

DIRITTO TRIBUTARIO

Nicolò Pollari – Gaetano Pezzella

**«I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE
COMMISSIONI TRIBUARIE»
MAPPA CONCETTUALE RAGIONATA**

Lezioni tenute nelle Università

2017/2018

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

Nel processo civile vigono i fondamentali principi fissati dagli artt. 112 e 115 c.p.c., «**della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato** » e della «**disponibilità delle prove**»: il Giudice non può esaminare e risolvere questioni che esulano dalla domanda proposta dalle parti e, salvi i casi previsti dalla legge, deve porre a fondamento della sua decisione solo le prove proposte dalle parti.

In definitiva, il principio dispositivo di cui all'art. 115, c.p.c. «è inteso ad assicurare il rispetto dei principi fondamentali della difesa e del contraddittorio, con l'impedire che una parte possa subire una decisione basata su fatti ad essa sconosciuti ed in relazione ai quali non si sia potuta difendere

Il giudice, pertanto, deve decidere *iuxta alligata et probata*, ponendo a base della decisione unicamente **le allegazioni delle parti**, cioè le circostanze di fatto dedotte a fondamento della domanda o dell'eccezione, e le prove offerte dalle parti medesime.

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

Tali principi valgono anche per il **processo tributario**, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Secondo tale norma, i giudici tributari applicano le norme del codice di procedura civile se il caso loro sottoposto non trova disciplina nel medesimo decreto e se le norme di rito civile sono compatibili con le norme del processo tributario medesimo.

L'applicazione, anche nel processo tributario del **principio dispositivo**, è una delle novità di maggiore spessore contenuta nel D.Lgs. n. 546/1992 ed è richiamata in termini espliciti nella **relazione ministeriale** di accompagnamento del D.Lgs. n. 546/1992, nella quale si dice che *«l'art. 7... attenua la natura tipicamente inquisitoria del processo tributario, in relazione al maggior spazio lasciato all'impulso di parte, e soprattutto al venir meno della funzione assistenziale prima riconosciuta ai giudici tributari e ora soppiantata dall'obbligo delle parti private di munirsi dell'assistenza tecnica»*

Fondamentale è poi **l'art. 7**, comma 1, del D.Lgs. n. **546/1992**, secondo il quale le Commissioni tributarie, ai fini istruttori e **«nei limiti dei fatti dedotti dalle parti »**, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

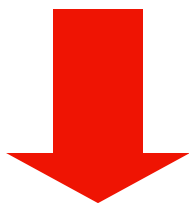
La norma, in buona sostanza, attribuisce alle Commissioni gli stessi poteri istruttori conferiti ai diversi uffici tributari.

La riforma del 1992, dunque, è intervenuta sul vecchio impianto normativo, che delineava un processo tributario fortemente inquisitorio, limitando i poteri istruttori in relazione ai soli fatti «*dedotti dalle parti*».

Il giudice tributario perde, quindi, ogni residua connotazione «**assistenziale**» delle parti, rispetto alle quali è terzo, e non sono ammissibili da parte sua interventi correttivi dell'attività probatoria di parte, anche e soprattutto se la parte che sta svolgendo male il suo compito sia la parte pubblica.

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

Il nuovo processo tributario accoglie il principio dispositivo quanto alla allegazione delle prove, appare abbastanza contraddittoria l'affermazione, contenuta nel comma 1 dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, che le Commissioni tributarie «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».



La norma, effettuando un rinvio alle disposizioni disciplinanti le attribuzioni degli uffici tributari e dell'ente locale, conferisce alle Commissioni tributarie dei poteri istruttori **maggiori** di quelli riconosciuti al giudice civile.

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

Ad esempio, l'**ordine di ispezione di persone** e di cose di cui all'art. 118, c.p.c. non prevede **una esecuzione coattiva**: in caso di rifiuto senza giusto motivo, è previsto solo che il comportamento della parte sarà valutato ai sensi dell'art. 116, comma 2, c.p.c., mentre il terzo sarà assoggettato ad una pena pecuniaria.

