

I POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

di *Ennio Attilio Sepe*

Sommario: *1. Introduzione; 2. Autonomia del processo tributario – Rinvio al codice di procedura civile; 3. Natura dispositiva del processo tributario; 4. Incidenza del procedimento amministrativo sul processo tributario; 5. Funzione dei poteri istruttori d’ufficio; 6. Poteri istruttori previsti dall’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992; 7. Poteri istruttori previsti dal codice di procedura civile; 8. Onere della prova in senso soggettivo ed oggettivo.*

1. Introduzione

In data 31 agosto 2022 è stata varata la legge n. 130, che nel quadro delle riforme legate al PNRR ha introdotto le nuove “*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*”, definite da qualcuno una riforma “*epocale*” della giustizia tributaria, in quanto, soprattutto sul piano ordinamentale, ha istituito una magistratura professionalizzata nella materia tributaria, oltre ad alcune importanti modifiche nel processo tributario.

I nuovi organi di giustizia tributaria hanno assunto anche una nuova denominazione, quella di “*Corti di giustizia tributaria di primo grado*”, in prima istanza, e di “*Corti di giustizia tributaria di secondo grado*”, nella fase di appello, sostituendo il termine precedente di “*Commissioni*” che evocava il riferimento ad organi amministrativi piuttosto che giurisdizionali, anche se la organizzazione amministrativa della giustizia tutt’ora dipende dal MEF, rappresentando tale dipendenza un grave “*vulnus*” al principio dell’indipendenza del giudice tributario, che va rispettato non solo nel momento decisionale, ma anche nel momento organizzativo della funzione giurisdizionale. Sicché l’attuale denominazione non sottende i principi che vorrebbe affermare, anzi enfatizza il contrasto con essi. E’ il caso di dire: “*nomina non sunt consequentia rerum*”.

Altra rilevante innovazione, sul piano ordinamentale, è la istituzione della Corte in composizione monocratica nel primo grado, per le controversie di valore fissato inizialmente fino a 3000 euro, successivamente innalzato fino a 5000 euro dal D.L. n.13/2023., per i ricorsi notificati dal 1° luglio 2023.

Sul piano processuale, a fini istruttori, di grande importanza è stata l’introduzione della prova testimoniale scritta e la regolamentazione dell’onere della prova espressamente per la materia tributari

2. Autonomia del processo tributario - Rinvio al codice di procedura civile

La progressiva affermazione delle commissioni tributarie come organi giurisdizionali è stata accompagnata da una progressiva caratterizzazione del processo tributario nel senso di una sua autonomia non solo rispetto agli altri

processi ma anche rispetto alle norme sostanziali che disciplinano i singoli tributi, a superamento di quella concezione che considerava l'attività delle commissioni come il naturale completamento, in via contenziosa, dell'accertamento compiuto dall'ufficio.

Sicché l'attuale processo tributario si connota come un sistema tendenzialmente chiuso, disciplinato primariamente dalle speciali disposizioni contenute nel d.lgs. n. 546 del 1992 e, *“per quanto da esse non disposto e con esse compatibili”*, dalle norme del codice di procedura civile: si passa a tali norme solo se le disposizioni del d.lgs. n. 546, ancorché sistematicamente interpretate, presentino una oggettiva lacuna, che non è possibile altrimenti colmare e sempre che le norme considerate ai fini di integrazione siano compatibili.

Era poi naturale il riferimento alle norme del codice di procedura civile, essendo il processo civile il modello di ogni processo non penale per la completezza e la solidità dei suoi istituti, oggetto di una lunga ed approfondita elaborazione dottrinale e giurisprudenziale.

Tale rinvio è inoltre servito a fornire un ulteriore riscontro alla natura giurisdizionale delle commissioni tributarie (oggi corti di giustizia tributaria), attraverso un adeguato assetto disciplinare della loro attività, con norme, sotto questo profilo, molto significative.

Mentre nel precedente d.P.R. n. 636 del 1972 il rinvio, previsto nell'art. 39, si riferiva alle norme *“contenute nel libro I del Codice di procedura civile”*, con la esclusione di alcuni articoli, e sempre se compatibili con le norme dello stesso decreto e delle leggi che disciplinavano i singoli tributi, nel d.lgs. n. 546 del 1992 il raccordo con il processo civile è richiamato dall'art. 1, comma 2, a tenore del quale: *“I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibile, le norme del codice di procedura civile”*.

Al di là della doverosa dizione formale (la forma impersonale *“Al processo dinanzi alle commissioni tributarie si applicano...”* è stata sostituita da quella diretta *“I giudici tributari applicano...”*, per sottolineare sia il carattere giurisdizionale dell'organo, sia lo stretto collegamento esistente tra la giurisdizione e le norme richiamate attraverso cui si svolge), appare evidente la differenza fra le due disposizioni quanto a collocazione, significato ed estensione.

Con il d.lgs. n. 546 si è proceduto all'abolizione del terzo grado davanti alla Corte d'appello o alla Commissione tributaria centrale, prevedendosi un unico regime per il ricorso in Cassazione (ed il relativo procedimento), esperibile per tutti i motivi previsti dall'art. 360 c.p.c., comma 1, avverso le sentenze delle commissioni regionali.

Riguardo al controllo di compatibilità, secondo l'insegnamento sempre valido della sentenza n. 210/1972 delle S.U. della Corte di Cassazione, come in ogni altra ipotesi di rinvio c.d. ricettizio o materiale, la incompatibilità delle norme richiamate con le norme del processo tributario deve essere "*intesa...non solo come contrasto assoluto, ma anche limitato e tuttavia tale da comportare una disarmonia che non può ritenersi autorizzata*".

3. Natura dispositiva del processo tributario

Il raffronto fra le due discipline speciali del processo tributario ha posto in evidenza che quella contenuta nel d.lgs. n. 546 è più scarna ed essenziale rispetto alla precedente, conferendo così al rinvio alle norme del codice di procedura civile. un rilievo ed un significato ben maggiore, a partire innanzi tutto dall'art. **115 c.p.c.**, secondo cui **anche il giudice tributario deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti**, "*salvi i casi previsti dalla legge*", nei quali può raccogliere prove di sua iniziativa, e ferma la possibilità di fondarsi su **fatti notori**, ossia rientranti nella comune esperienza.

