disciplina delle prove costituenti, opera

(65) *Ex plurimis*: Cass. civ., 9 gennaio 2004, n. 138 secondo cui in tema di contenzioso tributario, l'art. 32, comma 1, D.L.vo n. 546/1992, riguardante la facoltà delle parti di depositare documenti *“fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione”*, applicabile anche al giudizio di appello, in virtù del rinvio - alle norme relative al giudizio di primo grado - operato dall'art. 61 dello stesso testo normativo, pur in mancanza di una esplicita sanzione per la parte che intende avvalersene, è sottoposta a un termine perentorio e quindi sanzionato a pena di decadenza, ai sensi dell'art. 152, secondo comma, c.p.c., avuto riguardo allo scopo che il termine persegue ed alla funzione che lo stesso adempie, cosicché della documentazione prodotta fuori termine ed in violazione del diritto di difesa della controparte il giudice non può tenere conto ai fini della formazione del proprio convincimento. In senso analogo, Cass., 30 gennaio 2004, n. 1771.

(66) In senso analogo in dottrina: M. CANTILLO, *La nuova rimessione in termini nel processo tributario*, in *Rass. Tributaria*, 2010, 4, pp. 919 e ss. ove si rileva che il processo tributario *“non contiene alcuna specifica previsione al riguardo e perciò, in forza del rinvio di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/92, si applica integralmente la disciplina dei termini processuali, racchiusa negli artt. 152-154 c.p.c.; e non è dubbio, quindi, che il “nuovo” istituto della rimessione in termini sia operante in tale processo, non costituendo ostacolo la peculiare struttura impugnatoria dello stesso”*. Analogamente E. MANONI, *La rimessione in termini nel processo tributario*, in *Fisco*, 2014, 27, pp. 2685 e ss. la quale rileva che l'istituto della remissione in termini ha un autonomo riconoscimento implicito riconoscimento con la disposizione del comma 3 dell'art. 19 D.L.vo n. 546/1992: *“All'elencazione degli atti autonomamente impugnabili, contenuta nel comma 1 dell'art. 19 del D.Lgs. citato, fa seguito (nel comma 3) la disposizione secondo la quale ognuno dei suddetti atti possa costituire oggetto di doglianza solo per vizi propri. Costituisce eccezione a quanto riportato il caso in cui l'atto prodromico a quello avverso il quale sia stato proposto ricorso non sia stato notificato alla parte. In questa ipotesi l'oggetto della lite, anziché essere circoscritto alla denuncia dei vizi propri dell'atto impugnato, può estendersi alla contestazione di quelli presenti nell'atto presupposto. Da una attenta lettura di tale comma, risulta subito evidente come la fattispecie di omessa o irrituale notifica integri il requisito soggettivo per poter avvalersi del rimedio in oggetto”*. Ancora: E. MANONI, *La rimessione in termini è rimedio per le decadenze extra ed endoprocessuali*, in *Fisco*, 2018, 2, pp. 162 e ss.

anche con riguardo al processo tributario di secondo grado. Tanto in virtù della norma di richiamo contenuta nell'art. 61 D.L.vo n. 546/1992 secondo cui "*Nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione*". A tale stregua, ad esempio, l'art. 32 del D.L.vo n. 546 del 1992 sul *dies ad quem* circa la produzione dei documenti trova applicazione anche al giudizio di appello.

Vi è poi la specifica disciplina delle nuove prove in appello contenuta nell'art. 58 del D.L.vo n. 546 del 1992: "*1. Il giudice d'appello non può proporre 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. 2. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti*".

Il comma secondo della disposizione consente alle parti di produrre nuovi documenti in appello. Ogni altra prova (sia precostituita che costituenda) è bandita nel giudizio di impugnazione. Inoltre tale facoltà è concessa solo alle parti e non può disporsi la produzione d'ufficio di nuovi documenti in virtù dei poteri ex art. 7, comma 1, D.L.vo n. 546/1992 (ad es. in sede di accesso ivi regolata).