Di ben diverso tenore sono i poteri attribuiti all'Ufficio IVA, che può disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche, procedendo anche, con l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria, a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili: l'ispezione documentale, inoltre, si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie

Normativa di riferimento: articolo 51 e 52 del D.P.R. 633/72, articolo 32, 33 e 36 del D.P.R. 600/73, articolo 5 1, comma 4 del D.P.R. 13 1/1986.

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

Sulla stessa linea e coerente con una concezione dispositiva del processo tributario è stata nel 2005 l'abrogazione del **comma 3 dell'art. 7**, che ha comportato l'eliminazione del potere delle Commissioni tributarie di ordinare alle parti in **qualsiasi momento** la produzione di atti e documenti.

È questa la interpretazione della novella data anche dalla **Corte costituzionale**, secondo la quale il legislatore, con la predetta abrogazione, *«ha voluto rafforzare il carattere dispositivo del processo tributario»*, sottolineando che se «la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'Amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, certamente non implica affatto - né consente - che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di longa manus dell'Amministrazione.

L'ONERE DELLA PROVA

Nel contesto delineato, assume particolare rilievo il problema relativo **all'onere della prova** di cui al citato art. 2697, c.c., a norma del quale «*chi vuole fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*»: nel processo civile tale principio comporta a carico dell'**attore**, cioè di colui che ha introdotto il giudizio tramite la notifica dell'atto di citazione, l'onere di provare i fatti costitutivi della domanda, e a carico del **convenuto** l'onere di dimostrare i fatti modificativi o estintivi del diritto dedotto.

Nel **processo tributario**, l'onere della prova grava sull'Ufficio finanziario o l'Ente locale, cioè la parte formalmente convenuta, le quali devono provare i fatti costitutivi dell'accertamento impugnato, mentre il contribuente, che è **attore dal punto di vista sostanziale**, dovrà provare i fatti modificativi od estintivi della pretesa tributaria.

L'ONERE DELLA PROVA

La veste di **parte attrice in senso sostanziale** è assunta dal **Fisco** poiché riveste la posizione sostanziale di creditore, che, deve fornire la prova del credito vantato: per applicare la regola dell'onere della prova nel processo tributario bisogna avere riguardo alla posizione sostanziale, e non a quella formale, delle parti nel processo. E' stato acutamente osservato che le difficoltà nell'applicare al processo tributario la regola dell'art. 2697 c.c. si palesano in quanto tale norma, **nata nella dimensione del processo civile**, in cui chi fa valere un diritto è onerato di provare un fatto proprio, difficilmente si adatta ad un contesto tributario nel quale *«l'amministrazione è sempre, strutturalmente, onerata di provare un fatto altrui»*.

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

In generale, comunque, **nessuna delle parti può considerarsi assolta dall'onere probatorio**, come rammenta la recente cassaz. n. 187 10 del 23 settembre 2005: *"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, è altrettanto vero, però, che il contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fitti, 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.*

A conclusioni ancora più incisive perviene anche la recentissima sentenza n. 3106 del 13 febbraio 2006 nella quale la Suprema Corte afferma chiaramente che spetta al contribuente dimostrare che i costi contestati esistono e sono inerenti.

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

Si potrebbe dire che al contribuente non basta avere un atteggiamento passivo rispetto alla maggior pretesa accertata, ma alla negazione del costo deve contrapporre la prova della sua esistenza ed inerenza, prova avente forza e contenuto maggiore di quella adottata dal fisco (conformi: Cassazione Sez. V n. 8577 del 12/4/2006, n. 3 106 del 13/2/2006, n. 18013 del 9/8/2006 ed infine le nn. 1709 del 26 gennaio 2007 e 9572 del 28/4/2007).

I principi enunciati si collocano nel solco della più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, attenta a valutare l'onere della prova in modo da non generale un ingiustificato squilibrio tra le parti, che ha portato **all'abbandono della teoria in base alla quale graverebbe solo sull' Amministrazione l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale** (vedasi anche cassaz. n. 10867 del 23/5/05).