Pertanto sembra potersi affermare che la vocazione di fondo del processo tributario rimane legata al principio dispositivo.

Anche se nella relazione ministeriale al d.lgs. n. 546 si legge che con la riforma si intendeva attenuare "*la natura tipicamente inquisitoria del processo tributario, in relazione al maggior spazio lasciato all'impulso di parte soprattutto al venir meno della funzione assistenziale prima riconosciuta ai giudici tributari e ora soppiantata dall'obbligo delle parti private di munirsi di assistenza tecnica*", sta di fatto che tale affermazione non ha evidentemente considerato l'importanza del rinvio contenuto nell'art. 1 del d.lgs. n. 546 alle norme del codice di procedura civile ed, in particolare, all'**art. 115**, ove, peraltro, sono previsti, come eccezioni al principio di disponibilità delle prove, i casi diversamente disciplinati dalla legge, tra i quali ben possono rientrare le iniziative istruttorie attribuite alle commissioni tributarie dall'art. 7 dello stesso decreto.

Appare, quindi, alquanto frettoloso sostenere, in base all'art. 7, che il processo tributario è governato dal principio dispositivo in ordine all'allegazione dei fatti rilevanti e dal principio inquisitorio per l'acquisizione della relativa prova. Si diceva che il giudice tributario era tenuto a giudicare *iuxta alligata* ma non anche *iuxta probata partium*.

L'indirizzo originariamente prevalente, infatti, era nel senso che le commissioni tributarie godevano di una amplissima discrezionalità (una "*facoltà*", appunto) nell'esercizio del loro potere, non sindacabile in sede di legittimità:

indirizzo che, fondandosi sulla rilevanza e sulla natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria nonché sulla cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento (amministrativo) impositivo, presupponeva che il processo tributario dovesse tendere all'accertamento della cosiddetta verità materiale e non acquietarsi, quindi, alla cosiddetta verità formale, presidiata dalla regola di giudizio discendente dal riparto dell'onere della prova.

In tempi relativamente recenti la giurisprudenza di legittimità, tuttavia, si è andata sempre più orientando nel senso che, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, **il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove**, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7, in quanto tali poteri sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale e sono utilizzabili solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi era tenuto, le prove richieste.

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, ma 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: in particolare, attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria “*supplenza*” dell'amministrazione

Deve, dunque, **escludersi che il giudice tributario possa indifferentemente sostituirsi alle parti nello svolgimento dell'attività istruttoria**, essendo onere primario delle stesse dare la prova rispettivamente della pretesa fiscale e delle contestazioni sollevate per contrastarla.

Il potere attribuito al giudice di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova deve essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost., il quale non gli consente di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma gli attribuisce soltanto un potere istruttorio in funzione integrativa, e non integralmente sostitutiva, degli elementi di giudizio **(1)**.

La natura dispositiva del processo tributario è stata del resto riconosciuta dalla stessa **Corte costituzionale**, in sentenza **n. 209 del 2007**, secondo cui i poteri officiosi del giudice tributario non possono essere intesi quali strumenti attraverso cui egli, sostituendosi all'amministrazione, svolge in sede giurisdizionale attività di controllo o accertamento proprie della fase procedimentale.

4. Incidenza del procedimento amministrativo sul processo tributario

Per valutare la portata dell'intervento giudiziario occorre considerare che questo presenta la caratteristica di essere preceduto da un procedimento amministrativo, che si conclude con un atto di accertamento o di riscossione, oppure da una istanza di rimborso presentata all'Amministrazione finanziaria o all'ente locale.

E' frequente l'affermazione che un corretto funzionamento degli uffici fiscali comporti che all'atto impositivo si pervenga attraverso un istruttoria amministrativa esauriente, che acquisisca, nel rispetto delle regole per essa dettate, la prova sufficiente delle violazioni del contribuente. Ma la prassi degli uffici tributari, anche in tempi non lontani, spesso ci ha posto di fronte ad accertamenti generici e scarsamente motivati, che, per essere salvati, richiedevano una funzione di supplenza delle insufficienze dell'Amministrazione finanziaria da parte delle commissioni tributarie, inaccettabile per la confusione che determinava tra attività amministrativa e attività giudiziaria.

Tuttavia la Suprema Corte, superando il rigoroso atteggiamento della dottrina, ancorato anche a dati testuali (v. ad.es. l'art. 56 DPR 633/1972) circa l'esigenza di acquisire sufficienti elementi di prova prima di emanare l'accertamento, ha pragmaticamente ritenuto bastevole, per la validità di tale atto, l'enunciazione degli astratti criteri normativi posti a base dello stesso, restando a carico dell'amministrazione, nel giudizio successivo istaurato dal contribuente, di provare la sussistenza delle circostanze che giustificavano, nell'ambito del parametro prescelto l'accertamento (2).

Pertanto il **primo esame** che deve compiere la commissione tributaria - sempre che sia sorta contestazione a riguardo - è quello di verificare **il rispetto delle regole** dettate all'ufficio per il procedimento amministrativo e costatarne la validità.

Ove il risultato sia negativo, l'atto deve essere annullato senza alcuna necessità di istruttoria a cura delle parti o di iniziativa della commissione tributaria.

Una volta accertato il rispetto delle regole dell'attività amministrativa ed, in particolare, con riferimento alla motivazione, che l'atto impugnato risponda allo scopo di delimitare l'ambito delle contestazioni dell'ufficio e di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, il giudice tributario procede all'**esame delle contestazioni** mosse dal contribuente sui fatti posti a base della pretesa fiscale, che possono consistere o nel negarne l'esistenza o nell'allegare fatti diversi, quali sono i fatti modificativi o estintivi della stessa.

Nel dirimere tali contestazioni, la corte di giustizia tributaria si avvale

innanzitutto dei documenti raccolti o forniti nell'istruttoria amministrativa (dove il **carattere essenzialmente “documentale” attribuito al processo tributario**). A questo materiale potrà affiancare i documenti prodotti dal contribuente e, se del caso, utilizzare i poteri di cui all'art. 7 del d.lgs. 546.