Nuovi documenti sono quelli non prodotti ancora in giudizio. A questa stregua, sono nuovi documenti - ovviamente e sicuramente - quelli venuti in essere in un tempo successivo alla fase istruttoria del giudizio di primo grado. Ma nuovi documenti sono anche quelli che erano producibili nel corso del primo grado del giudizio, in quanto esistenti e non prodotti dall'interessato. Tanto risulta da plurimi fattori: a) in primo luogo, il tenore complessivo dell'art. 58 sia nel primo che nel secondo comma: il secondo comma, che consente la produzione di nuovi documenti, è complementare alla regola del primo comma che comunque consente - a date condizioni - la produzione di documenti esistenti già nel primo grado di giudizio; b) limitare la produzione di nuovi documenti a quelli venuti in essere nel tempo successivo alla fase istruttoria del giudizio di primo grado condurrebbe ad una interpretazione abrogante del comma 2 dell'art. 58: non si è mai dubitato nel sistema della possibilità di produrre - ove abbiano rilevanza per il giudizio - documenti sopravvenuti (arg. ex art. 395, n. 3 c.p.c. e lo stesso primo comma dell'art. 58); c) nel processo civile - una disposizione analoga (art. 345, comma 2, c.p.c. nel testo antecedente alla novella operata dall'art. 52, L. 26 novembre 1990, n. 353) (67) - prevedeva espressamente che si potevano produrre documenti già producibili in primo grado. In quest'ultima evenienza il giudice, tuttavia, poteva indipen-

(67) "*Le parti possono proporre nuove eccezioni, produrre nuovi documenti e chiedere l'ammissione di nuovi mezzi di prova, ma se la deduzione poteva essere fatta in primo grado si applicano per le spese del giudizio d'appello le disposizioni dell'articolo 92, salvo che si tratti del deferimento del giuramento decisorio*".

dentemente dalla soccombenza, condannare la parte che aveva operato la produzione tardiva al rimborso delle spese.

Nel senso ricostruito è l'orientamento giurisprudenziale, a partire dalla Corte Costituzionale che ha ritenuto legittimo l'art. 58 citato nella parte in cui consente la produzione di documenti in appello che potevano essere prodotti anche nel primo grado del giudizio sul rilievo che *“La previsione che un'attività probatoria, rimasta preclusa nel giudizio di primo grado, possa essere esperita in appello non è di per sé irragionevole, poiché “il regime delle preclusioni in tema di attività probatoria (come la produzione di un documento) mira a scongiurare che i tempi della sua effettuazione siano procrastinati per prolungare il giudizio, mentre la previsione della producibilità in secondo grado costituisce un temperamento disposto dal legislatore sulla base di una scelta discrezionale, come tale insindacabile” (ordinanza n. 401 del 2000)”* (68).

La Corte di cassazione ha espresso un consolidato orientamento teso a ritenere legittima la produzione in appello dei documenti: a) nel caso in cui l'omessa produzione o la produzione oltre il termine di legge previsto in primo grado risultasse imputabile alla parte interessata (69); b) la produzione del documento fosse dichiarata inammissibile dal collegio di prime cure (70); c) nel grado di appello fossero prodotti documenti (prima) non versati in atti in violazione di un espresso ordine di esibizione da parte del giudice (71).

Nonostante il chiaro tenore della norma, la giurisprudenza di merito, ponendosi in contrasto con il consolidato orientamento della Corte di cassazione, ha ritenuto talvolta illegittima la produzione nel giudizio di appello di documenti in possesso della parte e non prodotti per inerzia, ad essa imputabile, nel giudizio di primo grado (ad es. omessa produzione davanti al giudice di prime cure della prova della notifica di cartelle di pagamento da parte dell'agente della riscossione), giungendo a conclusioni che, per quanto innanzi esposto, non sono condivisibili (72).

La possibilità di produrre nuovi documenti in appello - ossia, in sostanza, di consentire una nuova istruttoria, tenuto conto che i documenti costituiscono

(68) Così Corte cost., 14 luglio 2017, n. 199.

(69) Cass., 14 maggio 2014, n. 10489; Cass., 11 aprile 2008, n. 9511; Cass., 21 luglio 2000, n. 9604.

(70) Cass., 30 novembre 2016, n. 24398 precisante che in tema di contenzioso tributario, il documento irrualmente prodotto in primo grado può essere nuovamente prodotto in appello, nel rispetto delle modalità previste dall'art. 32 D.L.vo n. 546/1992.

(71) Cass., 12 febbraio 2013, n. 3353; *Id.*, 20 dicembre 2012, n. 23604.