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

L' art.7 d. lgs. 546/92 sui poteri delle commissioni tributarie stabilisce:

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

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

*3. È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. **(Abrogato)***

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

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

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

La formula "impugnazione-merito" ed i poteri decisorii del giudice

L'orientamento inquisitorio in tema di poteri istruttori si salda con l'omologo orientamento che riferisce ai poteri decisorii la definizione del processo tributario come **processo di impugnazione-merito**. La formula "impugnazione-merito" viene usata per indicare decisioni sostitutive del provvedimento impositivo, ossia come "impugnazione-riforma", in contrapposizione alla tesi secondo cui le decisioni delle Commissioni sono **decisioni di mero annullamento (totale o parziale)** o di mero accertamento

La giurisprudenza, dunque, a partire dagli anni '80, riconosce che il giudice tributario può annullare gli atti impositivi. Però distingue tra casi in cui il giudice **annulla** l'atto impugnato e casi in cui **elimina e sostituisce**. Distingue, insomma, "mero annullamento" e "annullamento-sostituzione" (o "annullamento-riforma"). In tutte le sentenze di accoglimento, dunque, c'è un momento demolitorio; e annullamento-merito non significa che il giudice non annulla e si limita ad accertare, ma che annulla e sostituisce.

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

Per la giurisprudenza, come si legge nella prima sentenza che teorizza il **mero annullamento**, "*occorre ammettere che la pronuncia deve necessariamente arrestarsi all'annullamento dell'atto impugnato se i vizi formali che lo inficiano incidono sulla sostanza del rapporto precludendo l'indagine sul merito dello stesso come nei casi di incompetenza assoluta dell'organo o di mancanza di motivazione*".

In particolare, in caso di **mancanza di motivazione**, "*la tutela giurisdizionale non può che consistere nell'invalidazione del provvedimento quando la carenza di motivazione sia tale da non consentire l'identificazione degli elementi materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria e, di conseguenza, il controllo degli stessi da parte del contribuente e il loro accertamento ad opera del giudice tributario; il quale ai fini del riesame di merito dispone di un ampio potere di indagine istruttoria (che non ha riscontro nel giudizio di accertamento di rapporti innanzi al giudice ordinario), ma non può, ovviamente, sostituirsi all'Amministrazione nella ricerca dei presupposti del rapporto d'imposta"*

Se la motivazione non è mancante, il giudice deve andare oltre, e determinare il **quantum** dovuto

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

Per la giurisprudenza, se non sono accertati vizi che implicano il mero annullamento, il giudice non deve limitarsi a rimuovere l'atto impugnato, ma deve emettere una decisione cosiddetta di merito, cioè sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento. Giudizio di "**impugnazione-merito**" non significa dunque mero accertamento, ma "annullamento-riforma" dell'atto impugnato, ossia determinazione ex novo della base imponibile del tributo, anche sulla base di prove e criteri diversi da quelli posti dall'Amministrazione a fondamento dell'atto impugnato

Ciò significa, in pratica, che la formula "**impugnazione-merito**" (o "impugnazione-riforma") viene applicata a decisioni che sono in realtà decisioni di annullamento parziale. Ad esempio, la sentenza che riduce il valore di un immobile, o la misura del reddito accertato, è una sentenza di annullamento parziale, che il giudice tributario può legittimamente assumere.

Non è invece accettabile l'idea che la decisione della Commissione sostituisca l'atto amministrativo.

I POTERI ISTRUTTORI E DECISORI DELLE COMMISSIONI TRIBUARIE

Non è accettabile insomma il concetto, che si incontra sovente in giurisprudenza, secondo cui il giudice, avvalendosi dei suoi poteri istruttori, potrebbe svolgere una indagine che prescinde dai fatti sui quali si fonda l'atto impositivo, e, in base ai risultati così acquisiti, non si limiterebbe ad annullare in parte l'atto impositivo (riducendo la base imponibile), ma sia sostitutivo dell'atto impugnato. Ciò significa connotare in **senso inquisitorio i poteri del giudice tributario.**