Quindi ad una **istruttoria “primaria”**, svolta dagli uffici finanziari, può seguire una istruzione processuale definita **“secondaria”**. Il legislatore mostra così di considerare l'istruzione probatoria processuale come un'attività tendenzialmente superflua, tant'è che, nell'articolazione del processo, manca prima della trattazione una fase destinata alla formazione della prova, al di là della produzione di documenti ad opera delle parti, con la conseguenza che l'istruzione vera e propria si svolge soltanto se la commissione tributaria ritiene di non poter decidere su base documentale.

5. Funzione dei poteri istruttori d'ufficio.

Valendo il principio dispositivo **l'oggetto del giudizio è delimitato dalle allegazioni delle parti** che sono prospettivamente vincolate alle ragioni esposte nell'atto di accertamento, l'ufficio, e dai motivi esposti nel ricorso introduttivo, il contribuente, nel senso che non è loro consentito addurre, nel corso del processo, ragioni o motivi diversi da quelli inizialmente proposti. Sicché, dovendosi escludere che oggetto di prova possano essere circostanze diverse da quelle dedotte dalle parti, appare ben circoscritto l'ambito nel quale le commissioni tributarie possono esercitare i poteri istruttori previsti dall'art. 7 del d.Lgs. n. 546 **(3)**.

Quindi anche il potere d'indagine che le corti di giustizia tributaria possono esercitare, qualora non ritengano sufficienti gli elementi di giudizio, risultanti dagli atti o già acquisiti, devono sempre restare nel perimetro delimitato dalle parti **(4)**.

E', altresì, acquisito che il giudice tributario non può sostituirsi né all'inerzia dell'amministrazione finanziaria, che omette di fornire la dimostrazione della pretesa fiscale avanzata, né alla negligenza del contribuente, che ometta di assolvere all'onere probatorio su lui gravante a sostegno del suo ricorso.

Si deve allora definire quale sia la funzione dei suddetti poteri istruttori.

In passato, nella vigenza del d.P.R. n. 636 del 1972, la giurisprudenza aveva avuto modo di affermare che andava riconosciuta una funzione di integrazione delle lacune eventualmente riscontrate nel materiale istruttorio fornito dalle parti.

Detto orientamento appare confermato dell'interpretazione dell'art. 7 data

dalla Suprema Corte, la quale fin dalla sentenza n.15914 del 2000 ha statuito che **l'onere dell'ufficio di provare** i fatti costitutivi della pretesa fiscale **può solo essere integrato**, ma non totalmente sostituito mediante l'utilizzo dei poteri ufficiosi e, con orientamento costante, che tali poteri *“sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale (gravante nella specie sul contribuente)”*. Sul punto è costante la giurisprudenza di legittimità **(5)**.

Sempre nella giurisprudenza formatasi sul d.P.R. n. 636/1972, in una prevalente prospettiva inquisitoria del processo tributario, si riconoscevano alle commissioni *“ampi poteri di indagine”*, assegnandosi alle richieste delle parti non il valore dell'esercizio al diritto alla prova, ma il significato di una mera **sollecitazione del potere di indagine del giudice**, e non censurabile era ritenuta la decisione che rigettava la richiesta di integrazione probatoria.

Nel vigore della nuova disciplina, informata prevalentemente dal principio dispositivo, non sembrano emergere in giurisprudenza controindicazioni all'**ampiezza dell'indagine istruttoria disponibile d'ufficio** *“nei limiti dei fatti dedotti dalle parti”* ex art 7 d.Lgs. n. 546, se ritenuta necessaria ai fini di integrazione delle risultanze probatorie già acquisite, sia pure in una più puntuale considerazione della posizione processuale delle parti e del **diritto alla prova** spettante alle stesse, inteso come diritto a proporre istanze e di far ammettere ed assumere tutte le prove necessarie a dimostrare i fatti allegati.

Riguardo all'incidenza del mezzo istruttorio per l'esercizio dei poteri previsti dai commi 1 e 2 dell'art 7 si ritiene sufficiente il criterio della **“rilevanza”** ai fini della decisione, e ciò in relazione a quanto espressamente previsto dal comma 1 dell'art. 58 (potere sostituito da quello ex art. 210 c.p.c.), che richiede per la disposizione di nuove prove la **“necessità”** di mezzi istruttori ai fini della decisione.

Quanto alla giustificazione dei poteri ufficiosi, la Suprema Corte ha statuito che i **poteri d'ufficio, meramente integrativi dell'onere probatorio principale**, possono essere utilizzati *“solo quando l'assolvimento dell'onere della prova a carico del contribuente sia impossibile o sommamente difficile”* *“ovvero in situazioni di oggettiva incertezza”* **(6)**. La situazione di fatto di impossibilità o somma difficoltà che, nel caso concreto, abbia impedito l'assolvimento dell'onere della prova a carico del contribuente deve essere allegata e dimostrata, essendo insufficiente la mera affermazione dell'esistenza del presupposto, priva dell'allegazione relativa all'avvenuta sollecitazione del giudice del merito all'esercizio del predetto potere **(7)**.

Tale orientamento, sia pur suggerito, evidentemente, dalla esigenza di **evitare un ruolo di “supplenza” del giudice tributario** rispetto ad una attività probatoria che potrebbe essere facilmente svolta dalla parte. Alla luce della riforma dell'art. 111 della Costituzione (che prevede che *“ogni processo si volge in contraddittorio tra le*

parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale”) occorre evitare squilibri nella posizione processuale delle parti.

Ha statuito la S.C. che a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della **parità delle parti** nel processo, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte **(8)**.

Si è al riguardo rilevato che il processo tributario è caratterizzato, come il processo amministrativo, dall'**asimmetria** tra la posizione della parte pubblica, autrice e custode degli atti disciplinanti il rapporto Stato-contribuente, e la parte privata, sfornita di poteri autoritativi ed incapace di produrre atti dotati di esecutorietà, sicché esige l'esercizio dei poteri di riequilibrio della parità delle parti e di garanzia del contraddittorio che sono affidati fisiologicamente al giudice, il quale nella fase istruttoria - ove alla parte privata può essere chiesta non la produzione della prova, esulando dalla propria disponibilità, ma solo il principio di prova (i.e. l'indicazione del mezzo) - è chiamato ad adottare provvedimenti che bilancino il rapporto processuale, attraverso l'acquisizione documentale ex art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992. In ogni caso l'esercizio di detto **potere discrezionale** di soccorso istruttorio, costituendo una deroga al principio dispositivo, deve essere **compiutamente motivato**, non potendo il giudice sopperire a carenze o inattività delle parti **(9)**.