(72) Su tale orientamento della giurisprudenza di merito: M. TORTORELLI, *Produzione tardiva di nuovi documenti in appello: facoltà ammissibile anche in caso di inerzia della parte*, in *Fisco*, 2017, 9, pp. 847 e ss. con argomentate critiche allo stesso; altresì F. MARRONE, *Arresto giurisprudenziale sul deposito di nuovi documenti in appello*, in *Fisco*, 2012, 42 - parte 1, pp. 6761 e ss.; P. TURIS, *Produzione in appello di documenti non depositati in primo grado*, in *Fisco*, 2012, 35 - parte 1, pp. 5672 e ss.

la più importante ed utilizzata prova - ha notevoli ricadute in chiave sistematica. All'evidenza l'appello nel giudizio tributario non è una *revisio prioris instantiae*, come, tendenzialmente, è diventato l'appello nel giudizio civile (atteso il divieto di nuove domande, nuove eccezioni e nuove prove disposto dall'art. 345 c.p.c.). Ma non è neppure un *novum iudicium*, tenuto conto che vi è il divieto di nuove domande e di nuove eccezioni. L'appello tributario, quindi, è un istituto a mezza via tra *revisio prioris instantiae* e *novum iudicium*.

14. Modalità e termini per lo svolgimento dell'attività istruttoria nel giudizio di cassazione e di rinvio.

Nel giudizio di legittimità dinanzi alla Corte di cassazione, attesi i caratteri del giudizio, la regola è la inammissibilità di nuove prove, come canonizzato nell'art. 372 c.p.c. (73), applicabile per il medio dell'art. 62, comma 2, D.L.vo n. 546/1992 (“*Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto*”).

Nel giudizio di rinvio all'esito della cassazione con rinvio disposto dal giudice di legittimità “*si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado a cui il processo è stato rinviato*” (art. 63, comma 3, D.L.vo n. 546/1992).

15. La contestazione dei documenti: querela di falso, disconoscimento e verifica.

Per quanto riguarda le modalità di contestazione dei documenti prodotti in giudizio, si rileva che la proposizione della querela di falso è espressamente consentita dall'art. 39 del D.L.vo n. 546/1992, il quale la prevede come una delle cause di sospensione del processo tributario.

Nulla dispone, in via espressa, il suddetto decreto in merito al disconoscimento delle scritture private ed all'eventuale esperibilità della procedura di verifica di cui agli artt. 214 e ss. c.p.c. Il disconoscimento della scrittura privata consiste nella formale negazione della propria sottoscrizione o della propria scrittura da parte di colui contro il quale la scrittura viene prodotta (art. 214 c.p.c.). Ai sensi dell'art. 216 c.p.c., la parte che intenda comunque avvalersi della scrittura disconosciuta, deve chiederne la verifica, proponendo i mezzi di prova che ritiene utili e producendo o indicando le scritture che possono servire di comparazione. Il procedimento di verifica risulta

(73) “Non è ammesso il deposito di atti e documenti non prodotti nei precedenti gradi del processo, tranne di quelli che riguardano la nullità della sentenza impugnata e l'ammissibilità del ricorso e del controricorso. Il deposito dei documenti relativi all'ammissibilità può avvenire indipendentemente da quello del ricorso e del controricorso, ma deve essere notificato, mediante elenco, alle altre parti”.

pertanto avere natura sostanzialmente diversa dalla querela di falso, in quanto mira a conferire efficacia probatoria ad un documento che ne è sprovvisto, ed è limitato all'accertamento della provenienza della scrittura da chi ne è indicato come suo autore.

Nonostante l'assenza di una specifica previsione, gli istituti del disconoscimento delle scritture private e dell'eventuale esperibilità della procedura di verifica di cui agli artt. 214 e ss. c.p.c. sono applicabili al processo tributario in virtù della norma di richiamo di cui all'art. 1, comma 2, D.L.vo n. 546/1992.

Con riferimento alla verifica giudiziale dei documenti disconosciuti, è discusso in giurisprudenza se la questione sulla verifica della scrittura disconosciuta debba essere risolta dal giudice tributario in sede di cognizione incidentale ex art. 2, comma 3, D.L.vo n. 546/1992 - secondo cui "*Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio*" - oppure dal giudice ordinario con pronuncia idonea a passare in giudicato, previa sospensione del processo tributario (74).

(74) Su tali contrastanti orientamenti: M. CICALA, A. RICCIONI, *La produzione di documenti nel processo tributario*, in *Fisco*, 2003, 15 - parte 1, pp. 2240 e ss. ed altresì A. RUSSO, *Il procedimento di verifica di scrittura privata e i dubbi sul giudice di riferimento*, in *Fisco*, 2013, 2 - parte 1, pp. 197 e ss. ove si rileva che è ammesso nel processo tributario il procedimento di verifica di scrittura privata, istituto processuale che una parte oppone a chi ha disconosciuto la paternità di un documento non autenticato, ma che tuttavia rimane controverso il tema sul giudice effettivamente preposto alla verifica.