L'esercizio di tale facoltà istruttoria costituisce appunto una valutazione discrezionale del giudice tributario, ma in quanto tale, è stato ritenuto insindacabile in sede di legittimità.

Siffatta completa discrezionalità è stata contestata dalla dottrina che l'ha ritenuta contrastante con il diritto di difesa previsto dall'articolo 24 della Costituzione e con il principio di cui all'Art 115 CPC, ai sensi del quale il giudice deve apporre fondamento della decisione le prove proposte dalle parti. Dal che si è dedotto che quando la dimostrazione non può essere offerta dalla parte facilmente con altri mezzi di prova da essi indicati ed appare risolutiva della questione di fatto è doveroso l'esercizio del potere istruttorio, potendosi ravvisare, in difetto, un *error in procedendo*, censurabile con ricorso per cassazione.

La Suprema Corte nel ribadire che i poteri di acquisizione di ufficio attribuiti alle commissioni tributarie non hanno la funzione di sopperire alle deficienze probatorie delle parti – le quali non possono dolersi dell'uso che di essi il giudice

abbia fatto –ha statuito, altresì, che qualora la **situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata** senza acquisire di ufficio determinate prove, è **illegittimo il rifiuto del giudice tributario** di utilizzare detti poteri **(10)**.

Occorre, in sostanza, un'adeguata spiegazione per disattendere una richiesta istruttoria relativa al punto della controversia che, se esaurientemente istruito, avrebbe potuto condurre ad una diversa decisione. Ove una tale spiegazione non venga compitamente addotta, il mancato esercizio del potere istruttorio, che si configura come violazione di un dovere, si traduce in un vizio di illogicità della decisione.

Il vizio processuale derivante dall'illegittimo esercizio del potere istruttorio di cui all'art. 7 cit. integra una **nullità relativa** e deve, quindi, essere eccepito dalla parte, che non vi rinunci espressamente o tacitamente, nella prima udienza o nel primo atto difensivo utile **(11)**. Il verificarsi di **preclusioni e decadenze con danno delle parti non interferisce**, poi, sul menzionato potere delle commissioni tributarie, il quale esercitabile, in carenze di delimitazioni temporali, fino all'udienza di discussione **(12)**. Non sono invece superabili le preclusioni determinatesi fuori dal processo, per il mancato svolgimento delle attività previste dalla legge appena di decadenza.

Essendo il processo tributario retto dal principio dispositivo non solo per la delimitazione dell'oggetto ma anche dei temi di prova, **non** appaiono ammissibili **indagini istruttorie a carattere esplorativo** ma solo quelle individuabili dagli atti del processo, al fine di superare l'incertezza sui fatti dedotti dalle parti. Tanto più che oggi è venuta meno, come si è detto, qualsiasi funzione assistenziale delle commissioni a favore dei contribuenti, che di regola, non possono più stare in giudizio senza difensore.

Va, infine, posto in evidenza che l'iniziativa della commissione deve essere coordinata con i poteri delle parti, operando il **principio del contraddittorio** non soltanto nei rapporti fra le parti, ma **anche nei rapporti fra queste ed il giudice**.

Pertanto non sembra dubbia l'applicabilità al processo tributario dell'art 183 comma 5 c.p.c. , a norma del quale *“Se...vengano disposti d'ufficio mezzi di prova, ciascuna parte può dedurre, entro un termine perentorio assegnato dal giudice..., i mezzi di prova che si rendono necessari in relazione ai primi, nonché depositare memoria di replica nell'ulteriore termine perentorio parimenti assegnato dal*

giudice...". Del resto l'art. 24 comma 2, d.lgs. 546 , già prevede l'integrazione dei motivi di ricorso qualora sia resa necessaria dal deposito di documenti per ordine del giudice.

6. Poteri istruttori previsti dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992

La versione originaria dell'art. 7, come accennato in precedenza, ha subito importanti modifiche in funzione soprattutto di un'accentuazione del carattere dispositivo del processo tributario e di un rafforzamento del diritto di difesa, esigenze profondamente avvertite da larga parte del mondo delle professioni e dell'Accademia.

Il primo intervento ha prodotto l'abrogazione del **comma 3** dell'art.7 (*"E' sempre data alle commissioni tributarie la possibilità di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia"*) in virtù dell'art 3-bis del d.l. 203/2005, convertito, con modificazioni, nella l. n. 248/2005.

Tale facoltà è stata soppressa a causa dell'uso eccessivamente disinvolto che di essa spesse volte si era fatto, anche in caso di totale inerzia probatoria degli interessati, e senza che ricorresse una esigenza di reale integrazione istruttoria, con assunzione da parte del giudice di un vero e proprio ruolo di *"supplenza"*, non consentito.

Pertanto, in primo grado, il deposito di atti o documenti potrà essere disposto soltanto l'ordine di esibizione ai sensi dell'art. 210 c.p.c., come sopra precisato.

A seguito dell'abrogazione del comma 3

, per affermazione costante della S.C., nemmeno al giudice di appello è più consentito di ordinare il deposito di documenti, dovendo, invece, essergli riconosciuto il potere di ordinarne l'esibizione, ai sensi dell'art. 210 c.p.c., entro gli stessi limiti consentiti al giudice di primo grado **(13)**.

Successivamente è intervenuta la l. n. 130/2022, che, all'art. 4, comma 1, lett. c), ha sostituito il comma 4 introducendo la prova testimoniale, e, all'art. 6, ha aggiunto il comma 5 *bis*, dettando una disciplina espressa del regime probatorio nel processo tributario.

Il **comma 1** dell'art. 7 così recita: *"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 esercitabili d'ufficio da parte delle corti, secondo la

previsione di tale disposizione, sono soltanto quelli conferiti agli uffici tributari e all'ente locale dalle singole leggi d'imposta. Dal che discende che le corti di giustizia da una parte, non possono esercitare facoltà diverse da quelle spettanti all'amministrazione finanziaria e agli altri enti locali per l'accertamento del tributo e, dall'altro, che di queste ultime facoltà possono esercitare soltanto quelle richiamate dall'art. 7 (ad es., si pensi all'assenza del potere di invitare i soggetti passivi a comparire personalmente, previsto invece dall'art. 51 dal d.P.R. n. 633/1972).

Trattandosi di poteri esercitati dall'autorità giudiziaria, non sono necessarie le autorizzazioni di organi giurisdizionali o di superiori gerarchici previste come garanzie per i contribuenti.

E' **controverso**, invece, se l'inottemperanza agli ordini istruttori delle commissioni dà luogo all'applicazione di **sanzioni** disposte dalle leggi tributarie.

Quanto all'**accesso**, il relativo potere consente alle commissioni tributarie di entrare in un locale e rilevare lo stato del luogo e delle cose che visi trovino: E' discusso se esso comprende **anche i poteri di ispezione e verifica di registri e documenti e di compiere altre rilevazioni**, così come consentito agli uffici fiscali in sede di accertamento. L'opinione prevalente è per la soluzione affermativa. Ma non manca chi rileva che trattasi di poteri impicanti la restrizione della sfera giuridica di chi li subisce, escludendosi che possano considerarsi implicitamente richiamati dall'art. 7. Tanto più che ispezioni e verifiche sono, in prevalenza, utilizzate per indagini esplorative non esperibili nel corso di un'istruzione processuale, diretta all'acquisto di prove determinate.

Si dibatte anche se l'ordine di accesso sia coercibile, così come ritenuto per l'amministrazione finanziaria in sede di accertamento, ma, potendosi ritenere la disciplina dei poteri istruttori integrabili con le norme del c.p.c., **appaiono applicabili le conseguenze previste dall'art. 118**, secondo cui il giudice può desumere argomenti di prova dal rifiuto ingiustificato della parte **(14)**.

Le norme, cui riferirsi principalmente per la disciplina del potere d'accesso sono: l'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, in materia di IVA, richiamato in materia di imposte dirette (art. 33 del d.P.R. 600/1973); l'art. 51, comma 4, del d.P.R. 131/1986 in materia di imposte di registro; l'art. 34, comma 4, d.lgs. 346/1990 in materia di imposte sulle successioni; nonché le analoghe norme in tema di tributi locali.

Riguardo alla **richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti**, tale potere risponde all'esigenza di acquisire in sede processuale precisazioni e delucidazioni riguardo agli elementi posti a base dell'atto impugnato.

Non include quello di **ordinare** alle parti o ai terzi **la trasmissione di atti o documenti**.

La corte di giustizia tributaria nei confronti delle parti e di terzi può emettere l'ordine di esibizione previsto dall'art. 210 c.p.c., richiamabile in via di integrazione della disciplina speciale dei poteri istruttori. Soltanto è da rilevare che per detto ordine occorre l'istanza di parte, nei limiti prescritti dall'art. 118 c.p.c., e cioè l'esibizione deve apparire indispensabile per conoscere i fatti di causa, sempre che possa compiersi senza grave danno per la parte o per il terzo e senza costringerli a violare segreti professionali o di ufficio.

Per la disciplina dei poteri relativi alla richiesta di dati, informazioni e chiarimenti le norme di riferimento per lo più sono: l'art. 51 del d.P.R. 633/1972 per l'IVA, l'art. 32 del d.P.R. 600/1973 per le imposte dirette; l'art. 63 del d.P.R. 131/1986 per l'imposta di registro; l'art. 47 del d.lgs. 346/1990 per l'imposta di successione; nonché le analoghe norme in tema di tributi locali. Per l'IRAP valgono le disposizioni in materia di imposte sui redditi fino a quando non intervengono le apposite leggi regionali (artt. 24 e 25 del d.lgs. 446/1997).

Il **comma 2** dell'art. 7 così dispone. *“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”*.

Quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, le corti di giustizia tributaria possono richiedere apposite **relazioni** agli organi tecnici dell'amministrazione statale o di altri enti pubblici, compresa la guardia di finanza, ovvero disporre **consulenza tecnica**.

Appare evidente che, a giustificare l'adozione di tale mezzo istruttorio, non è la generica necessità, avvertita dal giudice, di farsi assistere per il compimento di singoli atti o per tutto il processo, bensì la esigenza di **"acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità"**. Questa condizione di maggiore rigore è giustificata con il carattere di giudice specializzato delle corti, che dovrebbero essere in grado di valutare autonomamente quelle questioni tecnico-tributarie che in un giudizio civile giustificerebbero la nomina di un consulente. La *“particolare complessità”* può rinvenirsi quando l'acquisizione di elementi necessari per la decisione dipenda da conoscenze tecniche di carattere extragiuridico od anche da una grande quantità di dati da elaborare. Nel secondo caso, l'adozione di una consulenza sembra trovare riscontro nel fatto che nell'art. 7, comma 2, si fa riferimento soltanto all'acquisizione di *“elementi conoscitivi”* e non di *“elementi conoscitivi tecnici”*,

dizione presente nell'art. 35, comma 3, d.P.R. n. 636/1972.

La nuova norma consente alla corte la scelta tra **consulenza tecnica e relazione** di un organo tecnico di un'amministrazione statale o di altri enti pubblici, ribadendo la possibilità, introdotta dal d.P.R. 739/1981, a modifica della precedente disciplina del 1972 (che prevedeva solo la richiesta di relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione statale, dando luogo a numerose critiche circa l'indipendenza e l'imparzialità dell'organo designato ed il rispetto del contraddittorio per l'esclusione del contribuente dalle operazioni peritali). Introdotta la condanna alle spese, si è posta la corte in grado di scegliere fra consulenza tecnica e relazione, distinguendosi la seconda dalla prima per una maggiore semplicità di struttura e per la gratuità. Ovviamente, va esclusa la nomina di organi tecnici che si siano già occupati della questione.

Essendo assimilabili i due mezzi sul piano funzionale, devono **estendersi alla relazione**, per quanto è possibile, le **norme previste per la consulenza**. Si ritengono comunemente applicabili ad entrambi le regole dell'art. 191 e segg., c.p.c. Indubbia è poi l'applicabilità alla consulenza tecnica degli artt. 199-200 c.p.c., relativi alla conciliazione, essendo questa espressamente disciplinata dagli artt. 48, 48-*bis* e 48-*ter* del d.lgs. 546. Riguardo al **compenso spettante al consulente**, il comma 2, nell'ultimo periodo, dispone che esso non possa eccedere quello previsto dalla **legge n. 319 del 1980**, e successive modificazioni e integrazioni. La liquidazione è fatta con **decreto motivato** dal giudice, provvisoriamente esecutivo. Si discute se tale provvedimento sia **impugnabile** davanti alla commissione, ma sembra preferibile ammettere l'esperibilità del ricorso **avanti il tribunale** ove ha sede la corte, ai sensi dell'art. 11 della l. 319/1980.

A norma del **comma 4** dell'art. 7: *“Non e' ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, puo' 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 e' ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”*.

La riforma ha ribadito l'inammissibilità del **giuramento**.

Per il giuramento si tratta di una esclusione che non ha sollevato particolari critiche, riconoscendosi che essa è giustificata, per lo più, dalla indisponibilità delle situazioni soggettive esaminate dal processo tributario anche d'ufficio, senza l'accordo delle parti, richiesto invece nel processo civile. Spetta al giudice tributario

anche la facoltà di disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato.

Oggetto di serrate critiche era stata invece la esclusione della prova testimoniale dal processo tributario, come dimostrato dalle numerose pronunce della Corte costituzionale che si sono succedute nel tempo, tutte di segno negativo (sent. 128/1972; ord. 506/1987; ord. 76/1989; ord. 6/1991; sent. 18/2000). L'ultima decisione n. 18 del 2000, nel confutare la fondatezza della questione di illegittimità costituzionale sollevata dalle commissioni tributarie rimettenti, era pervenuta a stabilire un certo equilibrio tra la posizione del fisco e quella del contribuente, riconoscendo, sul piano probatorio, lo stesso valore indiziario – non potendo da sole fondare la decisione – alle dichiarazioni rese da terzi ad organi dell'amministrazione finanziaria ed alle dichiarazioni scritte a firma di terzi o verbalizzate in altri processi prodotte in giudizio dal contribuente, ritenute *“elementi documentali formatisi all'esterno del giudizio tributario”*. E ciò in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui al nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione.

Il modello di riferimento del neointrodotta mezzo istruttorio è la prova testimoniale scritta, disciplinata dall'art. 257 *bis*, c.p.c., che però la corte di giustizia può ammettere anche d'ufficio, senza l'accordo delle parti, richiesto invece nel processo civile.

Anche alla corte di giustizia spetta il potere di disporre che il testimone sia chiamato a deporre avanti ad essa o ad un componente delegato.

Superflua è la disposizione secondo la quale per contrastare il contenuto di verbali o altri atti fidejacenti occorre la querela falso, restando ferma la facoltà delle parti di addurre controprove per contestare la verità intrinseca dei fatti riportati in tali atti.

Il **comma 5-bis** dell'art. 7 statuisce: *“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 e' contraddittoria o se e' comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa 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”*.

La norma regola il regime dell'onere della prova in materia tributaria.

Controversa è la **portata innovativa** della disposizione tra chi ritiene che sia ripresa l'interpretazione tradizionale dell'art. 2697 c.c. (che impone all'attore di provare i fatti costitutivi del proprio diritto e al convenuto la prova dei fatti estintivi, impeditivi o modificativi del diritto vantato dalla controparte) ritenuto applicabile anche alla materia dei tributi e chi, invece, considerando la norma una svolta sul piano probatorio, ne esalta la carica di novità, nel senso di porre a carico dell'amministrazione un più rigoroso e dettagliato onere di prova a sostegno dell'atto impositivo rispetto al passato, allorché si tratta di dare rilevanza ai requisiti di gravità, precisione e concordanza, necessari per fondare una presunzione semplice.

L'affermazione della prima parte del comma (*“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato”*), che denota la natura processuale della disposizione, va coniugata con l'attribuzione – costante da parte della Corte di cassazione – all'amministrazione finanziaria del ruolo di attore *“in senso sostanziale”* nella fase di formazione della pretesa, per cui, al di fuori delle ipotesi in cui le norme dispongono diversamente, è sempre il fisco a dover provare la fondatezza della pretesa, individuando le relative fonti di prova. Sicché nella motivazione dell'atto di accertamento la indicazione di tali fonti dovrebbe integrarsi con le ragioni logico-giuridiche poste a base della pretesa (anche se la S.C. esclude che l'amministrazione sia tenuta ad includere tale notizia nell'avviso di accertamento: v. Cass. 27800/2019), restando a carico del contribuente l'onere di formulare uno specifico motivo di impugnazione dell'atto ed a carico dell'ufficio di fornire la prova, non assolta prima dell'introduzione del giudizio.

La seconda parte del comma disciplina l'onere della prova a carico della parte pubblica.

Data la natura precettiva della norma, si pone il problema del suo **rapporto con le presunzioni** legali e quelle di carattere giurisprudenziale, integranti normativa sostanziale, poste a carico del contribuente. Riguardo alle prime (es. accertamento sintetico ex art. 38, d.P.R. n. 600/1973; accertamenti bancari ex art. 32, *idem*), contenenti una disciplina specifica dell'onere della prova, questa va fatta salva, in quanto il precetto deve essere interpretato *“comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”*, vale a dire che la novella deve rispettare le norme sostanziali esistenti. Riguardo alle presunzioni di natura giurisprudenziale (es. distribuzione degli utili extracontabili ai soci di società di capitali *“a base ristretta”*, conoscenza della frode del cedente da parte del cessionario in operazioni inesistenti, condotta antieconomica), non esiste alcuna disposizione sostanziale da salvaguardare, per cui l'amministrazione finanziaria è tenuta a fornire la prova della violazione contestata *“in modo circostanziato e puntuale”*.

La S.C., con le due ordinanze gemelle del 27 ottobre 2022, nn. 31878 e 31880, ha dato, seppure incidentalmente, una interpretazione riduttiva della disposizione, affermando che *“la nuova formulazione legislativa...non stabilisce un onere diverso e più gravoso rispetto ai principi vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all’istruttoria dibattimentale un ruolo centrale”*.

Si tratta, come già rilevato, di una pronuncia incidentale, che si auspica possa essere seguita da altre pronunce che conducano un esame più approfondito sulla portata applicativa della novella.

Nella prospettiva di chi ravvisa nella disposizione una regola *“propria”* della materia tributaria, che si distacca dal dettato dell’art. 2697 c.c, problematico appare l’applicazione del principio di vicinanza della prova (ad es. in materia di *transfer pricing*), legato a tale articolo come criterio sussidiario e comunque eccezionale richiamato in caso di incertezza sulla spettanza dell’onere probatorio (15).

7. Poteri istruttori previsti dal codice di procedura civile

Come si è già avuto modo di affermare deve ritenersi che ai mezzi istruttori della disciplina speciale si cumulano quelli previsti dal c.p.c., in quanto compatibili con le disposizioni del d.lgs. n. 546, in virtù del rinvio disposto dal comma 2 dell’art. 1 di tale decreto. E ciò, non soltanto per effetto della direttiva generale di adeguamento del processo tributario alle norme del processo civile, contenuto nella legge delega, ma anche perché, ove possibile, il diritto alla prova non deve ricevere nel processo tributario una tutela ingiustificatamente inferiore rispetto al processo civile.

Ammissibile è l’ordine di **ispezione di cose**, ai sensi dell’art. 118 c.p.c, che pone, quale condizione, che essa possa compiersi s

enza grave danno per la parte o per il terzo, e senza costringerli a violare segreti personali o di uffici, sempre che la ispezione appaia indispensabile per conoscere i fatti di causa, vale a dire costituisca l’unico mezzo idoneo a raggiungere tale conoscenza. L’ispezione è prevista dal legislatore del processo al fine di permettere al giudicante di conseguire la cognizione di quegli elementi che per diverse ragioni possono essere oggetto solo di osservazione e non anche di acquisizione mediante i normali mezzi di prova, ed è affidata al potere discrezionale del giudice, da esercitarsi in via di eccezionalità. Tra le "cose", di cui può chiedersi l’ispezione, rientrano in sé stessi anche i documenti, ma se la legge prevede l’acquisizione al processo con un determinato mezzo istruttorio, è a questo che occorre fare ricorso e, poiché in tema di esibizione sono menzionate come oggetto di

essa le scritture contabili dell'imprenditore (art. 2711 cod. civ. e art. 212 cod. proc. civ.), di queste è ammissibile soltanto l'esibizione quale mezzo di acquisizione di tale prova documentale **(16)**.

Se si tratta di ispezionare luoghi o, comunque, di entrarvi, il potere da utilizzare, come si è detto, è quello previsto dall'art. 7 del d.lgs. 546.

Non appare discussa la possibilità per il giudice tributario di disporre la esecuzione di **riproduzioni** ed **esperimenti** ai sensi dell'art. 261 c.p.c.

Con l'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 – secondo quanto già rilevato – l'unico mezzo per acquisire un documento ai fini istruttori è l'**ordine di esibizione** alla parte o ad un terzo, ai sensi dell'art. 210 c.p.c., subordinato però, a differenza di quanto previsto dalla precedente norma, all'istanza della parte. Pertanto la discrezionalità dell'esercizio di tale potere officioso del giudice, rispetto ad un documento sufficientemente individuato, non potendo egli sopperire all'inerzia delle parti nel dedurre i mezzi istruttori, oltre a rimanere subordinata oltre alle molteplici condizioni di ammissibilità di cui agli artt. 118 e 210 c.p.c., nonché all'art. 94 disp. att. c.p.c., è anche ricollegata alla necessità dell'acquisizione del documento ai fini della prova di un fatto, senza che possa ordinarsi d'ufficio l'esibizione di documenti, di una parte o di un terzo, di cui l'interessato è in grado, di propria iniziativa, di acquisire una copia e di produrla in causa, ovvero in situazioni di obiettiva incertezza.

In applicazione di tale principio, la S.C. ha rigettato il ricorso con cui il contribuente lamentava la mancata adozione dell'ordine di esibizione della documentazione bancaria e fiscale detenuta dall'Agenzia delle Entrate, benché la relativa acquisizione in sede stragiudiziale, ai fini della successiva produzione in giudizio, gli fosse estremamente agevole, sia mediante richiesta nei confronti delle banche interessate, sia mediante l'esercizio del diritto di accesso agli atti di cui all'art. 24, comma 7, della l. n. 241 del 1990 **(17)**. Così è stata ritenuta inammissibile l'istanza formulata dall'amministrazione finanziaria di acquisire gli allegati alla dichiarazione dei redditi del contribuente, già in possesso della stessa **(18)**.

Quanto alla possibilità del giudice tributario di esperire l'**interrogatorio non formale delle parti**, cioè la convocazione personale delle parti per essere liberamente interrogate in contraddittorio sui fatti di causa, ai sensi dell'art. 117 c.p.c., è da condividere il prevalente orientamento della dottrina che ritiene ammissibile tale mezzo, non sembrando sussistere controindicazioni all'assunzione dalle parti di chiarimenti e precisazioni i sui rispettivi atti e deduzioni, senza che tali dichiarazioni abbiano gli effetti della confessione, ma al più di argomenti di prova.

Tuttavia l'art. 117 c.p.c. non si applica direttamente al processo tributario, in

quanto questa norma è assorbita dal potere del giudice di invitare il contribuente a comparire di persona per fornire informazioni e chiarimenti ai sensi dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, che ha le medesime finalità ed effetti dell'interrogatorio libero.

Se si tratta di ispezionare luoghi o, comunque, di entrarvi, il potere da utilizzare, come si è detto, è quello previsto dall'art. 7 del d.lgs. 546.

E', infine, da ritenere esperibile da parte del giudice tributario anche la **richiesta di informazioni alla Pubblica Amministrazione**, ai sensi dell'art. 213 c.p.c. , dovendosi riconoscere al giudice il potere – nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni diverse da quella che è parte del giudizio davanti a lui pendente – di chiedere informazioni o documenti e cioè di attivarsi in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite la parti **(19)** (Cass. 11432/2019).

Non appare discussa la possibilità per il giudice tributario di disporre la esecuzione di **riproduzioni ed esperimenti**, ai sensi dell'art. 261 c.p.c.

8. Onere della prova in senso soggettivo ed oggettivo

E' ormai del tutto pacifico che nel processo tributario vige la **regola del giudizio fondata sull'onere della prova**, essendo essa connaturata ad ogni modello processuale (questione, questa, ritenuta indipendente dalla natura dispositiva inquisitoria del processo). Tale regola è, prevalentemente, ricondotta allo schema affermato dall'**art. 2697 c.c.**, che pone, a carico di chi vuol far valere un diritto in giudizio, l'onere di provare i fatti che ne costituiscano il fondamento, e di chi eccepisca l'inefficacia di tali fatti ovvero che il diritto si è modificato o estinto, l'onere di dimostrare i fatti su cui l'eccezione si fonda.

Nell'osservanza di tale schema la legge n. 130/2022 ha soltanto disciplinato l'onere probatorio a carico dell'amministrazione – come già esaminato – in maniera più puntuale e rigorosa.

La ripartizione dell'onere probatorio tra le parti del processo tributario non è ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo.

La giurisprudenza di legittimità , ripudiata definitivamente l'idea che la c.d. presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo possa intendersi in senso tecnico e, quindi, come inversione della prova, ha riconosciuto che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso

sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria.

Sicché, escluso che il processo tributario sia annoverabile tra quelli di “*impugnazione – annullamento*”, con l'onere a carico dell'impugnante di provare i fatti costitutivi del suo diritto all'annullamento, incombe all'Amministrazione finanziaria l'onere di privare i fatti posti a fondamento della pretesa espressa nell'atto impositivo **(20)**. Grava, invece, sul contribuente l'onere di dimostrare i fatti modificativi o estintivi della stessa, potendo egli limitarsi a contestare i fatti costitutivi sui quali la pretesa si fonda oppure ampliare l'oggetto della controversia, allegando fatti diversi, quali sono appunto i fatti modificativi o estintivi della pretesa erariale.

Con riferimento alle attività che le parti hanno interesse a compiere per evitare che la corte non disponendo di prove sufficienti dei fatti da esse affermati, li consideri insussistenti, **si parla di onere della prova in senso soggettivo**.

Ma, dalla sola attività probatoria svolta dalle parti non discende necessariamente l'applicazione della regola di giudizio ancorata all'onere della prova, **potendo il giudice integrare l'insufficiente dimostrazione offerta da una parte**, disponendo ulteriori accertamenti istruttori. Solo all'esito di tali accertamenti sorge il problema dell'**onere della prova in senso oggettivo**, ossia dell'applicazione della regola di giudizio sul fatto incerto.

Dovendosi ritenere **insussistenti i fatti non provati**, il giudice deciderà in senso sfavorevole alla parte che avrebbe tratto vantaggio dalla dimostrazione di essi, in base al diritto stanziale (e non alla posizione processuale).

Risulta evidente che l'esercizio dei poteri istruttori d'ufficio può incidere sulla ripartizione dell'onere della prova, tenuto conto che dal rifiuto ingiustificato della parte di esecuzione del provvedimento istruttorio, di norma non coercibile, il giudice può desumere argomenti di prova in senso contrario alla stessa *ex Art. 116 c.p.c.*

Pertanto dell'esercizio di tali poteri, costituenti una facoltà discrezionale del giudice, va fatto un uso prudente, in quanto l'**art. 7 d.lgs n.546/1992.**, che prevede la possibile acquisizione di mezzi di prova, è **norma eccezionale**, la quale preclude al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, con un sovvertimento dei rispettivi oneri probatori in un processo a connotato tendenzialmente dispositivo, consentendogli soltanto una funzione integrativa degli elementi di giudizio, e sempre che la parte su cui ricade l'*”onus probandi”* non abbia essa stessa la possibilità di integrare la prova già fornita **(21)**.

Infine, considerato che il processo tributario rientra fra quelli di “*impugnazione- merito*”, in quanto non diretto all'eliminazione dell'atto impugnato

ma alla pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario controverso, il fatto che l'ufficio non abbia provato gli elementi costitutivi posti a base della pretesa fiscale non comporta che il giudice tributario debba ritenere automaticamente congrui i valori dichiarati dal contribuente, dovendo tale giudice formulare un proprio giudizio estimatorio sulla base dei fatti provati o, comunque, incontrovertiti, entro i limiti posti dal *petitum* delle parti (22).

- 1) Cass., sent. 955/2016; ord. 16476/2020;
- 2) Cass., sent. 27653/2005; 26863/2009;
- 3) Cass., sent. 19553/2006; 4161/2014;
- 4) Cass., sent. 4161/2014;
- 5) Cass., ord. 12383/2021; 16476/2020; 4762/2020;
- 6) Cass., ord. 11432/2019; 16476/2020;
- 7) Cass., sent. 14244/2015; ord. 27827/2018;
- 8) Cass., sent. 10267/2005;
- 9) Cass., sent. 34393/2019;
- 10) Cass., sent. 7129/2003; ord. 905/2006;
- 11) Cass., sent. 20972/2015, riferita all'ipotesi di cui al comma 3, ormai abrogato, ma applicabile a tutti i mezzi istruttori d'ufficio.
- 12) Cass., sent. 25464/2015; ord. 29757/2018;
- 13) Cass., ord. 11432/2019; 33506/2018; 18171/18;
- 14) V., ad esempio, gli artt. 118 e 210 c.p.c., che prevedono anche una pena pecuniaria;
- 15) Cass., ord. 12910/2022: "Il principio di vicinanza della prova non deroga alla regola di cui all'art. 2697 c.c. (che impone all'attore di provare i fatti costitutivi del proprio diritto e al convenuto la prova dei fatti estintivi, impeditivi o modificativi del diritto vantato dalla controparte) ma opera allorché le disposizioni attributive delle situazioni attive non offrono indicazioni univoche per distinguere le suddette due categorie di fatti, fungendo da criterio ermeneutico alla cui stregua i primi vanno identificati in quelli più prossimi all'attore e dunque nella sua disponibilità, mentre gli altri in quelli meno prossimi e quindi più facilmente suffragabili dal convenuto, di modo che la vicinanza riguarda la possibilità di conoscere in via diretta o indiretta il fatto, e non già la possibilità concreta di acquisire la relativa prova";
- 16) Cass., sent. 2760/1996; 3260/1997;
- 17) Cass., ord. 38062/2021;
- 18) Cass., sent. 26392/2010;
- 19) Cass., ord. 11432/2019;
- 20) Costante la giurisprudenza fin da Cass., sent. 2439/2003;
- 21) Cass., sent. 14960/2010; 955/2016;
- 22) Cass., sent. 3309/2004; 614/2006.

